

「土地リースと建設工事契約に関する税務」

2015年12月

ジェトロ・ノンペン事務所

【免責条項】本レポートで提供している情報は、ご利用される方のご判断・責任においてご使用ください。ジェトロでは、できるだけ正確な情報の提供を心掛けておりますが、本レポートで提供した内容に関連して、ご利用される方が不利益等を被る事態が生じたとしても、ジェトロ及び執筆者は一切の責任を負いかねますので、ご了承ください。

目次

ご利用上の注意

免責条項

1	導入	1
2	要約	2
3	関係する税法の規定	4
3.1	居住者向け源泉徴収税 (Withholding Tax, WHT)	4
3.2	付加価値税 (Value Added Tax, VAT)	5
3.3	年次法人税における費用の損金算入	6
4	ケーススタディ	7
4.1	前提事項	7
4.2	源泉徴収税と損金算入	10
4.3	VAT	133
4.4	その他の留意事項	14
4.4.1	経済特区運営会社が土地リース料について適切な VAT Invoice を発行しなかった場合	14
4.4.2	建設業者が建設工事代金について適切な VAT Invoice を発行し なかった場合	15
4.4.3	経済特区運営会社に付与された VAT の免税	15

ご利用上の注意

1. 本冊子では、実態課税制度（申告納税制度）が適用される事業者が土地リース契約や建設契約を締結する際に適用される源泉徴収税、付加価値税、法人税の損金算入および建設工事代金の支払いに関する法規制や納税義務、実務上の留意点について取り扱っています。
2. 本冊子の目的は、上記の税務論点について基本的な理解と情報を読者に提供するとともに、カンボジアにおいて土地リース契約や建設工事契約を締結する際に納税者が検討すべき対処法を示すことにあります。
3. 本冊子の内容や本冊子に関連して提供される文書の正確性と完全性について、表明や保証を示すあるいは含意するものではありません。
4. 本冊子で取り扱われている事項について行動を起こす際には、事前に外部専門家のアドバイスを得ることをお勧めします。

免責条項

本冊子に記載されたアドバイスは、本冊子の作成時点でのカンボジアの法令と実務および本冊子に記載したケーススタディの前提事項に基づいて提供されています。法令は将来においてあるいは遡及的に改正されることがあります。さらに、法令は関連当局によって不統一な解釈あるいは適用がなされることがあります。

特別な手配がなされない限り、将来の法令改正や規制当局の実務の変更は本冊子には反映されません。最新の状況はその都度、専門家にご確認ください。

1 導入

カンボジアでは日系製造業は経済特区に立地することが一般的です。

本冊子の主な目的は、カンボジアの経済特区に進出する投資家向けに、経済特区の運用会社との間での土地リース契約や建設会社との間での建設工事契約に関する源泉徴収税や付加価値税についての税務リスクを明らかにすることにあります。

そのために、本冊子では関連する税制について解説し、2件のケーススタディを元に源泉徴収税と付加価値税についての税務リスクを分析します。

2 要約

関係する税法の規定

- 源泉徴収税は、受領者の所得に課される税金を徴収するものですが、源泉徴収税を徴収・納付する義務は費用や手数料の支払者に課されます。
- 源泉徴収税は「支払われた」時点で課税されます。費用は、支払者が会計帳簿に計上した時点で支払われたとみなされます。従って、源泉徴収税はその対象となる費用が計上された時点または実際に支払われた時点(いずれか早い方)で、租税総局に支払う義務が発生します。
- サービス料の支払いが別の申告納税制度の納税者に対して行われ、適切なVAT Invoiceの裏付けがある場合には、源泉徴収税は免税となります。詳細は**第3.1節**を参照してください。
- リース料、利息(カンボジアで登録されている銀行や金融機関に支払われた利息を除く)、ロイヤルティの支払いについては、源泉徴収税の免税はありません。物品の売買は源泉徴収税の対象とはなりません。詳細は**第3.1節**を参照してください。
- 契約に基づいて支払われる金額が税金を含まない場合、支払者は契約に定める源泉徴収税の支払いに関して源泉徴収税を負担します。グロスアップ方式は禁じられているため、納税者(支払者)が負担した源泉徴収税は、法人税の計算上損金算入できません。
- 付加価値税(VAT)はカンボジアにおける幅広い物品・サービスの提供と物品の輸入に対し課税されます。VATは最終消費者が負担します。VATの標準税率は10%です。0%のVATは物品やサービスの輸出および一定の料金に適用されます。詳細は**第3.2節**を参照してください。

ケーススタディ

- A社/B社は土地リース料について10%の源泉徴収税を徴収し、期日までに租税総局に納付することが義務付けられています。詳細は**第3.1節**と**第4.2節**を参照してください。
- A社は、最初の30%のリース料支払について、源泉徴収を行わず期日までに税額を租税総局に納付しなかったため、10%の源泉徴収税、加算税、延滞税の追徴課税を受ける可能性があります。詳細は**第4.2節**を参照してください。
- A社/B社は、リース料支払について10%の源泉徴収税を徴収し租税総局に納付した場合、経済特区運営会社のためにWHT Certificateを取得し、経済特区運営会社が源泉徴収税の税額控除を適用できるようにします。詳細は**第4.2節**を参照してください。
- サプライヤ(建設業者)が適切なVAT Invoiceを発行していれば、建設工事代金の支払いに15%の源泉徴収税は課税されません。詳細は**第4.2節**と**第4.4.2節**を参照してください。

- 土地リースや建設工事に関連する取引は課税取引として10%のVATの対象となります。サプライヤはVATを請求し適切なインボイスをA社/B社に発行することが義務付けられています。詳細は**第3.2節**と**第4.3節**を参照してください。
- A社/B社はVAT登録事業者であるため、適切なVAT Invoiceを受け取っていれば、土地リース料や建設工事代金に課されるVATについて支払VATとして申告することができます。
- サプライヤが建設工事代金についてA社/B社に適切なインボイスを発行しない場合、A社/B社は支払VATを申告することができません。この場合、サプライヤに建設工事代金を支払う際に15%の源泉徴収税を徴収しなければなりません。
- 契約や支払いが親会社とサプライヤの間で行われる場合には、B社はリース料や建設工事代金について損金算入することはできません。詳細は**第3.3節**と**第4.2節**を参照してください。

3 関係する税法の規定

土地リース契約や建設工事契約を締結する際には、以下の税金を考慮する必要があります。

3.1 居住者向け源泉徴収税 (Withholding Tax, WHT)

カンボジアで事業を営む居住納税者がカンボジアの居住者に対して支払う金額には、以下の源泉徴収税が課されます。

課税対象項目	源泉徴収税率
自然人により提供されたサービスに対する支払い (注 1、注 2、注 3)	15%
無形資産および鉱物、石油、天然ガスの権利についてのロイヤルティ	15%
支払利息 (国内銀行や貯蓄金融機関に支払う利息を除く)	15%
銀行または金融機関から支払われる定期性預金の利息	6%
銀行または金融機関から支払われる非定期性預金の利息	4%
動産または不動産のリース料の支払い (注 4)	10%

留意点

- 注 1: サービスには非常に幅広い取引が含まれ、マネジメント・サービス、コンサルティング・サービス、運送サービス、修繕サービス、建設サービス、専門家サービス等も対象となります。
- 注 2: 税法では、自然人が受け取るサービス料には源泉徴収税が課されると規定されていますが、実務では法人が受け取るサービス料についても注 3 の免税要件を満たさない限り源泉徴収税が課されます。
- 注 3: 納税者が、申告納税制度 (the Real Regime Taxation System) に登録している事業体に対して適切なインボイスに基づいてサービス料を支払う場合には、源泉徴収税は免除されます。適切なインボイスには、正式な名称、Tax Identification Number (TIN)、発行日、サービス内容、VAT の金額などを記載します。
- 注 4: 10% の源泉徴収税に関し、動産または不動産のリース料とは、工業、商業、技術、科学設備などの動産または土地、家屋、その他の建築物などの不動産の使用の対価として借り手が現金または現物で支払うものを言います。この場合、不動産とは、不動産に付随するその他のすべての財産、土地所有権に関する法律に基づいて行動する権利、使用権、現金または現物による特定または不特定金額の支払いに関するその他の権利を含みます。

- 源泉徴収税は支払いが行われる時点で課税されます。さらに、源泉徴収税に関しては会計帳簿に計上された費用は支払われたものとみなされます。従って、源泉徴収税は、支払いが行われるか、会計帳簿に計上されるか、いずれか早い方の時点で課税されます。
- 租税総局への源泉徴収税の申告および納付は、翌月の15日までにを行います(例えば2015年12月に発生した源泉徴収税は2016年1月15日が期限)。遅延申告・遅延納税は租税総局による罰金の対象となります。
- 租税総局は、納税者の要求があれば、WHT Certificate を発行します。これにより、サプライヤは年度末に法人税と相殺する源泉徴収税額控除を請求することができます。

3.2 付加価値税(Value Added Tax, VAT)

課税事業者は、課税事業者となった日から30日以内にVAT登録を完了しなくてはなりません。課税事業者とは、**課税取引**を行う申告納税方式の対象となる者を意味します。

課税取引とは、非課税取引以外の、物品やサービス¹の提供を意味します。非課税取引には以下のものが挙げられ、VATは課税されません。

- 公共郵便サービス
- 病院、診療所、医療、歯科サービスおよびこれらのサービスに付随する医療品及び歯科製品の販売
- 完全国有の公共交通機関による旅客運送サービス
- 保険サービス
- 主要な金融サービス
- 関税が免税される個人使用目的の物品の輸入
- 経済財務省が認めた公共の利益のための非営利活動
- 公衆の消費のための電力や水道の供給
- 大使館、領事館、国際機関、外国政府の技術協力機関に関連する物品の輸入

カンボジアにおける**課税取引**および物品の輸入にはVAT債務が発生します。課税取引は、税法に基づき、10%(標準税率)または0%のVATの対象となります。カンボジアから輸出する物品、カンボジアの国外で提供される課税取引となるサービス、旅客・貨物の国際運送に係る一定の料金には0%課税が適用されます。

一般に、納税者の課税仕入にかかるVAT(支払VAT)は、毎月の受取VAT債務から控除することができます。支払VATの超過額は将来の受取VATと相殺するために繰り越すか、あるいは、租税総局に還付を請求することができます。非課税取引については、納税者は、現地サプライヤから提供された物品・サービスについての支払VATや輸入物品に対する支払VATを控除することはできません。

VATは月次ベースで課税され、翌月の20日までに納付しなくてはなりません。

¹ 物品とは、土地と金銭以外の有形財産を意味します。
サービスとは、物品、土地、金銭以外の価値あるものの提供を意味します。

3.3 年次法人税における費用の損金算入

一般に、税法では、「納税者が事業を営むために税務年度内に支払ったまたは発生した費用」について損金算入が認められています。

また、費用の損金算入には、納税者の債務を規定する事実が発生していること、費用に関する経済的活動の結果が発生していること、納税者の債務の金額が実際に決定していること、という要件があります。また、租税総局の税務調査に備えて、納税者が支払った費用を証明する根拠書類も用意しておく必要があります。

同時に、以下のような留意点もあります。

- 税法には損金不算入となる費用が明記されています。とりわけ、「事業にとって全くあるいはほとんど有用でない**顕著なあるいは過度な**」費用は損金に算入できません。ここで、過度などは「過大なあるいはむだな支出、合理的な範囲を超えた、価格やコストが不当に高い、もしくは華美な」と定義されています。

従って、海外の関係会社から請求されるマネジメントサービスフィーが**不当あるいは過大にならないように**注意することが重要です。さもないと、租税総局はその費用の一部あるいは全部について損金算入を認めない可能性もあります。

- さらに、税法では関連当事者に対して支払われる費用が損金算入できるためには、それらの費用は翌税務年度開始から 180 日以内に支払われなければならないと定められています。損金不算入を最小化するためには、会社は 180 日以内に決済する必要があります。

4 ケーススタディ

4.1 前提事項

以下の事例では、A社/B社が契約や実際の税務において源泉徴収税・VATをどのように処理しているかを説明します。

i. 税法の規定

関連する税法規定の要約は以下の通りです。

支払項目	源泉徴収税	VAT
土地リース料	10%	10% (注1)
建設工事サービス費用	15% (注2)	10% (注3)

- 注 1: 経済特区が免税の特例を取得しているケースもあります。下記 4.4.3 節を参照してください。
- 注 2: 申告納税制度 (the Real Regime Taxation System) に登録している VAT 登録事業者であるサプライヤーに対して適切なインボイスに基づいて支払う場合には、源泉徴収税は免除されます。
- 注 3: サプライヤーが VAT 登録事業者でない場合には VAT は請求されません。

ii. 事例1 – (A社)

土地リース契約:

A社は、2012年7月20日に、長期土地リース契約を経済特区運営会社と締結した。関係する主な契約条件は以下のとおり。

- リース期間: 50年
- リース料総額 (VATを除く): 330,000米ドル
- A社は、2012年6月21日以降、50,000米ドルを保証金として支払った。
- 支払条件:
 - a. 土地リース契約の締結日から10営業日以内に支払総額の30% (99,000米ドル - 50,000米ドル = 49,000米ドル) を支払う
 - b. 土地造成工事が完了した時点で支払総額の30%を支払う
 - c. 必要書類 (リース証明書、建設工事許可など) を受け取った時点で支払総額の40%を支払う

契約書には、経済特区運営会社は適用される源泉徴収税に責任を負いリース契約に署名した日以降のリース料に関するVAT (該当する場合) をA社に請求する旨が規定されている。

A社とのインタビューの結果、以下の事実が明らかになった。

- A社が第1回支払額(30%)を経済特区運営会社に支払った際に、経済特区運営会社はVATを請求せず、A社は源泉徴収税を徴収・納付しなかった。

- A社は、租税総局(GDT)による税務調査を受け、源泉徴収税、加算税および延滞税を支払うよう命じる追徴課税の通知書を受け取った。A社は現在、罰金と延滞税の免除を租税総局に求めている。
- A社が第2回支払額(30%)を支払った際、経済特区運営会社はVATを請求し、A社は源泉徴収税を徴収して、租税総局に納付した。
- A社は最終回支払額(40%)をまだ支払っていない。

	支払額	支払年月	源泉徴収税	VAT
第1回 (30%)	99,000 USD (保証金含む)	2012年7月	なし	なし
第2回 (30%)	99,000 USD	2014年9月	10%	10%
最終回 (40%)	132,000 USD	未払い	—	—

建設工事契約:

A社は、2012年10月1日に、自社工場の建設に関する建設工事契約をVAT登録事業者である建設業者と締結した。建設工事代金総額は1,400,000米ドル。

- 支払条件:
 - a. 契約締結後14日以内に代金総額の40%を前払金として支払う
 - b. コンクリート工事の完了時に代金総額の40%を支払う
 - c. 検収完了時に代金総額の15%を支払う
 - d. 代金総額の5%はリテンション料としてA社が6ヶ月間留保する

A社は、契約に基づき、VATを含む上記の料金全額を建設業者に支払った。

	支払額	支払年月	源泉徴収税	VAT
第1回 (40%)	560,000 USD	2012年10月	なし	10%
第2回 (40%)	560,000 USD	2014年9月	なし	10%
第3回 (15%)	210,000 USD	2014年10月	なし	10%
最終回 (5%)	70,000 USD	2015年4月	なし	10%

iii. 事例2 – (B社)

土地リース契約:

B社の日本に所在する親会社と経済特区運営会社は「Land Use Rights Assignment Agreement(土地使用権譲渡契約)」と題する土地リース契約を締結した。当契約には以下の条項が含まれている。

Article 8 Taxes for Land Use (第8条 土地の利用に関する税金)

“Assignor (経済特区運営会社) shall be responsible for WHT related to land use rights from the date upon which this Agreement is entered into until Assignee (B社の親会社) commences use of the land in the SEZ. After factory is operated, Assignee agrees to handle tax appropriately under the Cambodian laws.”

B社とのインタビューの結果、以下の事実が明らかになった。

- B社が第1回支払額(30%)を支払う際に、経済特区運営会社はVATを請求し、B社は源泉徴収税を徴収・納付しなかった。経済特区運営会社は、上記第8条の規定に従い、(B社の代わりに)源泉徴収税を租税総局に支払い、WHT CertificateをB社に送付した。
- B社が第2回支払額(30%)を支払う際に、経済特区運営会社はVATを請求せず、B社は源泉徴収税を徴収したが租税総局に納付しなかった。
- B社は最終回支払額(40%)をまだ支払っていない。

	支払	源泉徴収税	VAT
第1回 (30%)	済	10%	10%
第2回 (30%)	済	(10%)	なし
最終回 (40%)	未払い	—	—

建設工事契約:

経済特区運営会社と親会社の間で建設工事契約も締結された。当契約には、源泉徴収税やVATに関する規定が含まれていないと想定される。

親会社はVATを含まない料金を全額支払った。

	支払	源泉徴収税	VAT
全額	親会社が 支払い済み	なし	なし

4.2 源泉徴収税と損金算入

➤ 事例1-A社

土地リース契約

- 先に述べたように、すべての土地リース料は税法に基づき10%の源泉徴収税の対象となっており、A社は経済特区運営会社に支払いを行う際に10%の税金を源泉徴収する義務があります。源泉徴収税を徴収しなかった場合でも、源泉徴収税の納税義務は経済特区運営会社ではなくA社に残ります。
- 源泉徴収税はリース料が会計帳簿に計上されるか実際に支払われた時点のいずれか早い方で課税されます。従って、A社は、経済特区運営会社がリース料に10%のVATを課したかどうかにかかわらず、経済特区運営会社に支払いを行った時点で源泉徴収税を徴収し、租税総局に納付しなくてはなりません。
- 実際には、A社は第1回支払額(30%)の**99,000米ドル**を経済特区運営会社に支払う際に、10%の源泉徴収税を徴収していません。従って、租税総局には、税務調査時の再査定により10%の源泉徴収税、加算税(過失の程度により10%、25%または40%のいずれか)、延滞税(月あたり2%、上限なし)をA社に課す権利があります。たとえリース契約で経済特区運営会社が10%の源泉徴収税の納付に責任を持つと定められていたとしても、法律のもとではA社が源泉徴収税の納付責任を負っているためです。
- リース契約書では経済特区運営会社がリース料に対する源泉徴収税の支払いに責任を負うとしていることから、A社は源泉徴収税を経済特区運営会社から回収することができます。いずれにしても、これはA社と経済特区運営会社との取引上の交渉次第で決まります。
- 税務調査の再査定により課された源泉徴収税、加算税、延滞税は、A社の会計帳簿に計上されたとしても、法人税の計算において損金算入できません。これは、税法上これらの税金費用および罰金は損金不算入とされているためです。
- 第2回支払額の**99,000米ドル**については、A社は適切に10%の源泉徴収税を経済特区運営会社から徴収し、租税総局に納付しています。A社はWHT Certificateを請求し、これを経済特区運営会社に交付しなくてはなりません。これにより、経済特区運営会社はその年の法人税と相殺するための源泉徴収税の控除を請求できるからです。
- A社はまだ残りの40%のリース料を経済特区運営会社に支払っていません。経済特区運営会社に支払うべき40%のリース料が未払いとなっていることはリース契約の規定に反しているようにも思われるため、A社はその理由を裏付ける根拠書類を用意しておかなくてはなりません。租税総局がリース契約に目を通した場合、適切な根拠書類が存在しなければ、残りのリース料も支払い済みのはずだとして10%の源泉徴収税を課すこともあり得ます。
- 上記リース費用については、A社はリース契約と事業活動のために発生した実際のリース料の支払いに基づき損金算入することができます。ただし、A社が適格投資プロジェクト(QIP)として免税を受けている期間においては、この損金算入の可否は税務上A社に大きな影響は及ぼさないと考えられます。
- A社の土地リースに係る源泉徴収税の税務リスクは以下の通りです。

	源泉徴収税	加算税	延滞税
第1回 (30%)	10%	追加納税額の 10%、25%、40%の いずれか	追加納税額について 第1回支払月より 月利2%
第2回 (30%)		該当なし。	
最終回 (40%)	10%	追加納税額の 10%、25%、40%の いずれか	追加納税額について 最終支払いが行われ たとみなされた月より 月利2%

建設工事契約

- 上記に述べたように、サプライヤ(建設業者)は VAT 登録事業者であり、建設工事代金を請求する際に適切な VAT Invoice を A 社に発行しています。
- 従って、建設工事代金について 15%の源泉徴収税は税法に基づき免除されます。
- 建設工事代金についても、上記のリース料と同様に、A 社は税法に定められた損金算入の要件を満たしています。
- A 社の建設工事に係る源泉徴収税の税務リスクは以下の通りです。

	源泉徴収税	加算税	延滞税
全額		該当なし	

➤ 事例2 - B 社

土地リース契約

- 土地リース契約は B 社の親会社と経済特区運営会社との間で締結されました。しかしながら、B 社がリース料を経済特区運営会社に支払っているため、当該リース料に対して 10%の源泉徴収税が課されることとなります。
- 経済特区運営会社は土地リース契約に基づき B 社の代わりに 10%の源泉徴収税を租税総局に納める責任を負います。このため、B 社は第1回支払額を支払う際に、10%の源泉徴収税を経済特区運営会社から徴収しませんでした。経済特区運営会社は第1回支払額に関する 10%の源泉徴収税を租税総局に納付し、これを証明するために納税証明書を B 社に提供しました。税法上、源泉徴収税の納付義務は B 社にあるものの、経済特区運営会社が B 社の代わりに 10%の源泉徴収税を納付しているため、実際的な観点からみれば B 社に源泉徴収税の問題はないように思われます。
- また、B 社が第2回支払額(30%)を支払う際に、経済特区運営会社は 10%の VAT を請求せず、B 社は支払リース料から 10%の源泉徴収税を徴収しました。ただし、B 社は源泉徴収税を租税総局に納付していません。B 社が源泉徴収税の納税を留保した

理由については明らかではありません。いずれにしても、上記の税法に基づき、B社は源泉徴収税の申告漏れとして租税総局から源泉徴収税、加算税、延滞税の追徴課税を受ける可能性があります。

- A社の事例と同様に、B社は経済特区運営会社に対する最後の40%の支払いをまだ行っていません。従って、A社と同様に、租税総局が最終支払いが行われたとみなし10%の源泉徴収税を課そうとする場合に備えて、B社は最後の支払額が未払いとなっている理由を裏付ける適切な書類を用意しておかなくてはなりません。
- B社は経済特区運営会社にリース料を支払い、土地を自社で使用していることから、リース料を損金算入することができます。ただし、実務的な観点からみれば、リース契約はB社の親会社と経済特区運営会社の間で締結されており、経済特区運営会社はすべての請求書を親会社宛てで発行しているかもしれないため、租税総局が法人税の計算上土地リース料の損金算入を認めない可能性も否めません。しかしながら、B社が適格投資プロジェクト(QIP)として20%の法人税を免税されているのであれば、この費用を税務上加算調整してもB社に納税すべき金額は発生しません。ただし、B社の課税所得または繰越欠損金には影響を及ぼす可能性があります。
- B社の土地リースに係る源泉徴収税の税務リスクは以下の通りです。

	源泉徴収税	加算税	延滞税
第1回 (30%)		該当なし	
第2回 (30%)	10%	追加納税額の 10%、25%、40%の いずれか	追加納税額について 第2回支払月より 月利2%
最終回 (40%)	10%	追加納税額の 10%、25%、40%の いずれか	追加納税額について 最終支払いが行われ たとみなされた月より 月利2%

建設工事契約

- 建設工事代金全額(VATを含まない)は親会社からサプライヤ(建設業者)に支払われています。従って、建設工事費用がB社の会計帳簿に計上されることはなく、B社により支払われることもないと考えられます。
- 上記に述べたように、B社は建設工事契約に関して源泉徴収税を課されることはありません。
- しかし、B社が親会社に建設工事代金を弁済する場合には、租税総局はおそらく(VAT非登録事業者である建設業者向けの)建設工事代金について15%の源泉徴収税を課すでしょう。
- また別の疑問点として、B社が工場の建設費用を親会社に弁済しなかった場合、建設された工場建物の使用について親会社とB社の間ではどのような取り決めがあるかということが挙げられます。もしB社が工場を無償で使用するのであれば、租税総局は親会社に支払うべきリース料があるものとみなして、当該みなし金額に対し14%の非居

住者向け源泉徴収税を課す可能性があります。従って、親会社と B 社との間で建設費用や建設後の工場の使用について適切な取り決めを行なっておかなくてはなりません。

- 本件に関し費用は発生していないため、B 社は建設費用を損金算入することはできません。
- B 社の建設工事に係る源泉徴収税の税務リスクは以下の通りです。

	源泉徴収税	加算税	延滞税
親会社に 弁済する 場合	15% (弁済した月)	—	—
親会社に 弁済しない 場合	14% (みなしリース料 に対する課税)	追加納税額の 10%、25%、40%の いずれか	みなしリース料の発生 月より月利 2%

4.3 VAT

➤ 事例1-A 社

土地リース契約

- 経済特区運営会社は税法に基づき、課税取引となる土地リースのリース料について 10% の VAT を A 社に請求することが義務付けられています。また、経済特区運営会社は A 社に適切な VAT Invoice を発行する義務があり、A 社はリース料に関する支払 VAT の還付を受けることができます。
- しかしながら、実際には経済特区運営会社は第 1 回支払額に対する VAT を A 社に請求しませんでした。このため、A 社は支払 VAT を租税総局に申告することができません。租税総局は、VAT 規制を遵守しなかったとして経済特区運営会社に罰金を科す可能性があります。
- 第 2 回支払額については、経済特区運営会社は税法に従い 10% の VAT を A 社に請求しています。従って、経済特区運営会社での VAT の取扱いや A 社での支払 VAT の申告に問題はありません。
- A 社は最終支払額(40%)を経済特区運営会社に支払っておらず、経済特区運営会社もこれについての請求書を発行していません。この場合、A 社にとって VAT 申告上の問題はありません。しかし、上述の通り源泉徴収税に関しては最終支払が未了であることの理由を裏付ける根拠資料や説明を用意しておかなくてはなりません。

建設工事契約

- 上記に述べたように、サプライヤは VAT 登録事業者であり、建設工事代金について適切な VAT Invoice を A 社に発行しています。

- 従って、A社は建設工事代金についての支払 VAT の還付を租税総局に請求することができます。
- A社は確実に建設代金について法人税の計算上損金に算入することができます。

➤ 事例2 - B社

土地リース契約

- 経済特区運営会社は第1回支払額(30%)について適切に10%のVATをB社に請求しています。しかしながら、経済特区運営会社はB社の親会社と契約を締結しているため、請求書は親会社宛てで発行されています。このため、支払 VAT の控除や還付を申請することはできません。

建設工事契約

- 上記と同様に、サプライヤが VAT 無しの請求書をB社の親会社に発行しているため、B社は支払 VAT を申告することができません。

4.4 その他の留意事項

4.4.1 経済特区運営会社が土地リース料について適切な VAT Invoice を発行しなかった場合

- 請求書上で VAT が請求されているかどうかにかかわらず、また請求書が不適切であったとしても、A社は依然として10%の源泉徴収税を経済特区運営会社から徴収しなくてはなりません。
- 税法では支払 VAT の申告には適切な VAT Invoice による裏付けを要すると定めているため、経済特区運営会社から適切な VAT Invoice を受け取っていない A 社/B 社は、支払 VAT の控除または還付を租税総局に請求することはできません。適切な VAT Invoice には以下の項目を含める必要があります。
 - a. 売り手の名前および VAT 登録番号
 - b. インボイスの発行日
 - c. 買い手または買い手の従業員、買い手の代理人の名前
 - d. 買い手の VAT 登録番号
 - e. 売り手と買い手の住所
 - f. 物品またはサービスの数量、内容、販売価格
 - g. 特定商品サービス税と VAT を除く合計金額
 - h. 課税標準合計額（上記 g の合計金額と異なる場合のみ）
 - i. VAT の金額
 - j. 物品またはサービスが提供された日付（インボイスの発行日と異なる場合のみ）

k. VAT Invoice の通し番号

- 租税総局が VAT 還付にあたって税務調査を行う際に、不適切なインボイスに基づく支払 VAT については還付を認めないことがあります。
- 従って、VAT 登録事業者から課税対象の物品・サービスを購入する場合には、常に適切な VAT Invoice を取得することが重要です。

4.4.2 建設業者が建設工事代金について適切な VAT Invoice を発行しなかった場合

- 上記の土地リース料の場合と同様に、建設業者が A 社/B 社に上記の要件に従った適切な VAT Invoice を発行しない場合、A 社/B 社は建設工事代金の支払いに関する支払 VAT を申告することができません。
- さらに、第 3.1 節で述べたように、建設工事代金に対する 15%の源泉徴収税が免除されるのは、適切な VAT Invoice がある場合のみです。すなわち、建設業者が建設工事代金について適切な VAT Invoice を発行しない場合、A 社/B 社は代金を建設会社に支払う際に 15%の源泉徴収税を徴収し、期日までに租税総局に納付しなくてはなりません。
- 上記と同様に、VAT 登録事業者から課税対象の物品・サービスを購入する場合には、常に適切な VAT Invoice を取得することが重要です。適切な VAT Invoice を取得できない場合、将来、租税総局による税務調査で源泉徴収税の申告漏れを指摘されることがないように、A 社/B 社は該当する 15%の源泉徴収税を徴収しなくてはなりません。

4.4.3 経済特区運営会社に付与された VAT の免税

- 上述のケーススタディとは別に、経済特区の運営会社が一定の要件を満たす経済特区内の土地の借主に対する 10%の VAT について免税を取得している実例があります。
- その場合、要件を満たす借主は経済特区の運営会社に 10%の VAT を支払う必要はありません。

「土地リースと建設工事契約に関する税務」

2015年12月作成

作成者 ジェトロ（日本貿易振興機構）プノンペン事務所
2F, Phnom Penh Tower, #445, Monivong Blvd (St.93/232), Sangkat Boeung Pralit, Khan 7
Makara, Phnom Penh, Cambodia.
Tel : 855-23-966-253