

中国居民赴柬埔寨 投资税收指南

摘 要

随着中国经济实力的不断增强，越来越多的中国企业纷纷走出国门，加大对外投资的力度。中国企业的对外投资活动已遍布欧美、亚洲、非洲、拉美和中东地区。作为东南亚国家之一的柬埔寨由于政治稳定，经济开放和投资环境改善，吸引了越来越多的中国企业前去投资，中国一度成为柬埔寨最大的外资来源国。加之 2016 年 10 月习近平主席访问柬埔寨，两国签署了一系列双边合作文件，中柬全面战略合作伙伴关系进一步提升，中国企业赴柬埔寨投资的热情也将持续上涨，走出去企业亟需了解柬埔寨的投资环境、税收制度及投资注意事项等。

本指南主要介绍了柬埔寨的投资环境、外国投资法律法规、税收制度、主要税种等方面的内容，旨在帮助中国居民企业在赴柬埔寨投资时对当地的基本情况和税收制度有所了解，从而更好地开展经营和规避税收风险。

目 录

第一章 柬埔寨简介.....	1
1. 自然环境.....	1
2. 政治环境.....	1
2.1 政治制度.....	1
2.2 主要党派.....	2
3. 社会文化环境.....	2
3.1 民族.....	2
3.2 语言.....	2
3.3 宗教.....	2
第二章 柬埔寨经济发展现状以及中柬两国之间的经贸发展.....	4
1. 柬埔寨经济发展现状.....	4
2. 重点产业.....	4
3. 柬埔寨财政和税务现状.....	5
3.1 财政现状.....	5
3.2 税务现状.....	5
4. 柬埔寨的金融环境.....	6
4.1 本国货币.....	6
4.2 外汇管理.....	6
4.3 银行机构.....	6
4.4 融资条件.....	7
5. 中柬经贸.....	7
5.1 中柬经贸概述.....	7
5.2 最新双边贸易数据.....	8
第三章 柬埔寨对外国投资的法律法规及其投资环境.....	9
1. 柬埔寨对外贸易的法律框架.....	9
1.1 贸易主管部门.....	9
1.2 贸易法规体系.....	9
1.3 贸易管理的相关规定.....	9
1.4 进出口商品检验检疫.....	10
1.5 海关管理规章制度.....	11
2. 对外国投资的市场准入.....	11
2.1 投资主管部门.....	11

中国居民赴柬埔寨投资税收指南

2.2	投资行业的规定	11
2.3	投资方式的规定	12
2.4	BOT 方式	13
2.5	投资优惠政策	14
3.	中国居民（企业）在柬埔寨开展投资的相关程序	14
3.1	在柬埔寨投资注册企业需要办理的手续	14
3.2	设立企业的形式	15
3.3	注册企业的受理机构	15
3.4	注册企业的主要程序	15
3.5	承揽工程项目的程序	16
4.	中国居民（企业）在柬埔寨开展投资合作的注意事项	17
4.1	投资方面	17
4.2	贸易方面	18
4.3	承包工程方面	19
4.4	劳务合作方面	20
4.5	其他应注意事项	22
4.6	防范投资合作风险	22
第四章	柬埔寨基本税收制度	23
1.	柬埔寨基本税收法律体系	23
2.	主要税收优惠	23
2.1	投资鼓励政策	23
2.2	再投资优惠政策	23
2.3	经济特区税收优惠	24
3.	柬埔寨王国的税收种类	24
4.	柬埔寨税收管理机构	24
5.	申报要求和税款缴纳	25
5.1	柬埔寨关于报税的规定	25
5.2	每月须呈报的税类	26
5.3	报税和缴税程序	27
5.4	纳税人向税务部门呈报税务资料	27
5.5	纳税人应保存与财务有关的文件	27
5.6	纳税人接受约见通知书	28
5.7	税款的支付	28
6.	税收争议解决程序	28

6.1 抗议.....	28
6.2 仲裁.....	29
6.3 司法判决.....	29
7. 违反税法的行为.....	29
7.1 违法.....	29
7.2 严重违法.....	29
7.3 逃税.....	30
7.4 故意阻碍税法执行的行为.....	30
7.5 触犯税法的刑事犯罪.....	30
8. 附加税.....	31
8.1 因税款支付不足而被追加的附加税.....	31
8.2 因税款延迟缴纳而被追加的附加税.....	31
8.3 因妨碍税务条款的执行而被征收的附加税.....	31
第五章 柬埔寨主要税种.....	32
1. 利润税.....	32
1.1 概述.....	32
1.2 利润部分的应缴税率.....	32
1.3 税前扣除.....	34
1.4 税率和税收.....	37
1.5 股息分配附加税.....	38
1.6 纳税义务.....	39
1.7 年度应付税款的计算法.....	41
1.8 最低税.....	42
2. 工资税.....	42
2.1 概述.....	42
2.2 工资税的豁免.....	42
2.3 工资税的计税基础及纳税条件.....	43
2.4 雇主和雇员的责任义务.....	45
3. 增值税.....	46
3.1 纳税义务人.....	46
3.2 应税货物和劳务.....	46
3.3 免税事项.....	46
3.4 外交人员和国际组织的免税物品.....	47
3.5 税率和税款确定.....	47

3.6 税款的申报缴纳.....	48
4. 其他主要税种.....	49
4.1 特定货物和劳务税.....	49
4.2 土地和房屋的租赁税.....	49
4.3 印花税.....	49
4.4 未使用土地税.....	50
4.5 运输工具税.....	50
第六章 中国居民（企业）赴柬埔寨投资的税收风险及防范措施.....	51
1. 中国居民（企业）赴柬埔寨投资时的税收风险.....	51
2. 如何防范和规避这些风险.....	51
第七章 中柬双边税收协定.....	52
1. 税收协定概述.....	52
2. 协定使用范围.....	52
2.1 人的范围.....	52
2.2 税种范围.....	53
3. 常设机构.....	54
3.1 常设机构定义.....	54
3.2 “常设机构”一语特别包括：.....	54
3.3 “常设机构”一语还包括：.....	54
3.4 “常设机构”一语应认为不包括：.....	55
3.5 其他情况.....	55
4. 不同类型收入的征税.....	56
4.1 不动产所得.....	56
4.1.1 对不动产所得的征税.....	56
4.1.2 不动产的定义.....	56
4.2 企业利润.....	56
4.2.1 对企业利润的征税.....	56
4.2.2 属于常设机构的利润.....	57
4.3 海运和空运.....	57
4.4 关联企业.....	57
4.5 股息.....	58
4.6 利息.....	59
4.7 特许权使用费.....	60
4.8 技术服务费.....	61

4.9 财产收益.....	62
4.10 独立个人劳务.....	63
4.11 非独立个人劳务.....	63
4.12 董事费和高级管理人员报酬.....	64
4.13 艺术家和运动员.....	64
4.14 退休金和社会保障金.....	64
4.15 政府服务.....	65
4.16 学生和实习人员.....	65
4.17 其他所得.....	66
4.17.1 对其他所得的征税.....	66
5. 消除双重征税方法.....	66
6. 非歧视待遇.....	67
7. 相互协商程序.....	67
8. 信息交换.....	68
第八章 反避税规则和转让定价规则.....	70
1. 反避税规则.....	70
1.1 概述.....	70
1.2 受控外国企业规则.....	70
1.3 资本弱化.....	70
1.4 常设机构.....	71
2. 转让定价.....	71
参 考 文 献.....	72

第一章 柬埔寨简介

1. 自然环境

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

柬埔寨盛产柚木、铁木、紫檀、黑檀、白卯等高级木材，并有多种竹类。矿藏主要有石油、天然气、磷酸盐、宝石、金、铁、铝土等。水资源丰富，洞里萨湖为东南亚最大的天然淡水湖，素有“鱼湖”之称。

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 2000 毫米，其中 90%集中在 5-10 月。

柬埔寨人口约 1440 万，人口的地理分布很不平衡，居民主要集中在中部平原地区。

2. 政治环境

2.1 政治制度

1993 年起，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。

国王为终身国家元首、武装力量最高统帅、国家统一和永存的象征，有权宣布大赦，在首相建议并征得国会主席同意后有权解散国会。

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，议席在 120 左右，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，有 61 个席位，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。

2.2 主要党派

柬埔寨是一个自由民主多党制国家，政党政治活跃。目前，共有 59 个政党，其中合法注册的有 42 个。人民党、奉辛比克党和救国党为主要政党。2013 年大选，人民党赢得一半以上的国会议席，人民党主席谢辛、名誉主席韩桑林、副主席洪森分别蝉联参议院主席、国会主席和政府首相。人民党全面掌控立法、司法、行政权力。柬埔寨司法独立，法院系统有初级法院，上诉法院和最高级法院。最高法官委员会是司法系统的管理部门，负责监督法院工作，拥有遴选、任免法官的权利。

3. 社会文化环境

3.1 民族

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。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。

柬埔寨现有华人、华侨约 70 万，约占全国总人数的 5%，主要分布在马德望、干拉、贡不、茶胶等省。首都金边市的华人、华侨最多，有 30 万人左右。柬埔寨华人、华侨祖籍主要为广东、海南、福建等省，其中以广东潮州籍人为最多，约占华人、华侨总数的 80%，广肇、客家籍人次之。

柬埔寨华人主要经营进出口贸易、日用百货、旅游餐饮、食品加工、制衣和五金机械、房地产、建筑、木材加工、农业、渔业等。

3.2 语言

高棉语为通用语言，与英语、法语同为官方语言。此外，英语、法语也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。

3.3 宗教

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。王国宪法规定：“男女公民均享有充分的信仰自由，国家保护信仰和宗教自由”，同时又明确地将佛教确定为国教。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 万教民）和伊斯兰教（约 32 万教徒）。

第二章 柬埔寨经济发展现状以及中柬两国之间的经贸发展

1. 柬埔寨经济发展现状

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。据美国传统基金会“2014年度经济自由度指数”排名，柬埔寨居第108位。东盟成员国中，柬埔寨排在新加坡、马来西亚、文莱、菲律宾、泰国和印尼之后，地区排名第七。在亚太区域42个国家和地区中排名第23位。美国、欧盟、日本等28个国家或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减免征收进口关税，欧盟不设限，加拿大给予免征进口关税等优惠。

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。柬埔寨财经部预测，2016年经济增速约为7.1%，其中工业领域将保持两位数增长；通货膨胀率将控制在1.9%的较低水平。国际货币基金组织和亚洲开发银行预测，在制衣制鞋、建筑和服务业带动下，2016年柬埔寨经济将继续保持强劲增长，GDP将保持7%至7.2%的高速增长，通货膨胀率将控制在2.5%至2.8%的较低区间。综合分析，尽管有种种不利因素影响，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。

2. 重点产业

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，约占25%）。

农业是柬埔寨国民经济的第一大支柱，具有举足轻重的地位。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，竭力改善农业生产及其投资环境，充分挖掘潜力，发挥优势，开拓市场。柬埔寨农业发展前景广阔。

制衣业和建筑业是柬埔寨工业的两大支柱。纺织制衣业既是柬埔寨工业的支柱，又是柬埔寨提供就业、消减贫困、保持社会稳定的主要力量。

柬埔寨是旅游资源十分丰富的国家。首都金边有塔仔山、王宫等名胜古迹；北部暹粒省吴哥王朝遗址群的吴哥窟是世界七大奇观之一；西南部的西哈努克港是著名的海滨休闲胜地。近年来，沿海地区逐步成为继吴哥景区之后又一重要的旅游目的地，在柬埔寨旅游业发展中扮演重要角色。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。

3. 柬埔寨财政和税务现状

3.1 财政现状

根据 2016 年国家预算案，柬埔寨财经部计划把 2016 年的财政预算提高到 43.5 亿美元，以保证柬埔寨 7% 的经济增长率。2016 年财政预算与 2015 年相比上升了 11.1%。

财政支出主要从税收中拨付，预计行政支出 4.393 亿美元，同比增长 4.6%；国防与安全支出 6.697 亿美元，同比增长 9.8%；社会福利领域支出 11.5 亿美元，同比增长 10.7%；经济领域支出 18.9 亿美元。以上四个领域的资本支出将分别增长 5%、2.7%、4.7%、4.7%，资本支出由政府投资和捐赠的资金支付。

3.2 税务现状

税务部门在 2016 年前 8 个月征收的税额已经达到 10 亿美元，同

比增长 20%。税收主要来自利润税、工资税、增值税、周转税、车辆税、专利税和房产税。仅 8 月份一个月的税收就达到了 1.21 亿美元。这并不包括海关部门征收的关税。2016 年上半年海关税收达 8.83 亿美元，同比增长 19.4%。

4. 柬埔寨的金融环境

随着政治经济局势基本稳定，柬埔寨政府采取一些积极措施改善和加强对财政与金融的管理，并取得了一定的成效。

4.1 本国货币

当地货币为瑞尔。1993 年，柬埔寨政府通过并实施《外汇法》，规定汇率由市场调节。近几年来，汇率基本稳定在 4000 瑞尔兑 1 美元的水平。

美元被允许在市场上流通。近十多年来，美元成为柬埔寨社会的主要交换媒介，流通量占市场货币流通总量的 85% 以上。人民币与瑞尔不可直接兑换，与瑞尔进行结算需以美元搭桥。

4.2 外汇管理

根据柬埔寨《外汇法》规定：允许居民自由持有外汇。通过授权银行进行的外汇业务不受管制，但单笔转账金额在 1 万美元（含）以上的，授权银行应向国家银行报告。

只要在柬埔寨商业主管部门注册的企业均可开立外汇账户。

4.3 银行机构

柬埔寨银行体系由国家银行和商业银行构成。

国家银行的主要职能是：建立金融体系的法律框架，维持稳定的价格体系，为制定金融政策提供依据，增加国家资本、承担政府间的财务清算和管理本国货币，管理外汇储备，监督和调控商业银行、专门金融机构等依法运营。柬埔寨政府实施的宽松外汇政策，使外资商业银行获得了较快的发展。中国银行、中国工商银行都已在柬埔寨设立分行。

4.4 融资条件

柬埔寨商业银行业务范围相对较窄，尽管能够提供海外资本划拨、信用证开立及外汇服务，但是提供不动产抵押、贷款等服务仍很困难，且借款期限较短，利率较高。

目前人民币在柬埔寨不能自由流通，中资企业不能使用人民币在柬埔寨开展跨境贸易和投资合作。

5. 中柬经贸

5.1 中柬经贸概述

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。

1996 年 7 月，两国政府签署了《贸易协定》和《投资保护协定》。2004 年吴仪副总理访柬和洪森首相访华期间，双方签署 25 项经贸合作协议；2006 年 4 月温家宝总理访柬期间，双方签署 11 项合作协议；2009 年 12 月习近平副主席访柬期间，双方签署 14 项经贸合作协议。2010 年 1 月 1 日，中国—东盟自贸区的全面建成，进一步为中柬经贸合作开辟了更加宽广和畅通的渠道，提供更多的机会。2010 年，吴邦国委员长访柬期间，双方签署 16 项协议，涉及基础设施建设、水利资源开发利用、通讯技术、能源开发等领域，两国深化双边经贸合作大有可为。2012 年 3 月，胡锦涛主席访柬期间，双方发表联合声明，一致同意到 2017 年实现两国贸易额翻一番，达到 50 亿美元。2014 年 12 月杨洁篪国务委员访问柬埔寨，参加中柬政府间协调委员会第二次会议，会议期间双方签署 6 项经贸合作文件，涉及互联互通规划、基础设施建设、医疗等诸多领域，为推动两国进一步加强经贸合作起到积极作用。2016 年 10 月，习近平主席访问柬埔寨，双方签署了 31 项合作协议，这对推动中柬全面战略合作伙伴关系，具有重要的里程碑意义。

5.2 最新双边贸易数据

2015年，中柬双边贸易总额44.3亿美元，增长18%，其中我方出口和进口分别增长15%和38%。2016年1-6月，双边贸易额23.4亿美元，增长10.2%，其中，我方出口19.6亿美元，增长7.4%，进口3.8亿美元，增长27.4%。

中方统计，截止2016年6月，我对柬非金融类直接投资存量38亿美元。其中，2015年，对柬投资3.9亿美元，下降26%，2016年1-6月，对柬新增投资1.8亿美元，增长9.7%。

截至2016年6月底，我方在柬累计签订承包工程合同额128.2亿美元，完成营业额83.5亿美元。2015年，我方在柬新签承包工程合同额14.2亿美元，增长0.5%；完成营业额12.1亿美元，增长25.8%。2016年1-6月，我方在柬新签承包工程合同额7.1亿美元，增长221%；完成营业额6.9亿美元，增长30.1%。

第三章 柬埔寨对外国投资的法律法规 及其投资环境

1. 柬埔寨对外贸易的法律框架

1.1 贸易主管部门

柬埔寨商业部为柬埔寨贸易主管部门。

1.2 贸易法规体系

柬埔寨与贸易相关的法律法规主要包括《进出口商品关税管理法》、《关于制衣行业原产地证书、商业发票、出口许可证核发的规定》、《关于商业公司贸易行为的规定》、《关于实施装运前检验服务的规定》、《加入世界贸易组织法》、《关于风险管理的次法令》、《关于成立海关与税收署风险管理办公室的规定》等。

1.3 贸易管理的相关规定

商业部负责出口审批和免税进口核准手续。在多数情况下，进口货物无需许可证。但部分产品需要获得相关政府部门特别出口授权或许可后方可出口。

1.3.1 作为最不发达国家享受的出口优惠

作为最不发达国家，欧、美、日等 28 个国家或地区给予柬埔寨普惠制待遇。美国给予柬埔寨较宽松的配额和进口关税，欧盟在“除军火外所有商品倡议”下，给予柬埔寨除军火外几乎所有产品零关税的待遇。

1.3.2 出口商品当地含量及原产地原则

柬埔寨目前无当地含量要求，即不限制使用进口原材料、零部件

(对健康、环境或社会有害的原材料、零部件除外)。

在柬埔寨，出口商应重视普惠制的原产地规则要求。普惠制下出口至美国的产品，原产地规则对当地含量的最低要求为 35%（符合条件的东盟成员国，即柬埔寨、泰国、印尼和菲律宾，在原产地规则要求中视为同一国家）。在“除军火外所有商品倡议”下，原产地规则要求出口产品至少有 40%的含量出自出口国。

1.3.3 出口优惠

根据投资法修正法，由柬埔寨投资委员会批准的出口型合格投资项目可享受免税期或特别折旧。其出口产品增值税享受退税或贷记出口产品的原材料。

1.3.4 出口限制

禁止或严格限制出口的产品包括文物、麻醉品和有毒物质、原木、贵金属和宝石、武器等，2013 年年初，柬埔寨政府明令禁止红木的贸易与流通。半成品或成品木材制品、橡胶、生皮或熟皮、鱼类（生鲜、冷冻或切片）及动物活体需交纳 10%的出口税。服装出口需向商业部缴纳管理费。普惠制下服装出口至美国或欧盟的，需获得出口许可证。

1.3.5 免税进口

根据投资法修正法，由柬埔寨投资委员会批准的出口型合格投资项目可免税进口生产设备、建筑材料、原材料和生产投入附件。为取得生产用原材料免税进口批件，进口公司应每年向柬埔寨投资委员会申报拟进口材料的数量和价值。

1.4 进出口商品检验检疫

财经部海关与关税署、商业部进出口检验与反欺诈局联合负责进出口商品检验。检验地点为工厂或进出口港口。目前，柬埔寨全部进出口货物均接受检验，政府正计划逐年降低检验比率。价值 5000 美元或以上的进口货物，在出口国进行装运前检验。检验报告和其它装

船前检验文件将被递交柬埔寨海关，货物抵达柬埔寨后，货主凭检验单据到海关交纳税款并提出货物。

1.5 海关管理规章制度

柬埔寨政府近年来不断改进海关管理制度，致力于实现简洁、高效、透明和可预测的海关管理。

2006 年，柬埔寨起草完成并通过《关于通过风险管理实施贸易便利化的次法令》，准备实施基于贸易商档案数据的风险管理系统，即通过利用电脑系统分析贸易商档案数据、商品和(或)原产地进行海关监管。为此，柬埔寨政府还采用了计算机化海关清关综合系统——自动海关数据系统。

在东盟自由贸易协定的共同有效关税体制下，从东盟其他成员国进口、满足原产地规则规定的产品可享受较低的关税税率。按照整体关税减让时间表规定，到 2010 年，除少数特例商品外，柬埔寨关税税率降至 0-5%。

2. 对外国投资的市场准入

2.1 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，并颁发最终注册证书。

但对于下列条件的投资项目，需提交内阁办公厅批准：(1) 投资额超过 5000 万美元；(2) 涉及政治敏感问题；(3) 矿产及自然资源的勘探与开发；(4) 可能对环境产生不利影响；(5) 基础设施项目，包括 BOT、BOOT、BOO 和 BLT 项目；(6) 长期开发战略。

2.2 投资行业的规定

柬埔寨政府视外国直接投资为经济发展的主要动力。柬埔寨无专门的外商投资法，对外资与内资基本给予同等待遇，其政策主要体现

在《投资法》（本法于 1994 年 8 月 4 日柬埔寨王国第一届国会特别会议通过，1997 年、1999 年两次修订）及其《修正法》（2003 年 2 月 3 日柬埔寨王国第二届国会通过）等相关法律法规规定中。

2.2.1 鼓励投资的领域

《投资法》十二条规定，柬埔寨政府鼓励投资的重点领域包括：创新和高科技产业；创造就业机会；出口导向型；旅游业；农工业及加工业；基础设施及能源；各省及农村发展；环境保护；在依法设立的特别开发区投资。投资优惠包括免征全部或部分关税和赋税。

2.2.2 限制投资的领域

《投资法修正法实施细则》（2005 年 9 月 27 日颁布）列出了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。

此外，该细则还列出了“不享受投资优惠的投资活动”和“可享受免缴关税，但不享受免缴公司利润税的特定投资活动”。

2.2.3 对外国公民的限制

《投资法》对土地所有权和使用做出规定：（1）用于投资活动的土地，其所有权须由柬埔寨籍自然人、或柬埔寨籍自然人或法人直接持有 51%以上股份的法人所有；（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。

2.3 投资方式的规定

2.3.1 外国直接投资

在柬埔寨进行投资活动比较宽松，不受国籍限制（土地法有关土地产权的规定除外）。除禁止或限制外国人介入的领域外，外国投资

人可以个人、合伙、公司等商业组织形式在商业部注册并取得相关营业许可，即可自由实施投资项目。但拟享受投资优惠的项目，需向柬埔寨发展理事会申请投资注册并获得最终注册证书后方可实施。获投资许可的投资项目称为“合格投资项目”。

2.3.2 合资企业

合格投资项目可以合资企业形式设立。合资企业可由柬埔寨实体、柬埔寨及外籍实体或外籍实体组成。王国政府机构亦可作为合资方。股东国籍或持股比例不受限制，但合资企业拥有或拟拥有柬埔寨王国土地或土地权益的除外。在此情况下，非柬埔寨籍实体的自然人或法人合计最高持股比例不得超过 49%。

2.3.3 合格投资项目合并

两个或以上投资人，或投资人与其他自然人或法人约定合并组成新实体，且新实体拟实施投资人合格投资项目，并享受合格投资项目最终注册证书规定投资优惠及投资保障的，新实体需向投资委员会书面申请注册为投资人，并申请将合格投资项目最终注册证书转让新实体。

2.3.4 收购合格投资项目

投资人或其他自然人或法人收购合格投资项目所有权，且拟享受合格投资项目最终注册证书规定投资优惠及投资保障的，应向投资委员会提出收购申请，将合格投资项目最终注册证书转让新实体。收购人为未注册自然人或法人的，需先申请注册为投资人。

投资人股份转让造成受让方取得投资人控制权的，投资人须向投资委员会提出转让申请，并提供受让人名称和地址。

2.4 BOT 方式

目前在柬埔寨开展 BOT 项目的主要以中资公司为主，涉及行业包括水电站、输变电网等，特许经营期限没有特殊规定，水电站的经营期限一般是 30-40 年。由中国水电集团投资的甘再水电站项目是柬埔寨

寨第一个 BOT 项目，2006 年 4 月开工，总投资额 2.6 亿美元，特许运营期为 44 年，其中建设期 4 年，经营期 40 年。

2.5 投资优惠政策

柬埔寨政府给予外资与内资基本同等的待遇，《投资法》（1994 年 8 月 4 日柬埔寨王国第一届国会特别会议通过）及其修正法（1997 年、1999 年两次修订）为外国投资提供了保障和相对优惠的税收、土地租赁政策。此外，外国投资同样可享受美、欧、日等 28 个国家或地区给予柬埔寨的普惠制待遇（GSP）。

2.5.1 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。

2.5.2 投资优惠

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）免征投资生产企业的生产设备、建筑材料、零配件和原材料等的进口关税；（2）企业投资后可享受 3-8 年的免税期（经济特区最长可达 9 年），免税期后按税法交纳税率为 9% 的企业利润税；（3）利润用于再投资，免征企业利润税；分配红利不征税；（4）产品出口，免征出口税。

3. 中国居民（企业）在柬埔寨开展投资的相关程序

3.1 在柬埔寨投资注册企业需要办理的手续

任何在柬埔寨从事商业活动的企业都必须进行注册，否则将被以非法从事商业活动罪论处。

3.2 设立企业的形式

在柬埔寨进行经济贸易活动环境比较宽松，经商标准比较低，可以个人、合伙、公司等各种商业组织形式注册。

3.3 注册企业的受理机构

柬埔寨商业部负责管理“工商登记簿”，企业应在设立前向柬埔寨商业部商业注册局或商业部指定的工商登记处进行注册。

在柬埔寨设立分支机构或代表处的企业也应到商业部商业注册局进行注册。

在柬埔寨从事投资的企业或个人如需获得投资优惠，还应首先向柬埔寨发展委员会（CDC）提交投资申请，获得有条件注册证书后再进行注册。

3.4 注册企业的主要程序

3.4.1 注册申请

企业的一位董事或股东应亲自前往主管部门填写注册登记表，提出申请。柬埔寨商业注册局可为注册者提供公司章程蓝本。注册应提交的文件包括：注册登记申请表、公司章程、文件属实证明、在指定刊物上发布广告的申请、全部董事或股东的身份证或护照复印件和照片、董事无犯罪记录证明、股权分配决定（如有自然人参与）、办公地点以及其他商业部要求的文件。

3.4.2 注册审批

主管部门受理注册申请后，将颁发标有注册号的注册证书。该证书自颁发之日起1个月内为临时证书，在此期间，登记员发现申报材料有误的，可提出异议并吊销注册号。注册审批时间视具体情况而定，一般为1周。注册费用视公司的形式和规模而定。

3.4.3 注册时效

注册证书从注册之日起，有效期3年。企业应在注册证书到期前

30 天内再次申请换发新的证书。若企业延误申请新的证书，则将被视为违法，其原有证书作废，企业必须重新申请注册并缴纳有关费用。

3.4.4 开立银行账户

注册的公司应在柬埔寨境内银行开立 1 个或以上银行账户。

3.5 承揽工程项目的程序

3.5.1 获取信息

国家项目由各主管部门发布信息；各省及主要城市也发布本地区的项目信息。此外，各主要报刊也定期发布招标信息。

3.5.2 招标投标

柬埔寨国家投资项目或国际组织贷款和援助项目，一律用招标方式。招投标基本程序包括：

(1) 准备阶段：设计及其费用估算；向银行提交设计及其费用估算，征求银行意见并获得批准；招标文件准备；向银行提交招标文件，征求意见并获得批准。

(2) 资格预选阶段：邀请参加资格预选（在报纸上登广告）；评估委员会对资格预选进行评估；资格预选评估报财经部批准；资格预选评估报银行批准；向承包商通知资格预选结果；确定符合资格预选条件的承包商。

(3) 招标及评标阶段：发标；承包商准备投标；开标；评标委员会评标；评标结果和授标建议报财经部批准；评标结果和授标建议报银行批准；签署合同。

(4) 选择决选名单阶段：邀请说明取费率；顾问或监理准备说明取费率；向项目执行部提交取费说明；评估委员会对取费说明进行评估；公司决选名单报财经部批准；公司决选名单报银行批准。

(5) 方案准备阶段：邀请决选名单中的公司提出方案；决选名单中的公司准备方案；提交方案。

(6) 技术和财政评估阶段：评估委员会对技术方案进行评估；

技术方案报财经部批准；技术方案报银行批准；请决选名单中的公司公开财政方案；评估委员会对财政方案进行评估；按技术方案和财政方案综合最高分的授标建议报财经部批准；按技术方案和财政方案综合最高分的授标建议报银行批准；签署合同。

3.5.3 许可手续

在柬埔寨承包工程需要提供公司资质证明、母国出具的对外承包工程权证书、柬埔寨商业部注册证书及银行提供履约保函，还要经过招标资审，且要通过评标并中标。

4. 中国居民（企业）在柬埔寨开展投资合作的注意事项

4.1 投资方面

4.1.1 准确把握柬埔寨投资政策和法规

企业开展投资活动，首先要做到知法、依法。要全面掌握柬埔寨投资相关的法律法规，准确把握政府在投资保障、投资优惠和限制、外汇、土地使用、商业组织形式等方面的政策。

4.1.2 客观分析对柬埔寨投资的比较优势

在柬埔寨投资的主要优势包括：（1）实行开放的自由市场经济政策，经济活动高度自由化；（2）政府是推动外国直接投资的主要动力，投资相关的法律法规以鼓励外国投资为基本思路，外资基本享受与内资相同的待遇；（3）柬埔寨具有丰富的自然资源，在矿产、水利、农产品、渔业等方面资源较为丰富，这些将为企业提供更多的投资机会。

在柬埔寨投资的主要不利因素包括：水、电、交通、通讯等基础设施条件较为落后，相关成本费用高；与周边的越南、孟加拉等纺织服装竞争对手相比，工人工资水平较高。此外，柬埔寨投资软环境有待改善。主要体现在：（1）政府部门办事花费时间长，工会组织的罢工、示威等活动较为频繁；（2）市场、经营秩序有待提高。柬埔寨未设立经济法庭，依法保护外资的力度有待提高；（3）柬埔寨经济发展主要依赖外援和外资。

4.1.3 规避投资风险

企业可采取以下措施规避投资风险：（1）全面了解信息，提高决策质量。主动联系中国驻柬埔寨经商机构，通过正规渠道取得信息，深入进行国情和市场调研，在做出投资决策前全面了解投资风险，防止决策失误；（2）保持清醒头脑，凡事务求落实。企业不可听信一面之词，对于一切承诺均应以正式获得政府批件为准。在选择合作伙伴时，也应对其背景和实力先进行考察。

4.2 贸易方面

在柬埔寨经商不受国籍限制，但中方企业和人员必须熟悉并适应当地的特殊贸易环境，采取有效措施拓展业务。

4.2.1 熟悉柬埔寨贸易的主要特点

柬埔寨工业生产以两头在外的制衣业为主，因而其进出口贸易带有如下鲜明特点：（1）工业制成品和服装加工原料几乎全靠进口，出口产品绝大部分为服装；（2）外商投资的服装加工企业是外贸增长的主要力量，近年来柬埔寨服装出口占出口总额的比重一直维持在 95% 以上；（3）主要出口市场为美、欧，主要进口来源地为东盟和东亚国家，近年来自东盟国家进口增长迅速。

4.2.2 了解柬埔寨贸易的优势和制约因素

优势：（1）柬埔寨于 1999 年加入东盟，在共同有效优惠关税体制下东盟成员国将按步骤实现关税减让目标。2002 年 11 月，中国和东盟签署《中国—东盟全面经济合作框架协议》，2010 年初全面建成中国—东盟自由贸易区，并给予柬埔寨、老挝、缅甸三国的“早期收获”减免税计划，其中，给予柬埔寨 418 种商品（主要是农、林、牧、植产品）进口零关税的优惠待遇。此外，东盟与印度、韩国、日本、澳大利亚新自贸区建设也在进行中。东盟经济一体化进程和自由贸易区建设，将在很大程度上推动柬埔寨经济和对外贸易的发展。（2）美国、欧盟、日本等 28 个国家/地区均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减免征收进口关税、欧盟不设限、加拿大给予免征进口关税等优惠措施。

制约因素包括：（1）柬埔寨贸易结构单一，以出口成衣为主并集中于美欧市场，易受国际经济环境特别是美欧经济形势变化的影响。一方面，全球金融危机导致欧美经济衰退，进口减少，影响柬埔寨成衣出口；另一方面，世界粮油价格的上涨导致成衣企业成本大幅增加，盈利减少。（2）柬埔寨成衣出口仍可享受优惠待遇，但今后将面临日趋平等的待遇和自由竞争的挑战。越南等周边国家的劳动力成本和专业技术与柬埔寨相比具有明显的竞争优势。撒哈拉以南非洲国家纺织品服装出口受到美国免配额免关税待遇后，出口增长迅速。（3）柬埔寨制衣业已趋近饱和状态，该行业越来越难以吸引新的投资，导致近年来外商投资制衣业的项目和金额逐年减少。

4.2.3 灵活运用税务规则

柬埔寨目前主要有以下的税种和税率，分别是：利润税 9%或 20%、增值税 10%、营业税 2%。柬埔寨对私人投资企业所征收的主要税种和税率分别是：利润税 9%、增值税 10%、营业税 2%。

4.2.4 注重提升产品质量

质量就是信誉，是企业生存的根本。中国企业出口到柬埔寨的产品主要有纺织品及其原材料、机械、电器、食品、汽车配件、建筑材料、医药、烟草及化工产品。中国企业应注重提升出口产品质量，创造良好的国际商誉。

4.3 承包工程方面

4.3.1 抓住市场机遇

大力发展基础设施建设成为柬埔寨政府的重要经济目标之一。世界银行和亚洲开发银行每年向柬埔寨提供近亿美元的优惠贷款，主要涉及技术支持、电力、供排水、道路和机场等基础设施建设，卫生、农业、减贫和教育等领域。中国企业应该抓住柬埔寨基础设施建设的

机遇，大力开拓柬埔寨工程市场。

4.3.2 选好承包方式

考虑到柬埔寨政府急需大量资金建设基础设施项目，适应国际竞争的需要，中国企业应选择一些具有较好前景的项目，以 BOT、BOO 等方式进行带资承包，并以此带动中国机电设备、成套设备和劳务出口。

4.3.3 选好承包项目

中国工程承包企业应加紧培养人才，特别是高素质、高技术人才的培养。要充分发挥自身优势，选择专业性较强、技术要求较高的项目，也应努力尝试参与工程咨询性项目的竞争。

4.3.4 进一步开拓市场

中国企业在承担中国政府援助柬埔寨成套项目的同时，应树立良好的企业形象，为扎根当地市场打下基础，增加在国际招标中的竞争优势，进一步拓展柬埔寨承包工程市场。

4.3.5 开展良性竞争与合作

中国企业参与竞争和编制报价要坚持以下原则：技术上力所能及、经济上有利可图、执行项目上风险可控。切忌盲目、恶性竞争。企业之间还应进行灵活多样的合作，联合开拓柬埔寨市场，尽量避免孤军奋战或自相残杀。

4.4 劳务合作方面

4.4.1 了解中柬劳务合作现状

柬埔寨是中国外派劳务的重要市场之一。除在柬埔寨投资和承包工程带出中国部分劳务人员外，随着柬埔寨制衣业的发展，中国向柬埔寨输出了大量服装加工等技术劳工，主要分布在中、港、台资等数十家制衣厂，大多数劳务人员为服装技工、指导工和熟练操作工。另有部分劳务人员分布在建筑和服务业。

由于柬埔寨劳务市场秩序有待整顿，加之一些不法商人利用不正当手段或不实劳务项目骗取中国劳工赴柬的现象时有发生，致使在柬埔寨非法务工的问题较为严重，各类劳务纠纷频繁发生。中国有关部门多次采取措施加强管理，并在媒体上公开发表通告，要求有关企业和劳务人员通过正当、合法途径办理赴柬务工手续，但此问题仍较为严重。

4.4.2 熟悉劳工政策

柬埔寨政府管理外国劳工的主要依据是 1997 年颁布的《劳工法》、2002 年 1 月柬埔寨劳工部发布的《关于雇用外国人来柬埔寨就业的申请办法的公告》。

柬埔寨有关劳工政策处在不断发展变化之中，但其原则思路始终是：严格控制外劳输入，积极实施技术人才本地化战略，千方百计地解决其国内劳动力大量过剩的问题，努力寻找国外就业市场。

4.4.3 企业要依法用工

如雇用中国劳工，必须符合中国商务部有关规定，通过正当、合法途径办理赴柬务工手续，禁止非法用工。

企业还需在每年 11 月底前向柬埔寨劳工部申请下一年度雇佣外劳的指标，未申请年度用工指标，将不被允许雇佣外劳。所雇佣的外劳还必须满足《劳工法》规定的所有条件。

4.4.4 积极开拓新领域

面对中国在柬埔寨最大的劳务合作领域——纺织服装业已出现萎缩的局面，在继续巩固传统劳务市场的同时，中国输出劳务的重点领域应有所转变，并积极开发旅游业、农业、中文教育和职业培训项目等劳务合作领域。

4.4.5 依法办理相关手续

办理工作许可过程中，首先应认真了解法律法规。总体而言，柬埔寨关于劳工规定是完全参照西方发达国家劳动标准制定的，要求较

为严格，且很多规定和中国国内规定差异较大。中国企业到柬埔寨投资合作涉及用工问题时，一定要认真阅读有关法律法规，避免出现劳务问题。

在柬埔寨办理工作许可证和雇佣卡的要求比较多，手续比较复杂。建议中国企业及相关人员聘请当地具有丰富经验的律师或中介机构协助办理相关手续。

4.5 其他应注意事项

每年5月至11月是柬埔寨的雨季，全国普降暴雨，个别地区曾出现过当地居民和外国游客被洪水冲走的情况。因此，中国驻柬埔寨使馆提醒在柬埔寨的中国公民随时关注最新动态，注意人身安全。

如遇紧急情况，可与使馆联系，驻柬埔寨使馆领事部24小时领保值班电话：00855-12901937、00855-12901923。

4.6 防范投资合作风险

在柬埔寨开展投资、贸易、承包工程和劳务合作的过程中，要特别注意事前调查、分析、评估相关风险，事中做好风险规避和管理工作，切实保障自身利益。包括对项目或贸易客户及相关方的资信调查和评估，对投资或承包工程国家的政治风险和商业风险分析和规避，对项目本身实施的可行性分析等。建议相关企业积极利用保险、担保、银行等保险金融机构和其他专业风险管理机构的相关业务保障自身利益。目前，部分政策性保险机构及政策性银行可提供信用风险保障产品及商业担保服务，包括贸易、投资、承包工程和劳务类信用保险、财产保险、人身安全保险等，银行的保理业务和福费廷业务，各类担保业务（政府担保、商业担保、保函）等。

如果在没有有效风险规避情况下发生了风险损失，也要根据损失情况尽快通过自身或相关手段追偿损失。通过信用保险机构承保的业务，则由信用保险机构定损核赔、补偿风险损失，相关机构协助信用保险机构追偿。

第四章 柬埔寨基本税收制度

1. 柬埔寨基本税收法律体系

柬埔寨实行全国统一的税收制度，并采取属地税制。1997 年颁布的《税法》和 2003 年颁布的《税法修正法》为柬埔寨税收制度提供法律依据。2004 年，财经部还颁布了《公司利润税部长令》，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《公司利润税部长令》比《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。它们制定了关于在柬埔寨投资和进行外贸的规则和激励措施。

2. 主要税收优惠

2.1 投资鼓励政策

根据 2005 年 9 月颁布的《柬埔寨王国投资法修正法实施细则》规定，柬埔寨政府对符合政府鼓励投资项目的企业给予如下的税收优惠：

(1) 投资企业获利之后，免征 3 年公司利润税；之后，根据投资行业的不同，投资企业还可以追加 2~5 年的免税期。

(2) 符合规定的投资企业可以免征进口生产设备、原材料、建设资材等的关税。

2.2 再投资优惠政策

柬埔寨政府对于符合政府鼓励的投资项目且取得的利润在柬境内进行再投资的企业，给予加速折旧税收优惠。

2.3 经济特区税收优惠

在柬政府设置的经济特区内进行投资开发的企业，可享受免缴公司利润税的待遇，免税期限最长为9年；在区内进行基础设施建设所需进口的设备、建设资材可以免缴进口关税。

3. 柬埔寨王国的税收种类

任何在柬埔寨王国境内经营的公司包括柬埔寨发展理事会批准的符合资格投资公司在注册成立后，将可能须缴纳下列赋税：

- (1) 登记注册税
- (2) 税务执照税
- (3) 利润税
- (4) 营业税
- (5) 红利税
- (6) 预提税
- (7) 最低税
- (8) 工资税
- (9) 增值税
- (10) 特定货物和劳务税
- (11) 印花税
- (12) 未使用土地税
- (13) 公共照明税

4. 柬埔寨税收管理机构

柬埔寨税务部行使税务征收和管理的责任，其行政结构为：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。其中，调查科负责调查公司是否办理税务证，是否漏税、逃税；审计科负责审计财务报告，有权除去不合理的开支入账，通常这种审计三年进行一次。具体行政结构见图1。

税务部门行政结构

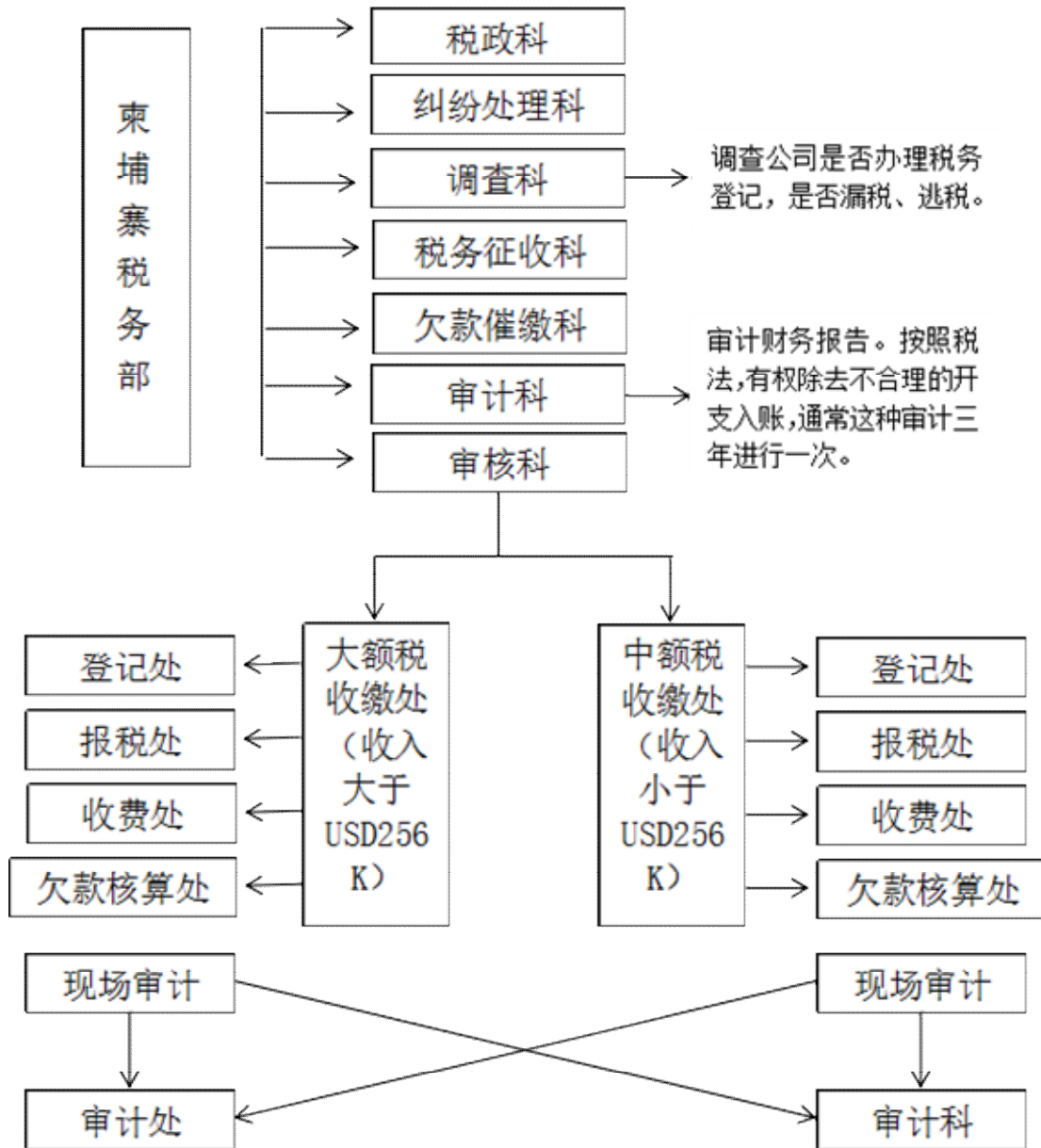


图 1 柬埔寨税务局行政结构图

5. 申报要求和税款缴纳

5.1 柬埔寨关于报税的规定

(1) 公司必须在财经部注册登记后 15 天内向税务部门登记。

(2) 公司在领取到营业税和增值税的税证后，必须自增值税税证签发的当月开始报税。

(3) 所有的税必须按规定期限上报。

(4) 因年审的需要，公司必须在下一年度 3 月 31 日之前准备好上一纳税年度报税的资料。

(5) 公司利润税，每年要在下年度 3 月 31 日之前缴纳。

5.2 每月须呈报的税类

下列是公司有义务应承担的税务项目：(1) 预缴公司利润税；(2) 个人所得税；(3) 预提税；(4) 增值税；(5) 公共照明税（如有）；(6) 特别税（如有）。

每月应呈报的税务类型与其税率及期限见图 2。

税务类型	税率	限期
预缴利润税	1%	下月的 15 日
预提税	向本地居民支付款项 服务业税：15% 版权税：15% 租金税：10% 本地银行定期存款利息：6% 本地银行不定期存款利息：5% 向外国人支付款项税率：15%	下月的 15 日 注：通过代扣代缴的税额不能从企业的纳税款中扣除
工资税	雇员工资税： 代扣 5-20%	下月的 15 日
增值税	10%	下月的 15 日
公共照明税	从香烟、饮料和酒类销售价中，附加抽取 3% 的税	下月的 15 日

图2 每月应呈报的税务类型与其税率及期限

5.3 报税和缴税程序



图3 报税和缴税程序

5.4 纳税人向税务部门呈报税务资料

纳税人向税务部门呈报税务资料的具体要求如下：

(1) 纳税人或代扣代缴人员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指定代理人签名。

(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。

5.5 纳税人应保存与财务有关的文件

纳税人应根据规定保存会计账册、相关的文件和其他财经文件，并在税务行政机关要求审查时，出示给经办人员审查。对于那些在柬

埔寨会计法中规定的无须保留的会计账册，纳税人也必须保存流水账本，根据年月日的顺序，记录每笔有关买卖的收入和开支，并必须以税务部门的要求方式进行记录。

5.6 纳税人接受约见通知书

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、客户或银行户头的资料。纳税人根据通知书上规定的时间和地点，亲自到税务部门提供通知书上所注明的信息、文件和数据。

5.7 税款的支付

税款的支付程序如下：

- (1) 到期时应付税款，须在税务条款规定时间内呈报税务部门。
- (2) 到期的应付税款，须在要求缴付税款通知发出后的 30 天内缴付。
- (3) 如果有足够的理由证明，纳税人支付税款确有困难，税务行政机关可对纳税人进行税务评估。到期的纳税人应在通知书送到后的三天内缴付税款。

6. 税收争议解决程序

目前，柬埔寨没有税收争议解决机制，税法规定税收争议解决的程序为抗议、仲裁和司法判决。

6.1 抗议

不满意税务管理部门重估税金或所作其他决定的纳税人可以向税务部门主管提出抗议。抗议必须限于税金重估或其他决定或税金重估程序中的事实或其他信息。

行政抗议必须以书面形式提出，并且必须在纳税人收到税务管理部门的税收征管通知信函后三十日内向税务管理部门提交。

抗议信有以下内容，行政抗议才能被接受：

- (1) 书写抗议信的纳税人的身份证号；

- (2) 抗议信对象的评估，确定或结果的参考证明；
- (3) 抗议信对象的事实或行为；
- (4) 抗议原因；
- (5) 日期和纳税人签名以及纳税人授权代理人的签名，如果必要。

行政抗议不能解除纳税人按照税收征管通知信函规定的支付各种税金、附加税和利息的任何义务。

在收到用以确定税金估值或纳税人抗议的其他全部或部分决定的抗议信后，无论抗议信正确与否，税务管理部门必须在收到抗议信后六十日内做出新决定。

6.2 仲裁

如果纳税人不接受税务管理部门的新决定，则可在三十日期限内向税务仲裁委员会提交抗议信。

6.3 司法判决

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三十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管理部门评估的税金、附加税和利息的金额。

7. 违反税法的行为

7.1 违法

纳税人或代扣代缴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。

纳税人或代扣代缴人若没有在规定的时间内，及时呈报税务或缴纳税款，将被认为是违法行为。

7.2 严重违法

纳税人或代扣代缴人，若所付的税款低于税务条款所规定的10%以上被认为是严重的违法行为。

7.3 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 7.2 项中所指的严重违法行为，在下列情况下也被认为是逃税。

- ①实际日历年度的三个月内，累计发生两次。
- ②在任何一段时期内，累计发生三次或三次以上。

7.4 故意阻碍税法执行的行为

故意阻碍税法的执行如下：

(1) 在自然人方面：

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不能在法律要求的三十天内，呈报完整的税务报告。

⑨蓄意支持上述各项阻碍行为。

(2) 身为政府官员方面：

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。

7.5 触犯税法的刑事犯罪

在不考虑其他行政条款的处罚时，根据 7.3 项规定任何人从事逃税活动，或根据条款 7.4 项规定，任何人阻碍税务系统的操作，都属

于触犯了税法的刑事犯罪行为。

8. 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。

8.1 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%之税款作为附加税。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%之税款，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三十天内，不会追加利息。

8.2 因税款延迟缴纳而被追加的附加税

纳税人到期未缴税，将被追加 10%的滞纳金作为附加税，加征每月 2%的未付税款利息，如不足一个月的部分按一个月计。纳税人收到催款通知书后的十五天内，仍未纳税则将被追加滞纳金的 25%作为附加税，不足一个月按一个月计，另支付 2%的利息。若纳税人没有申报纳税，税务机关可直接评估应纳税额，此种情况，纳税人将被追加评估税款的 40%的附加税，不足一个月按一个月计，另支付 2%一个月的利息。

延迟缴税的利息从应当支付税款的次月第一天起开始计算，利润税的迟缴利息从税款年度报告审结期结束的次月第一天开始计算，迟缴交通工具的税款产生的附加税为应纳税款的 100%。

8.3 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，纳税人或代扣代缴人将被罚两百万柬币。

(2) 因阻碍政府官员执行简易式或预估式的税务评估，纳税人或代扣代缴人，将被罚五十万柬币。

第五章 柬埔寨主要税种

1. 利润税

1.1 概述

1.1.1 纳税义务人

利润税适用于所有柬埔寨纳税居民。“纳税居民”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 182 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地在柬埔寨的商业活动的法人。

1.1.2 征税对象

柬埔寨纳税居民来源于国内和国外的利得收入，均为利润税的征税对象。包括：个人或公司经营任何的买卖活动时所赚得的利润和投资活动所取得的利息、租金或其他合法取得的收入。

1.1.3 纳税的机制

纳税机制如下：

（1）对利润征税的评估，税务行政管理机构，将根据真正实际的纳税机制（查实征收程序），或简化机制（简易征收），或预估机制（核定征收），进行审核。

（2）纳税人以上述三种评估机制中的一种税务征收方式，由政府通过修正和增补法案加以实施，政府在实施征收方式时将考虑纳税人的商业模式、行业、商业活动及其营业额规模。

1.2 利润部分的应缴税率

1.2.1 税务年度

纳税年度的决定：

(1) 采纳使用真正实际纳税机制的，其本年所应缴的利润税，将上一年度所申报的资产平衡决算表中，未申报的部分并入计算。

(2) 若有任何一年的资产平衡决算表未作为来年应缴的税款计算的，则应从上次纳税到本次应纳税期限最后一天时间，所产生的利润累计计算。对新成立的企业则是从企业开始营业起至该年十二月三十一日止所产生的利润累计计算。

(3) 若在同一年内，有多张资产平衡决算表，则以这些决算表的合计数作为纳税计算基数。

(4) 简化和预估机制下的利润税的计算法，根据前一年的会计报表数据计算。

(5) 有关企业在税务年度内终止活动、重组、出售和被转让所需呈报备案详细资料和程序由财经部颁布的行政命令加以公布。

1.2.2 应缴税的利润

应缴纳利润税的利润是指，企业因进行各种经营活动，而产生的净利润，包括资产增值，企业活动、企业关闭或出售部分资产，也包括企业在进行金融投资时所产生的收益，如利息、租金和专利费等。

1.2.3 豁免征税的收入

除了有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，免征利润税：

(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作为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，这些收入未作为这些组织会员的私人收益或个人用途的组织机构的收入。

(4) 非采纳真正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所得到的收入（通过工业加工手段来

改变性质的农产品)。为延长保鲜期而对农产品进行的包装不能被视作传统农产品的延伸产品。

(5) 源自国内企业的红利，是指《柬埔寨王国税法》第 20 条，第 23 条和第 26 条所规定的（应缴纳的税款都已经缴纳完毕后的）所得。

1.3 税前扣除

1.3.1 允许扣除事项

允许扣除事项如下：

(1) 除了 1.3.2 项至 1.3.8 项外，被允许税前扣除的事项包括纳税者在该税务年度内，用于经营活动持续发展所支付的费用或成本。

(2) 支付给任何企业单位的董事或经办人员，经销人员，纳税人的家属或其他有关联人员的租金、利息、赔偿、支付款项或其他费用，只要属实并价格合理，就可在纳税年度内税前扣除。

(3) 用以购置新房产和其它有形资产，更新耐用设备的资金，包括购买房产所产生的贷款利息和税金，可在税务年度内，记入特别项目，并依据 1.3.3 项的内容计提折旧，折旧费可在该纳税年度内税前扣除。

1.3.2 利息开支

用于正常生产和经营所支付的贷款利息可于纳税年度内税前扣除。利息支出不能超过纳税人净利润的总和或是纳税人在该纳税年度内非利息纯收入的 50%。

这里所指的非利息纯收入是指扣除净利润后的营业收入总额，再减去允许扣除的费用和成本（不含已支付的利息）。以上所述未能被扣除的利息支出余额，可列入下一个纳税年度内继续税前扣除。其原则和方法，仍然须依本条款的规定进行。

1.3.3 有形资产

有形资产如下：

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。

1.3.4 无形资产的折旧

无形资产包括版权、蓝图、模型和连锁店牌的使用权。上述无形资产若有一定使用年限的，其折旧计算方法可根据各自无形资产的特性，以其使用的年限，采用直线折旧的方式计提折旧额。若无形资产的使用时限无法估计，可按无形资产价值的 10%计提折旧。

1.3.5 自然资源的损耗

自然资源损耗按下列规定办理：

自然资源（包括石油和天然气）的储备损耗，规定如下：

①所有勘探和投资，包括因投资而产生的利息，都被归入自然资源的资产类项目。

②在纳税年度内，可以税前扣除天然资源的损耗数额；损耗额的计算方法：天然资源资产价值乘以实际生产的数量和该年预估的天然资源的可生产总量的比例。

③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。

1.3.6 慈善捐款

适用于以上 1.2.3 项所述的团体组织的慈善捐款，可以从应纳税

所得额中扣除，不能超过未计捐献前应纳税所得额总和之 5%。

政府将通过立法，实施有关慈善捐献的法案。

1.3.7 可弥补的亏损

任何税务年度内的亏损，可在下一个纳税年度内，从应纳税所得额扣除；在下一个税务年度内的应纳税所得额不能抵消此亏损的，尚未被抵消的亏损部分，可继续转入再下一个纳税年度内再行抵销，直至第五个纳税年度止。当出现多年连续亏损时，将按此条款的内容规定，对历年的亏损依次实行扣除。

1.3.8 关联企业间收入与费用分担

若有共同业主的多家企业，无论这些企业是在柬埔寨王国境内或境外，其所辖税务机关应将业主的毛收入或扣除或其它利益在所属的企业之间进行分配，以清楚地反映这些企业或企业业主的收入，防止逃税和避税。其中：有共同的业主是指同一纳税人拥有两家以上企业，且同时持有企业 20%以上的股权价值，则该纳税人即为这两家以上企业的共同业主。

1.3.9 不允许扣除事项

不允许在应纳税收入中扣除的事项如下：

(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开支事项。

(2) 个人和家庭开支，但不包括在工资税条款所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) 任何符合利润税条款规定所征收的税款，或任何符合工资税条款规定代扣代缴的税款。

(4) 任何有关联人员之间的产业买卖或相互交换所产生的亏损。

(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任何其他一切支出事项。

1.4 税率和税收

1.4.1 年度利润税率

(1) 任何法人所产生利润的 20%。

(2) 石油，天然气合作生产，天然资源勘探等包括木材、矿藏、黄金和宝石开采生产所产生利润的 30%。

(3) 由柬埔寨国家发展理事会所批准的合格投资项目，将享有五年过渡时期 9%的利润税。始于柬埔寨王国投资修正法案实施后的纳税年度。

(4) 由柬埔寨国家发展理事会所批准的合格投资项目的企业，可获得免税期优惠适用 0%的利润税税率。

(5) 非“法人”的自然人和“松散合作经营”成员将依其参与的股份比例所体现出的所得将按下列逐步增加的年度所得，来缴付利润税。

表 1 应纳税所得额及税率

应纳税所得额	税率
从 0 至 6,000,000 柬币	0%
从 6,000,001 至 15,000,000 柬币	5%
从 15,000,001 至 102,000,000 柬币	10%
从 102,000,001 至 150,000,000 柬币	15%
超过 150,000,000 柬币	20%

(6) 柬埔寨王国投资修正法规定，除企业合并收购外，纳税人所享有政府给予的权力和优惠政策，不能转让或指定给第三人。

1.4.2 保险公司利润税

保险公司应依照下列规定缴纳利润税：

(1) 从事保险业务活动，如人寿保险、再保险、财产保险或其它风险保险业务的纳税人，根据下列条款计缴利润税：

①在柬埔寨境内税务年度内一年，所收取的保单和再保的总价值的 5%。

②其它非保险业务或再保业务活动，应根据 1.4.1 项的要求纳税。

(2) 对保险公司征收的利润税的程序和方法，将通过财经部颁布的政府命令公布实施。

1.4.3 主营业外业务所得利润税

营业外所得应缴纳下列税：

《柬埔寨王国税法》第 9 条所规定的组织的营业外所得，按照 20% 的税率征税。

(2) 营业外所得利润税，是指企业或组织从事与主营业无关的经营活动的收入，在扣除其利润税条款中所允许的开支后的所得总额。

(3) “不相关业务（营业外业务）”是指，以获取利润或资金为目的的企业和组织所从事的商业或工业制造，或其他业务，但该业务与（构成《柬埔寨王国税法》第 9 条所规定的免税依据的）主营业务目的或业务功能并不显著相关。

1.5 股息分配附加税

如果企业在纳税年度内将股息分配给国内或国外的股东，则应预提并缴纳股息分配附加税，其税额等于根据利润税率总计出的股息数额乘以《柬埔寨王国税法》第 20 条规定的税率的积。

注：《柬埔寨王国税法》第 20 条：年度利润税税率如下：

由法人实现的所得为 20%。

按合同分配的石油产品和天然气或经营自然资源包括木材、矿产、黄金或各种珍贵宝石而实现的所得为 30%。

超过免税期限的投资公司实现的所得为 9%。

在免税期限的之内的投资公司实现的所得为 0%。

据以下按级增长的税率表是针对由自然人实现的所得，以及不被视为法人身份的经营团体给每个成员分配的所得部分。

全年应纳税所得额 税率%

从 0 至 6000000（柬币） 0%

从 6000001 至 15000000（柬币） 5%

从 15000001 至 102000000（柬币） 10%

从 102000001 至 150000000（柬币） 15%

超过 150000000（柬币） 20%

1.6 纳税义务

1.6.1 以真实的基础、简化的基础评估出的纳税人的义务

（1）所有须缴纳利润税的纳税人，必须根据真实基础开展税务评估或简化基础开展税务评估要求计算支付其所应付的利润税，纳税人须向税务行政机构申报，其于前一纳税年度内所取得的利润；须在纳税年度终了后三个月内，向税务机关申报。

（2）向税务机关呈递的以真实的基础开展的税务评估报表，必须包括：

- ①资产平衡决算表
- ②项目结算报表
- ③辅助性凭证资料报表

（3）向税务机关呈递的以简化的基础开展的税务评估报表，须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。

（4）亏损企业，也必须以相同的呈报方式和时间限制要求，向税务机关呈报相关资料。

1.6.2 以预估的基础评估出的纳税人的义务

（1）采用以预估的基础评估出的纳税人，须根据税务行政机构所要求的格式，于每年 12 月 31 日之前，向税务机关呈报其税务报表。

(2) 在税务机关对纳税人或其代理人所呈报的资料进行审理确认和磋商后，由税务机关决定纳税人的所得数额。该所得数额的计算法是根据纳税人的经营类别和核定的利润率计算的，细则由财经部颁布行政命令予以实施。

(3) 适用的利润税税率，将在一定时间内，三个月、六个月或一年保持不变。

(4) 采纳预估税务机制的纳税人，须根据税务机关规定的每月固定某日期，缴付利润税。

1.6.3 自然人个人扣缴利润税的义务

自然人个人须扣缴利润税的，根据税务机关的指示，在发生利润税义务的次月十五日内，向税务机关缴付扣缴的利润税税款。

公民应税收入项目：

- (1) 各种由国内企业或国内“转包”或政府机构所支付的收入。
- (2) 国内企业分配的红利。
- (3) 来自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) 来自柬埔寨境内，固定和非固定的产业的收入。
- (6) 由居民或非居民所控制的柬埔寨企业，支付的专利权、无形资产的使用费。
- (7) 来自售卖柬埔寨产业或者转让在柬埔寨的固定产业所得到的收入。
- (8) 在柬埔寨王国境内对风险、或再保险所支付的保单费用。
- (9) 在柬埔寨非居民纳税人，因售卖其在柬埔寨王国固定或移动资产，所得到的收入。
- (10) 来自于非居民，通过柬埔寨王国固定企业机构进行的业务，而产生的收入。

1.7 年度应付税款的计算法

1.7.1 抵扣国外已缴税款

(1) 居民纳税人来源于国外的收入，且根据国外税务机关要求已支付完毕国外税款的，可以在柬埔寨国内计算利润税税款中，扣除国外已缴纳的税款；纳税人须出具在国外已完税的相关文件资料。

(2) 在柬埔寨，纳税人计算应缴税款时，须先计算来源于柬埔寨国内收入和来源于国外收入的总数额，含未扣除国外已缴付的税款。

(3) 柬埔寨纳税居民，来源于各个不同国家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；在纳税年度内被用来作扣除的应抵税款须符合下列条件：

① 在国外所真正缴付的税款数额。

② 该应抵税款数额，是按 1.4.1 项所述的同一时期内所有已缴纳的利润税总和，乘以来自国外的收入和所有收入总和的比例。

应抵税款额度的确认程序要求提供相关文件证明，包括国外税务机关出具的完税凭证或付款凭证。

应抵税款数额大于应付利润税税款时，未能抵销的应抵税款余数，留作下一纳税年度再做抵销，如此循环继续抵销至第五年。从应抵税款发生的当年开始起算，应抵税款多过应付利润税款的年度，遵循先发生先抵销的原则渐进处理。

1.7.2 计算利润税的步骤

下列是计算应缴利润税的步骤：

(1) 按照 1.4.1 项和 1.5 项所述，计算出应缴的全部税款总数。

(2) 再按照 1.7.1 项内容，减去国外税款的应抵税额，但不能超出已缴国外税款总额。

1.8 最低税

最低税是针对以真实的基础而开展税务评估的纳税人进行征收的。最低税不同于利润税，以真实的基础而开展税务评估的纳税人即使被授予投资企业的法律身份，也要缴纳最低税。最低税是按照除去所有税款外的年度营业额的 1%进行征收的，在利润税年度清算时缴纳。

2. 工资税

2.1 概述

2.1.1 纳税义务人

任何柬埔寨王国自然居民无论薪金来源于国内或国外，都负有缴纳工资税的义务。

任何非柬埔寨王国的自然居民，对来源于柬埔寨国内的薪金，应缴纳工资税。

2.1.2 征税对象

工资税是对雇佣活动所获得的薪金按月征收的税项。

“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薪水、报酬、工资、花红和超时工作补偿及其它各种额外利益。

2.2 工资税的豁免

2.2.1 外交人员和其他外国官员的薪金

外交人员和外国官员豁免支付工资税条件如下：

(1) 享有豁免工资税的官员如下：

①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，在柬埔寨王国境内，完成其官方委派的任务，而收受的薪金报酬。

②外国的驻柬代表、国际机构或其它国家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) 任何本项内所允许的免缴工资税的措施，必须在受惠方的国家，对柬埔寨国民也具有同等的安排的前提下方可履行。

2.2.2 雇员免缴工资税的收入

可免缴工资税的事项如下：

(1) 为了雇主的利益和安排，符合下列三项条款规定的情况下，实际支付给雇员的薪金：

- ①直接全权代表雇主企业利益的；
- ②没有虚报增加或降低的；
- ③出具已付清结算发票，抬头必须是真正接受报销人名字的；

(2) 在《劳工法》所规定的限额内对解雇人员的赔偿；

(3) 在劳工法的条款下，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) 给执行任务或差旅开销的固定津贴，该固定津贴与本条款的实际报销金额不存在重复。

2.3 工资税的计税基础及纳税条件

2.3.1 工资税的计税基础

除了《柬埔寨王国税法》第 48 条所规定的福利收入外，居民应缴纳工资税的计税基础为应纳税的薪金收入扣除下列事项：

(1) 为了配合劳工法有关条款，而被预先提取部分薪金、退休金和社会福利基金的部分。

(2) 2.2.2 项下所允许的免于征税的事项。

2.3.2 应纳税的薪金收入

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) 任何居民雇员按照其实际的家庭状况，可享有下列薪金收入扣除待遇：

①拥有未成年仍须靠纳税人抚养的儿童，可从薪金纳税基数中，扣除 75000 瑞尔/人。

②只从事家务的雇员配偶，每月可以从应纳税的薪金收入基数中，扣除 75000 瑞尔，仅限一名配偶。

(3) 对于非居民的纳税人，来自柬埔寨的应纳税薪金收入，依本章的条款规定处理。

2.3.3 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，按下表内所列的金额及税率代扣代缴。

表 2 须纳税的薪金额和税率

须纳税的薪金额	税率
从 0 至 500,000 柬币	0%
从 500,001 至 1,250,000 柬币	5%
从 1,250,001 至 8,500,000 柬币	10%
从 8,500,001 至 12,500,000 柬币	15%
超过 12,500,000 柬币	20 %

2.3.4 股息、红利适用税率

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)所产生的应缴税款;上述福利收入的价值为包含所有税款在内的公允价值。

2.3.5 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国外的税款,则可在柬埔寨的应交工资税中扣除,必须提交国外税务机关出具的完税凭证和单据。

2.4 雇主和雇员的责任义务

2.4.1 代扣税款(代扣代缴)人的责任义务

工资税代扣代缴责任及义务,规定如下:

(1) 法人代表,包括外国的法人代表,有义务承担代扣代缴工资税的责任;本条款内容与国际合约条款内容相互矛盾的,则另行处理。

(2) 雇主在发放薪金时应代扣代缴工资税,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,在发放薪金时作为代扣代缴工资税的负责人,并负责将所收缴的代扣税款上缴国库。

(4) 无论是在柬埔寨国内或境外发放薪金,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工资税的义务;如未按规定缴付代扣税款的,本条款规定的雇主须负责催促雇员本人缴付工资税,但雇主仍负有本条款规定的法律责任和义务。

2.4.2 代扣税款的缴纳

代扣的工资税,应在发放薪金次月的十五日内,向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缴纳。

2.4.3 代扣税款的记录保存及报告

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,计算应当代扣代缴的税款。

(2) 向税务行政机构和雇员两方面,报告支付代扣税款的有关进展状况。

(3) 保存代扣税款的记录凭证和账册，具体内容和方式将由财经部通过行政命令公布实施。

3. 增值税

3.1 纳税义务人

依据《柬埔寨王国税法》第 60 条规定，纳税义务人是指在以真实的基础开展税务评估时，购买应缴纳增值税货物和劳务的人。采用以预估基础开展税务评估的任何人可通过申请成为纳税义务人，需具备的条件和申请手续，由财经部通过行政命令公布实施。

在本条款内，进行纯属个人行为活动的雇员不是纳税义务人。

3.2 应税货物和劳务

除了有特别的其他注释外，本章条款内所指的“应税货物和劳务”为：

- (1) 纳税义务人，在柬埔寨境内，所提供的货物和服务。
- (2) 纳税义务人所使用的自产产品或货物。
- (3) 纳税义务人作为礼物送出的物品，或提供低于成本的货物或服务。
- (4) 归柬埔寨税务机关管辖的进口商品适用的管理程序和法条由国会立法修订通过。

3.3 免税事项

免税事项包括：

- (1) 公共邮政服务。
- (2) 医院、诊所、牙科医疗服务和提供上述多种服务，出售医疗、牙科等医疗用品的服务。
- (3) 全权由国家经营的公共交通客运服务系统。
- (4) 保险服务。
- (5) 基本的金融服务项目，具体内容财经部通过行政通知、命令予以公布。

(6) 符合财经部颁布行政命令所规定的，豁免关税的进口货物。

(7) 经财经部所认可的非营利性、关系到公共利益的活动。

3.4 外交人员和国际组织的免税物品

外交人员和国际组织的免税物品规定如下：

(1) 外国使节人员、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。拟进口的免税物品，应在该进口物品的上述团体的长官出具证明书给税务部门并注明所进口物品的品名及用途，获得批准后才能办理进口事宜。

如需进口免税物品，作为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允许的进口货品名单内的物品种类。

在本条款关于免税物品规定的实施，必须是在相关的国家相互对等实施的原则中进行。

3.5 税率和税款确定

3.5.1 增值税率

税率如下：

(1) 在柬埔寨王国境内，任何应税货物适用的增值税税率是10%。

(2) 依据《柬埔寨王国税法》第63条规定，所有柬埔寨出口到国外的应税货物或者出口到国外的应税服务，其增值税的税率是0%。

纳税人应向税务机关提供出口货物的证明文件，包括海关出具的出口文件及证明；进口该货物的国家所发出的进口文件证明；已执行的汇款信用证和国内银行收到的付款的证据。

3.5.2 购买进口货物或劳务的进项税款的抵免

条件是：

(1) 购买商品和劳务的纳税义务人购进经营所需的货物或服务已缴纳的税款，销售货物劳务时可在应缴纳的增值税税款中扣除。

(2) 购买的货物或劳务一部分含税，另一部分免税的，只有含税部分视为可抵扣的税款部份。

3.5.3 增值税额的确认

增值税额的确认条件：

(1) 3.5.1 项所规定征收的税款，为纳税人负担的国家债务。

(2) 应纳税额，是根据 3.5.1 项的税率计算出的销项税额减去当月内所允许的所有进项税抵扣后的余额。

3.5.4 申报进口货物抵免税额所需的文件

(1) 根据以上 1.3.8 项要求，呈报增值税发票。

(2) 进口货物全部通关单据，包括由海关出具的包含收货人姓名的进口已缴税款凭证。

3.5.5 不予退税（抵税）的进口物品或服务

不能享有退税（抵税）的进口物品或服务所含的税款，包括纳税人在应酬，消遣和娱乐活动方面所产生的应缴税款。

3.6 税款的申报缴纳

3.6.1 增值税申报

纳税人须于每月结束后的次月二十日之内填报上月增值税报表，并向税务机关申报。

3.6.2 进项税额大于销项税额的处理

根据柬埔寨王国税法规定的纳税人，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：大于部分进项税额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。

3.6.3 税款的缴纳

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 3.5.1 项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其他经营活动，税务机构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) 任何人，以雇员身份代表雇主供应货物，并具有供应货物的权力，其所供应的货物为应税货物。

4. 其他主要税种

4.1 特定货物和劳务税

特定商品和服务税对进口商品或者特定商品和服务征收，税率在 3% 至 33.3% 之间。

4.2 土地和房屋的租赁税

从事土地、建筑物租赁等事业者有缴纳土地和房屋租赁税的义务。土地和房屋的租赁税以从事土地、房屋租赁者取得的租赁收入为计税依据，税率为 10%。

4.3 印花税

印花税是对特定的正式文书、特定的广告等征收的，税额根据广告等所设置的场所、使用的照明和国家语言的不同而定。此外，在转让空闲土地、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。

4.4 未使用土地税

未使用土地税指对在城市和指定地域的土地上没有从事建设的、或者有建筑物没有使用的、以及特定开发地未使用的土地进行征税，税额于每年 6 月 30 日由未使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。应税土地的所有者必须在每年的 9 月 30 日以前缴纳未使用土地税。

4.5 运输工具税

运输工具税是对卡车、船舶等特定运输工具在注册时征收的税。

第六章 中国居民（企业）赴柬埔寨投资的税收风险及防范措施

1. 中国居民（企业）赴柬埔寨投资时的税收风险

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，须经解释。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。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的重新估税通常比较武断，书面回复纳税人所提问题的情况较少。

2. 如何防范和规避这些风险

要防范和规避在柬埔寨投资的税收风险，中国居民（企业）首先要全面了解柬埔寨的税收法律法规，并及时掌握发生变化的法律法规。其次，中国居民（企业）可以向当地业务能力比较强的税务中介机构寻求帮助，他们更了解当地的税收法律法规以及当地税务部门的办事做派，因此，他们更有能力防范和规避当地的税收风险。

第七章 中柬双边税收协定

1. 税收协定概述

国际税收协定是指两个或两个以上的主权国家或地区，为了协调相互之间的税收分配关系，本着对等的原则，在有关税收事务方面通过谈判所签订的一种书面协议。国际税收协定在避免双重征税方面发挥了重要作用，对于改善国内投资环境、大力实施“引进来”战略以及中国企业“走出去”战略具有重要意义。对拟赴外投资的中国居民而言，应当着重关注中国是否与投资目标国之间签有税收协定，了解相关协定的具体内容，并借助相关规定实施更为有效的税务筹划和商业安排，从而有效降低对外投资的税务成本和税务风险。

习近平主席在 2016 年 10 月访问柬埔寨时，和柬埔寨签订了《对所得避免双重征税和防止逃避税的协定》（以下简称“中柬协定”）及议定书。根据中柬协定第二十八条规定，本协定应适用于在本协定生效年度的次年 1 月 1 日及以后开始的纳税年度中取得的所得。

中柬税收协定共 29 条，主体部分规定了适用范围、常设机构的认定、不同类型收入的征税、非歧视待遇、相互协商程序、信息交换等。下面将一一详细介绍上述内容。

2. 协定使用范围

2.1 人的范围

本协定适用于缔约国一方或者同时为双方居民的人。

2.1.1 “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。

2.1.2 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：

(1) 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；

(2) 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的居民；

(3) 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的居民；

(4) 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。

2.1.3 其他情况

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。

2.2 税种范围

2.2.1 本协定的适用范围

本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。

2.2.2 对全部所得或某项所得征收的税收

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。

2.2.3 本协定应特别适用的现行税种

本协定应特别适用的现行税种是：

(1) 在柬埔寨：

① 利润税，包括预提税、最低税、股息分配附加税和财产收益税；

② 工资税；

③ 本协定的任何规定均不得妨碍征收最低税；

(2) 在中国：

① 个人所得税；

② 企业所得税；

(3) 本协定也适用于本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。

3. 常设机构

3.1 常设机构定义

在本协定中，“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。

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。

3.3 “常设机构”一语还包括：

(1) 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；

(2) 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。

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) 专为本款第（1）项至第（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。

3.5 其他情况

(1) 虽有 3.1 和 3.2 条款的规定，当一个人（除适用 3.5.2 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 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；或

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。

(2) 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。

(3) 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。

4. 不同类型收入的征税

4.1 不动产所得

4.1.1 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。

4.1.2 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。

4.2 企业利润

4.2.1 对企业利润的征税

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。

4.2.2 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。

利润中如果包括本协定其他各条单独规定的所得项目时，本条规定不应影响其他各条的规定。

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%。

本条规定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。

4.4 关联企业

(1) 在下列任何一种情况下：

① 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

② 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，应对本协定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。

4.5 股息

4.5.1 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%。本款不应影响对该公司支付股息前的利润征税。

4.5.2 股息的定义

本条“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。

4.5.3 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固定基地从事独立个人劳务，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 4.5.1 的规定。在这种情况下，应视具体情况适用第 4.2 或第 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。

4.6 利息

4.6.1 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。

本款中“主要拥有”一语是指所有权超过 50%。

4.6.2 利息的定义

本条“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。

4.6.3 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固定基地从事独立个人劳务，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 4.6.1 的规定。在这种情况下，应视具体情况适用第 4.2 条或第 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，但应对本协定其他规定予以适当注意。

4.7 特许权使用费

4.7.1 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%。

4.7.2 特许权使用费的定义

本条“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。

4.7.3 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固定基地从事独立个人劳务，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 4.7.1 条的规定。在这种情况下，应视具体情况适用 4.2 条或 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，但应对本协定其他规定予以适当注意。

4.8 技术服务费

4.8.1 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%。

4.8.2 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，但不包括本协定 4.10 条所适用的劳务报酬。

4.8.3 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 4.8.1 条的规定。在这种情况下，应适用 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，但应对本协定其他规定予以适当注意。

4.9 财产收益

缔约国一方居民转让 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固定基地的动产取得的收益，包括转让常设机构（单独或者随同整个企业）或者固定基地取得的收益，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。

4.10 独立个人劳务

4.10.1 对独立个人劳务的征税

除适用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固定基地。在这种情况下，该缔约国另一方可以仅对归属于该固定基地的所得征税；

（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。

4.10.2 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。

4.11 非独立个人劳务

除适用第4.12条、4.14条和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。

虽有本条上述规定，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。

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。

4.13 艺术家和运动员

虽有 4.10 条和 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 4.10 条和 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。

4.14 退休金和社会保障金

除适用 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。

4.15 政府服务

（1）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。

②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：

a. 是该另一国国民；或者

b. 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）①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。

②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）4.11 条、4.12 条、4.13 条和 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。

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。

4.17 其他所得

4.17.1 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，凡本协定上述各条未作规定的，应仅在该缔约国一方征税。

4.17.2 其他规定

4.1.2 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固定基地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 4.17.1 条的规定。在这种情况下，应视具体情况分别适用 4.2 条或 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，如本协定上述各条未作规定，也可以在该缔约国另一方征税。

5. 消除双重征税方法

(1) 在柬埔寨，消除双重征税如下：

① 柬埔寨居民从中国取得的所得，按照本协定规定在中国的应纳税额，可以在对该居民征收的柬埔寨税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照柬埔寨税法和规章计算的柬埔寨税收数额。

② 从中国取得的所得是中国居民公司支付给柬埔寨居民的股息，并且该柬埔寨居民拥有支付股息公司股份不少于 10% 的，该项抵免应考虑支付该股息公司就该项所得缴纳的中国税收。

(2) 在中国，按照中国法律规定，消除双重征税如下：

① 中国居民从柬埔寨取得的所得，按照本协定规定在柬埔寨的应纳税额，可以在对该居民征收的中国税收中抵免。但是，抵免额不应超过对该项所得按照中国税法和规章计算的中国税收数额。

② 从柬埔寨取得的所得是柬埔寨居民公司支付给中国居民的股息，并且该中国居民拥有支付股息公司股份不少于 10% 的，该项抵免

应考虑支付该股息公司就该项所得缴纳的柬埔寨税收。

(3) 在本条中，“应纳税额”应认为包括本应缴纳、但依据缔约国一方国内法律或规章促进经济发展的相关优惠而给予的减免税额。此款规定自协定生效之日起 10 年内有效，但缔约国双方主管当局可通过协商延长该期限。

6. 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。

本规定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 4.4 条、4.6 条或 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，应像支付给该缔约国一方居民的一样，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) 虽有第(2)条的规定，本条规定应适用于所有种类的税收。

7. 相互协商程序

(1) 如有人认为，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本协定的规定时，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第 6 条第（1）款，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本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，以避免不符合本协定的征税。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本协定时所发生的困难或疑义，也可以对本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。

8. 信息交换

（1）缔约国双方主管当局应交换可以预见的与执行本协定的规定相关的信息，或与执行缔约国双方或其地方当局征收的各种税收的国内法律相关的信息，以根据这些法律征税与本协定不相抵触为限。信息交换不受第一条和第二条的限制。

（2）缔约国一方根据第（1）款收到的任何信息，都应和根据该国国内法所获得的信息一样作密件处理，仅应告知与第（1）款所指税收有关的评估、征收、执行、起诉或上诉裁决有关的人员或当局（包括法院和行政部门）及其监督部门。上述人员或当局应仅为上述目的使用该信息，但可以在公开法庭的诉讼程序或法庭判决中披露有关信息。

（3）第（1）款和第（2）款的规定在任何情况下不应被理解为缔约国一方有以下义务：

①采取与该缔约国一方或缔约国另一方的法律和行政惯例相违背的行政措施；

②提供按照该缔约国一方或缔约国另一方的法律或正常行政渠

道不能得到的信息；

③提供泄露任何贸易、经营、工业、商业或专业秘密或贸易过程的信息或者泄露会违反公共政策（公共秩序）的信息。

第八章 反避税规则和转让定价规则

1. 反避税规则

1.1 概述

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 and 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，逃税将被处于 1000 万至 2000 万柬币（约 2500 到 5000 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。

1.2 受控外国企业规则

柬埔寨没有具体的受控外国企业规则。

1.3 资本弱化

目前，柬埔寨没有资本弱化规则。不过，利息支出受限于具体的减免计算。

（1）企业为了经营所需，从第三方借款的利息开销支出是可以被扣除的开销费用。

（2）资金利息，支付给企业内部的资金的利息均是不可以扣除的开销费用。

（3）支付给经营者的利息也不能扣除。

(4) 利息的限度=除去利息收入和利息开销费用后 50%净利息+整个纳税年度内所产生的所有利息。

1.4 常设机构

法律规定，常设机构是指在柬埔寨经营的固定地方或居民代理人，非居民纳税人在此固定地方或通过居民代理人在柬埔寨完全或部分开展经营活动。常设机构还包括非居民纳税人在柬埔寨从事经营活动而借助的协会以及其他机构。此外，常设机构要缴纳公司利润税，但仅限于来源于柬埔寨的所得。

2. 转让定价

目前，柬埔寨没有转让定价规则。不过，税务条例规定税务部门在关联方之间重新分配收入和支出方面有很宽泛的权利。关联方指拥有 20%或更多共同所有权的纳税人。为了防止避税和逃税，税务总局可以重新定义关联方之间的交易。因此，关联方之间的交易必须按照市场价格进行交易。

参 考 文 献

1. 《投资国别税收指南》
2. 柬埔寨税务部门官网
3. 《柬埔寨王国税法》
4. 《柬埔寨王国投资法》

编写人员：方蕊 夏生玥 朱思颖 保曼 王雪 牛婷

审校人员：杨劲松 康晓琴 刘娴 郭婧