

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投资税收指南课题组

前 言

随着中国—东盟自由贸易区、“两廊一圈”经济带建设步伐的不断加快，为了深入推进“一带一路”倡议，我国与柬埔寨的友好往来更加频繁，交流合作持续加强。为帮助到柬埔寨投资的企业和个人了解柬埔寨的投资环境及税收制度，我们组织编写了《中国居民赴柬埔寨投资税收指南》，该指南从柬埔寨基本概况、投资关注事项、税收制度、税收征收管理体制、特别纳税调整、中柬税收协定、投资的税收风险等方面进行了较为详细的介绍。

指南分为六个章节，第一章主要介绍了柬埔寨概况及投资主要关注事项，包括柬埔寨政治、经济及社会文化的历史及现状，财政与税收现状，近年柬埔寨经济发展情况，投资政策及注意事项等。第二章是柬埔寨税收制度简介，主要介绍了柬埔寨的税收管理机构、税制体系，以及近三年柬埔寨重大的税制变化，涉及利得税、薪金税、增值税、最低税等，并介绍了各个税种的申报、缴纳等税收征收管理制度以及相关的税收优惠政策。第三章是柬埔寨的税收征收和管理制度，包括柬埔寨的税收管理机构及所对应的机构职责，居民纳税人及非居民纳税人税收征收管理规定等。第四章主要介绍了柬埔寨特别纳税调整政策，包括关联交易的判定及申报管理，同期资料准备，转让定价调查及预约定价调查，受控外国企业及成本分摊协议管理，资本弱化及相关的法律责任等。第五章是中柬税收协定及相互协商程序介绍，通过解读税收协定，使投资者能全面了解和正确使用税收协定。第六章就赴柬埔寨投资可能存在的税收风险进行了详细介绍。

本指南仅基于2018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时，充分考虑数据、税收法规等信息可能存在的变化和更新。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，避免不必要的税收风险及由此带来的损失。

在编写过程中存在的错漏之处，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.....	1
1.1.3 经济概况.....	2
1.1.4 文化概况.....	2
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.....	5
1.2.5 经贸合作.....	7
1.2.6 投资注意事项.....	7
第二章 柬埔寨税收制度简介.....	8
2.1 概览.....	8
2.1.1 税制综述.....	8
2.1.2 税收法律体系.....	8
2.1.3 近三年重大税制变化.....	8
2.2 利得税 (Tax on Profit)	10
2.2.1 居民企业.....	10
2.2.2 非居民企业.....	14
2.2.3 其他.....	14
2.3 薪金税 (Tax on Salary)	16
2.3.1 居民纳税人.....	16
2.3.2 非居民纳税人.....	18
2.3.3 其他.....	18
2.4 增值税 (Value Added Tax)	19
2.4.1 概述.....	19
2.4.2 税收优惠.....	20
2.4.3 应纳税额.....	21
2.4.4 其他.....	21
2.5 关税 (Customs Duty)	22
2.5.1 概述.....	22
2.5.2 税收优惠.....	22
2.5.3 应纳税额.....	22
2.5.4 其他.....	23
2.6 其他税 (费)	23
2.6.1 最低税.....	23
2.6.2 预提税.....	23
2.6.3 特定商品和服务税.....	24
2.6.4 不动产租赁税.....	24
2.6.5 印花税.....	24

2.6.6	土地闲置税	24
2.6.7	车船税	25
2.6.8	酒店住宿税	25
2.6.9	公共照明税	25
2.6.10	登记注册税	25
第三章	税收征收和管理制度	26
3.1	税收管理机构	26
3.1.1	税务系统机构设置	26
3.1.2	税务管理机构职责	26
3.2	居民纳税人税收征收管理	27
3.2.1	税务登记	27
3.2.2	账簿凭证管理制度	27
3.2.3	纳税申报	28
3.2.4	税务检查	30
3.2.5	税务代理	31
3.2.6	法律责任	32
3.3	非居民纳税人的税收征收和管理	35
3.3.1	非居民税收征管措施简介	35
3.3.2	非居民企业税收管理	35
第四章	特别纳税调整政策	36
4.1	关联交易	36
4.2	法律责任	36
第五章	中柬税收协定及相互协商程序	37
5.1	中柬税收协定	37
5.1.1	中柬税收协定	37
5.1.2	适用范围	37
5.1.3	常设机构的认定	39
5.1.4	不同类型收入的税收管辖	40
5.1.5	柬埔寨税收抵免政策	50
5.1.6	无差别待遇原则（非歧视待遇）	50
5.1.7	在柬埔寨享受税收协定待遇的手续	51
5.2	柬埔寨税收协定相互协商程序	51
5.2.1	相互协商程序概述	51
5.2.2	税收协定相互协商程序的法律依据	51
5.2.3	相互协商程序的适用	51
5.2.4	启动程序	52
5.2.5	相互协商的法律效力	52
5.2.6	柬埔寨仲裁条款	52
第六章	在柬埔寨投资可能存在的税收风险	53
6.1	信息报告风险	53
6.1.1	登记注册制度	53
6.1.2	信息报告制度	53
6.2	纳税申报风险	54
6.2.1	在柬埔寨设立子公司的纳税申报风险	54
6.2.2	在柬埔寨设立分公司或代表处的纳税申报风险	54

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.....	54
6.3 调查认定风险.....	55
6.4 享受税收协定待遇风险.....	55
6.5 其他风险.....	55
6.5.1 增资与减资的风险.....	55
6.5.2 海外投资架构风险.....	56
参考文献.....	57

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 24℃，4 月份最热，最高温度达 40℃。年均降雨量为 2,000 毫米，其中 90% 降水集中在 5-10 月。

柬埔寨人口约 1,440 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“2016 年度经济自由度指数”排名，柬埔寨居第 112 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。在亚太区域 43 个国家（地区）中排名第 24 位。根据世界经济论坛所公布的《2015-2016 年全球竞争力报告》显示，柬埔寨在全球最具竞争力的 140 个国家（地区）中，排名第 90 位。根据世界银行发布的《2016 年营商环境报告》，柬埔寨在全球 189 个经济体中排名第 127 位。

美国、欧盟、日本等 28 个国家（地区）给予柬埔寨普惠制待遇 (GSP)。对于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，2016 年全年柬埔寨国内生产总值 (GDP) 约合 198.2 亿美元，同比增长 7.0%，人均 GDP 增至 1300 美元。

据柬埔寨财经部统计，2015 年，柬埔寨三大产业占 GDP 的比重分别为：农业占 29%，工业占 26.2%，服务业占 39.4%。

据 CIA 统计，2016 年，柬埔寨财政预算执行收入约 38.88 亿美元，预算执行支出约 35.62 亿美元。

据 CIA 数据显示，2016 年，柬埔寨家庭消费、政府消费、投资和出口占 GDP 的比例分别为 78.5%、5.4%、21.0% 和 64.7%。

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，其中，2013 年后，经济增速达到或超过 7%。柬埔寨政府在其新制订的《2015-2025 产业发展规划》中提出，2018 年前，将努力确保每年 7% 以上的经济增速。

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 2012~2016 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	1300

资料来源：柬埔寨经济部

只要柬埔寨政局稳定，保持现有经济政策，充分利用有利因素，柬埔寨未来发展趋势总体向好。

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 649 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 264 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。

（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，滂湛码头，桔井码头、上汀码头、奈良码头、滂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。柬埔寨计划到 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。其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，其所有权须由柬埔寨籍自然人、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 年柬埔寨王国政府成立后，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。柬埔寨商业部统计，2016 年中柬贸易额 51.6 亿美元，占柬外贸总额 23%，其中自中国进口 45.5 亿美元，占柬埔寨进口总额 36.8%。柬埔寨农林渔业部统计，2016 年柬埔寨向中国出口大米 12.7 万吨，占柬埔寨大米出口总量 23.4%。中国还是柬埔寨最大的投资来源国。柬埔寨发展理事会统计，截至 2016 年底，中国累计对柬埔寨协议投资 111.7 亿美元，占柬埔寨吸引外资总额 34.3%。

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”，造成在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。

任何在柬埔寨境内经营的公司，将可能须缴纳包括但不限于以下赋税：

- (1) 利得税
- (2) 薪金税
- (3) 增值税
- (4) 最低税
- (5) 特定商品和服务税
- (6) 不动产租赁税
- (7) 土地闲置税
- (8) 登记注册税
- (9) 印花税
- (10) 公共照明税
- (11) 车船税
- (12) 预提税
- (13) 酒店住宿税

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《利得税部长令》，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《利得税部长令》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15万亿美元，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，

薪金税增长 20%，增值税增长 15.2%。近年来，柬埔寨对包括利得税、增值税、薪金税等在内的税种均进行了修订，变更内容主要包括：

（1）2015-2016 财年

① 明确因提供员工职责范围的服务而从公司获得的补贴，将不计入薪金税应纳税收入；

② 纳税人如若对税收评估结果及其应纳税额存在异议，可在收到相关税务事项通知书后 30 个工作日内向税务局提出复议；

③ 正式取消预估机制，进一步改进实际纳税机制，并将纳税人分为小型纳税人，中型纳税人和大型纳税人；

④ 明确了涉及融资租赁业务的税务处理：

1) 增值税：若出租方是已登记的增值税纳税人，那么出租方购买租赁产品时所产生的增值税进项税可用于抵扣。出租方需定期向承租方开具增值税发票，但不可就融资费用开具发票；

2) 预缴利得税：若出租方是税收居民需每月按租赁费用（不含增值税）的 1% 预缴利得税。

（2）2016-2017 财年

① 明确了柬埔寨的所有已登记增值税纳税人需按照柬埔寨税局提供的 4 类发票模板，就其所有货物销售及提供服务提供开具增值税发票，并列示了增值税发票所需包含的开票内容；并明确说明，未按照要求开具的增值税发票，不可作为增值税进项税抵扣凭据，也不可作为利得税的税前扣除凭据；

② 柬埔寨电影院或中介机构向柬埔寨电影制造商支付的版权费可免征税率为 15% 的预提税。该优惠有效期截止至 2018 年；

③ 如若房地产公司将租入的不动产再转租给第三方，且该不动产的所有者、出租方及最终承租方均为柬埔寨的已登记纳税人，那么向房地产公司支付租金时无需缴纳税率为 10% 的预提税。

（3）2017-2018 财年

① 主动向税务局登记注册为中小型企业纳税人，在 2017~2018 年期间可享受利得税免税的优惠政策；与此同时，在享受利得税免税期间，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；

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利得税税率，私营独资企业及普通合伙人的利得税累计税率的级距；

⑤ 在原有基础上提高了居民纳税人薪金税的累计税率的级距以及薪金税的专项扣除金额；

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。

2.2 利得税 (Tax on Profit)

2.2.1 居民企业

2.2.1.1 判断标准及扣缴义务人

利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天居住在柬埔寨的人士；

(2) 任何在柬埔寨境内组织和经营各种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。

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利得收入，均为利得税的征税对象。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。

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；

(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所取得的收入；

(8) 在柬埔寨王国境内因保险、或再保险所支付的保单费用；

(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产生的收入。

2.2.1.3 适用税率

利得税通常按照 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利得税，具体见下表。

表 2 应纳税利润部分及税率

应纳税利润部分	税率
从 0 至 12,000,000 瑞尔	0%
从 12,000,001 至 18,000,000 瑞尔	5%
从 18,000,001 至 102,000,000 瑞尔	10%
从 102,000,001 至 150,000,000 瑞尔	15%
超过 150,000,000 瑞尔	20%

(3) 保险公司利得税

保险公司应依照下列规定缴纳利得税：

① 所收取的财产保险和财产再保险收入，按 5% 的税率计缴利得税；

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% 的税率计缴利得税。

2.2.1.4 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。

(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%。

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。以上所述未能被扣除的利息支出余额，可结转至下一个纳税年度内继续税前扣除。

(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%，采用直线折旧计算法；

二类：电脑、电子资讯系统、软件和数据交换器材，折旧率是 50%，采用平衡递减折旧计算法；

三类：小轿车、卡车、办公室家具和器材，折旧率是 25%，采用平衡递减折旧计算法；

四类：其它各类有形资产采用 20%的折旧率，以平衡递减折旧计算法。

(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，采用直线摊销的方式计提摊销额。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计算方式：自然资源资产价值乘以实际生产的数量和该年预估的自然资源的可生产总量的比例。

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

向可享受利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，但不能超过未计捐献前应纳税所得的 5%。

2.2.1.5 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，但不包括依照薪金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）任何符合利得税条款规定所征收的税款，或任何符合薪金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。

2.2.1.6 可弥补的亏损

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不得超过 5 年。

2.2.1.7 应纳税额

下列是计算应纳税利得税额的步骤:

(1) 基于计算得出应纳税所得后按照利得税适用税率, 以及加上股息分配附加税, 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, 得出最终应交利得税, 抵扣的境外已缴税款不能超出已缴国外税款总额。

2.2.2 非居民企业

非居民企业是指除前述 2.2.1.1 定义外的企业。非居民企业包括外国投资者在柬埔寨设立的常设机构。

非居民纳税人仅就来源于柬埔寨的所得计缴利得税。

非居民企业的利得税适用税率、相关应纳税收入及费用扣除规定等与居民企业相同。

2.2.3 其他

2.2.3.1 评估机制

对利得税征税的评估, 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利得税。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 税收优惠

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 年期的利得税免税;
- (2) 减免期内, 可减免每月按照营业收入预缴税率为 1% 的利得税;
- (3) 利润用于再投资, 免征利得税; 分配红利不征税。

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，免征利得税：

(1) 王国政府和其所辖机关的收入；

(2) 以下各组织机构的收入；

① 宗教团体，慈善事业，科学事业和教育事业组织的收入；

② 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。

(3) 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；

(4) 非采纳实际纳税机制的纳税人，因售卖其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；

(5) 源自国内企业的红利，但须是已按柬埔寨相关税法规定缴纳税款的收入。

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利得税税款时，扣除国外已缴的税款；纳税人须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，须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须符合下列条件：

(1) 在国外所真正支付的税款数额；

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

国外税款的应抵税额的确认，在程序上须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局付款的凭证。

应抵税款数额大于应纳利得税税款时，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，应抵税款多过应纳利得税款的年度，遵循先发生先抵扣的原则渐进方式处理。

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 股息分配附加税

若企业取得利得税非应税收入或减免税收入（如合格投资项目所得），当企业以股息分红的形式将该收入分配给股东时，应缴纳股息分配附加税。

2.3 薪金税（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

柬埔寨薪金税居民纳税人包括：

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

因薪金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，有义务承担代扣薪金税的责任；
- ② 雇主在每一次发放薪金时代扣薪金税，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，在发放薪金时作为薪金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薪金，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薪金税的责任。如未按规定对薪金缴付代扣税的，雇主须负责催促雇员本人缴付薪金税，但雇主仍负有法律责任。

2.3.1.2 计税基础

任何柬埔寨居民所取得的薪金，无论是来源于国内或国外，都需缴纳薪金税。

“薪金”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利益。

每月应纳税的薪金，由下列条件所决定：

(1) 居民雇员每月的应纳税的薪金收入包括：

① 源自柬埔寨境内的收入；

② 源自国外的收入；

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薪金收入内；雇员在归还了上述款项的当月，将此还款从应纳税薪金收入中扣除。

(2) 可从应纳税的薪金收入中扣除的项目：

① 为了配合劳工法有关条款，而被预先提取的薪金、退休金和社会福利基金部分；

② 雇员所取得的可享受薪金税免税的部分。

(3) 任何居民雇员，根据其实际的家庭状况，可享有下列薪金收入专项扣除：

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薪金收入基数中，扣除 150,000 瑞尔/人。

2.3.1.3 适用税率

属于居民的雇员，其应缴税薪金收入的适用税率取决于应纳税的薪金

收入金额；雇主须为雇员代扣税款。具体请见下表：

表 3 须纳税的薪金额和税率

货币单位：瑞尔

需纳税的薪金额	税率
从 0 至 1,000,000	0%
从 1,000,001 至 1,500,000	5%
从 1,500,001 至 8,500,000	10%
从 8,500,001 至 12,500,000	15%
超过 12,500,000	20%

雇主须依据 20% 税率按时代扣分配给雇员的全部股息、红利（额外收益）所产生的应纳税款；上述额外收益的价值为包含所有税款在内的公允市场价值。

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薪金，缴纳薪金税。

对于非居民的纳税人，来自柬埔寨的应纳税薪金收入，应依本章 2.3.1 的相关内容处理。属于非居民的雇员，其应缴税薪金收入的适用税率均为 20%。

2.3.3 其他

2.3.3.1 薪金税的豁免

（1）外交人员和其他外国官员的薪金

外交人员和外国官员的豁免支付薪金税条件如下：

① 享有豁免薪金税的官员如下：

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，而收受的薪金报酬；

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，所收受的薪金报酬。

② 任何允许免缴薪金税的措施，必须在受惠方的国家（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）雇员免缴薪金税的收入

下列是可免缴薪金税的项目：

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薪金：

- 1) 直接全权代表雇主企业利益的；
- 2) 没有虚报增加或降低；
- 3) 出具已付清结算发票，抬头必须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。

2.3.3.2 抵扣国外已缴税款

居民纳税人，接受国外的薪金并根据国外税务机关的要求已付清国外的税款，则可在柬埔寨的应交薪金税中扣除，但必须出具已在国外交缴纳税款的凭证和文件。

2.4 增值税（Value Added Tax）

2.4.1 概述

2.4.1.1 纳税义务人

纳税义务人是指在实际纳税机制下，根据柬埔寨税法的规定购买物品缴纳税款的义务人。

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“应税供应品”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。

2.4.1.3 适用税率

通常，在柬埔寨境内，任何应税货物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。

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；
- (9) 销售未加工农产品；
- (10) 固体及液体废料回收服务。

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，所必须进口的物品被列为免税物品。

2.4.3 应纳税额

增值税的计税基础通常为应税供应品应税价值。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。增值税在计税基础乘以适用税率 10%。

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部份。

申报进口抵税额（退税额）所需的文件如下：

(1) 根据以上纳税人之间的收入和扣除的互相转移要求，呈报增值税发票；

(2) 进口货物全部通关单据，包括由海关出具收货人的姓名或进口时已缴付的税款单据。

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部门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，必须是在与相关的国家（地区）相互对等实施的原则中进行。

2.4.4.4 增值税申报

纳税人须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。

2.5 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。

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。

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

最低税与利得税不同，是一个独立的税种。适用实际纳税机制的纳税人需缴纳最低税，但是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。

若企业有妥善保存相关的会计记录，且每年有准备审计后的外部审计报告，可免于缴纳最低税。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%。该纳税年度应纳税得税大于该年度应纳最低税时，纳税人仅需就应纳税得税与最低税的差额缴纳税款。若该纳税年度应纳税得税小于该年度应纳最低税时，纳税人仅需缴纳利得税部分。

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。

2.6.2 预提税

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，包括但不限于以下费用：

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。

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。

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。

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。

柬埔寨境内的银行和储蓄机构向居民企业支付利息时，

(1) 若其账户为定期存款账户，应按 6% 的税率代扣代缴预提税；

(2) 若其账户为活期存款账户，应按 4% 的税率代扣代缴预提税。

2.6.3 特定商品和服务税

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，税率在 3% 至 45% 之间。

软饮料、含酒精饮料、香烟等产品以及从事娱乐、国内国际机票服务以及电信服务需缴纳特定商品和服务税。

2.6.4 不动产租赁税

从事土地、建筑物租赁的纳税人应缴纳土地和房屋租赁税。土地和房屋的租赁税以土地、房屋租赁收入为计税依据，税率为 10%。

2.6.5 印花税

印花税是对特定的正式文书、特定的广告征收的税种，税额根据广告所设置的场所等因素确定。

转让空闲土地、重型和轻型卡车、轿车、摩托车、游艇等特定资产时，按照转让价值的 4% 缴纳印花税。

转让公司股权时，按照转让价值的 0.1% 缴纳印花税。

与政府签订货物购销合同或服务合同时，按照合同价值的 0.1% 缴纳印花税。

2.6.6 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，1,200 平方米以内的土地免税。

2.6.7 车船税

车船税是在卡车、船舶等特定运输工具注册时征收。

2.6.8 酒店住宿税

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%。计税基础为酒店费用，包括服务费以及除酒店住宿税和增值税以外的所有税费。

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。

2.6.9 公共照明税

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。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。

2.6.10 登记注册税

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。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，适用税率为 4%；

（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，适用税率为 4%；

（3）以下法律文书也将被征收登记注册税：

① 与公司设立有关的法律文书，征收标准为 1,000,000 瑞尔；

② 与公司并购有关的法律文书，征收标准为 1,000,000 瑞尔；

③ 与公司分立有关的法律文书，征收标准为 1,000,000 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）转让部分或全部的公司股票，按股价的 0.1% 征收。

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

柬埔寨税务部(General Department of Tax, GDT)由柬埔寨财经部设立,行使税务征收和管理的职责。

3.1.2 税务管理机构职责

柬埔寨税务部下设各个科室,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。

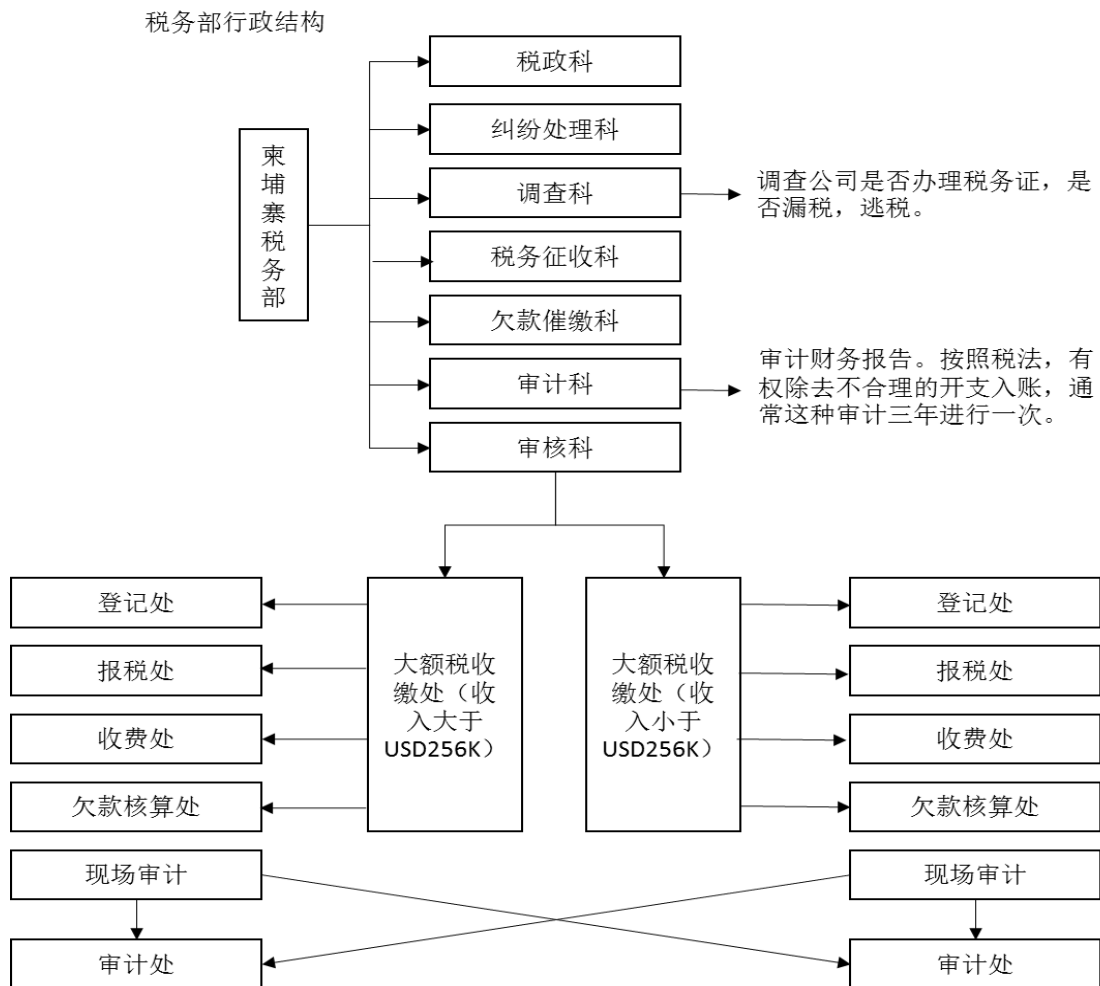


图2 柬埔寨税务部行政结构

3.2 居民纳税人税收征收管理

3.2.1 税务登记

柬埔寨企业必须在开展经济活动后的 15 日内到税务局登记注册。

注册完成时，税务局应出具税务登记证，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。

税务部门有权利要求依法应注册或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 日内通知税务局。

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。应登记未能在税务局登记的纳税人，税务局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。

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，并在税务行政机关要求审查时，交由经办人员审查。对于根据柬埔寨会计法的规定，无须保留的会计账册，纳税人也必须按照税务局的要求保存流水账本，并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，以及税务局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。

纳税人应保存代扣薪金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) 纳税人向税务部门呈报税务资料，要求如下：

① 纳税人或扣缴义务人必须向税务机关呈报税务报告，必须依据税务机关所要求的形式、时间和地点进行呈报；

② 所呈报给税务部门的报告必须由纳税人签名或其法定代理人签名；

③ 所有投资者必须按月呈递税务报告，每年呈递该纳税年度的税务报告；

④ 所有投资者应该在呈递年度税务报告时，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，税务部门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，亲自到税务部门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，须在税务条款规定时间内呈报税务部门；

② 到期的应纳税款，须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

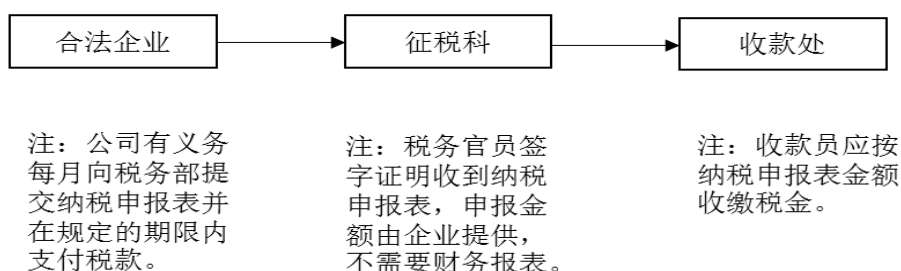


图 3 报税和缴税程序

3.2.3.2 利得税的纳税申报

(1) 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交的利得税。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。

实际纳税机制下，需向税务机关提交的报表包括：

- ① 资产负债表
- ② 项目结算报表
- ③ 辅助性凭证资料报表

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。

亏损企业也必须依照相同的呈报方式和时间要求，向税务机关提交相关资料。

(2) 预缴利得税的义务

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

3.2.3.3 薪金税的纳税申报

代扣的薪金税，应在发放薪金次月的 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收税人员处缴纳代扣税款。

所有支付薪金给雇员的雇主，负有下列责任：

- (1) 在发放薪金之前，计算扣除代扣税税款；
- (2) 向税务行政机构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

纳税人须于每月结束后次月 20 日之内填报上月增值税报表，并向税务机关申报。

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须缴纳税款，并且缴纳其他有关应税货物或服务的应交税款；

(2) 如果应交税款的货物供应人，在柬埔寨王国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

应税土地的所有者必须在每年的 9 月 30 日以前缴纳土地闲置税。

3.2.4 税务检查

3.2.4.1 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。

3.2.4.2 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。

3.2.4.3 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 天时间对税务部门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，纳税人可以向税务部门主管提出抗议；

(3) 在出具税务重估通知书后 30 日内，税务部门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必须代表纳税人的利益，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，须持有税务部门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，将被处以罚金 5,000,000 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% 以内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呈报税务或缴纳税款，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 实际日历年度的 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的行为

故意阻碍税务法的执行如下：

① 普通自然人

- 1) 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；
- 2) 不让税务机关人员接触会计账册和其他相关文件；
- 3) 没有在税务机关登记注册；
- 4) 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；
- 5) 制造和呈报伪造记录、文件报告或其他信息资料；
- 6) 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；
- 7) 企图阻止税务的评估工作或税款的收缴；
- 8) 不能在法律要求的 30 日内，呈报完整的税务报告；
- 9) 蓄意支持上述各项阻碍行为。

② 政府官员

- 1) 在没有授权下泄漏保密资料；
- 2) 企图阻碍税务机关的评估和税款的收缴；
- 3) 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。

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 2% 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 2% 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 2% 的利息。若税务机关，对没有呈报税务报告的纳税人，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 2% 的月利息。

通常，税款的逾期利息应从应交税金纳税申报期结束后的次月的第一天起开始计算。利得税的逾期利息，应从利得税年度纳税申报期结束后的次月的第一天起开始计算。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 2,000,000 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 500,000 瑞尔。

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，进而将无需缴纳 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利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）管理及技术服务费

向非居民企业支付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）。

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

关联方指拥有 20%或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。

4.2 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。逃税指系统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。

处罚还被用于“妨碍法律的执行”，即不执行法律的要求，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，或坐牢一至五年，或被处罚金的同时也被罚坐牢。

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、汶莱签署了税收协定。与此同时，柬埔寨政府正同越南、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

1) 在柬埔寨：

- 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；
- 工资税；
- 协定的任何规定均不得妨碍征收最低税。

2) 在中国:

- 个人所得税;
- 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”一语特别包括:

- (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”一语还包括:

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”一语应认为不包括:

- (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、企业实习生或学徒是、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、优惠和减免也必须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

不适用。

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。该项案情必须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

不适用。

5.2.5 相互协商的法律效力

不适用。

5.2.6 柬埔寨仲裁条款

如果纳税人不接受税务部门的决定，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必须在国库存放保证金，数额等同于处在争议中由税务部门评估的税金、附加税和利息的金额。

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、税务局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，税务局企业应在公司开始运营或在商务部注册登记起 15 日内向税务局办理税务登记。企业可在税务局或在税务局官网上注册。注册登记时，董事会主席，股东，或公司董事须亲自前往税务局递交照片、扫描指纹以及填写申请表并提供其他税务局要求的文件。

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 5,000,000 瑞尔以上 10,000,000 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 2,000,000 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 日内通知税务局。在这种情况下，税务局可以确定注册的生效日期。

若企业未告知税务局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 5,000,000 瑞尔以上 10,000,000 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 2,000,000 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。

公司有义务按月申报的税种包括但不限于以下：

- (1) 预缴利得税；
- (2) 薪金税；
- (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。

上述应交税金应在次月的 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 2% 的利息征收滞纳金。

纳税人须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利得税。例如，若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 财年利得税。截至财年末，已按月缴纳的预付公司利得税可用于抵扣年度应纳利得税及最低税额。

若企业未按期申报缴纳利得税，将被处以罚金以及按每月 2% 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

境外企业或柬埔寨非居民企业在柬埔寨未设立常设机构但有取得来源于柬埔寨的所得时，该企业无需就取得的来源于柬埔寨的所得申报纳税。

但是，若该企业在柬埔寨设有常设机构，则该企业应就取得来源于柬埔寨部分的所得向主管税务机关申报纳税。

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，税务部门的不同分支机构会给出不同的解释。税收要经过多个税务部门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

税务人员在处理国际税收事务方面经验欠缺，处理本国经营环境以外的事务时重新估税通常比较武断，可能会脱离实际情况进行判断。

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。

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）

- ① 股息收入的所得税
- ② 资本利得的所得税
- ③ 税收协定
- ④ 居民企业
- ⑤ 受控外国公司
- ⑥ 外国税收抵免

中间控股公司所在地（如有）

- ① 股息、资本利得的所得税
- ② 股息、资本利得的预提所得税
- ③ 税收协定

柬埔寨（投资东道国）

- ① 股息汇出的预提所得税
- ② 资本利得的预提所得税
- ③ 税收协定

参考文献

1. 中国商务部投资促进事务局等《对外投资合作国别（柬埔寨）指南》2016年版，来源 <http://www.fdi.gov.cn/CorpSvc/Temp/T3/Product.aspx?idInfo=10000545&idCorp=1800000121&iproject=25&record=375>
2. 国家发展和改革委员会《一带一路国外投资指南上（柬埔寨）》2016年版
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. 《金融管理法》（2016年），《金融管理法》（2017年）
6. IBFD, 2017, 《柬埔寨个人所得税法》，来源 https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/gthb/html/gthb_kh_chaphead.html&WT.z_nav=Navigation
7. IBFD, 2017, 《柬埔寨企业所得税法》，来源 https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/gtha/html/gtha_kh_chaphead.html&WT.z_nav=seealso&hash=gtha_kh
8. IBFD, 2017, 《柬埔寨增值税法》，来源 https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/collections/gtha/html/gtha_kh_chaphead.html&WT.z_nav=seealso&hash=gtha_kh
9. 中华人民共和国驻柬埔寨大使馆官网，来源 <http://kh.china-embassy.org/chn/jpzzx/t1262234.htm>
10. 中华人民共和国驻柬埔寨大使馆经济上午参赞处，来源 <http://cb.mofcom.gov.cn/>
11. 柬埔寨税务总局官网，来源 <http://www.tax.gov.kh/en/taxtypes.php>
12. 《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》
<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c2300844/content.html>

编写人员：张树学 唐新民 杨边边 梁柯 康晓琴 刘娴 杨流 周婧 郭婧

审校人员：李孟军 黄瑛 张诚 侯旭迎 陈灵慧 郭雪晴