

# グローバル・タックス・サテライト

国際部員が見たルクセンブルクの税務事情

国際部委員 小出 一成

## 第14回 ルクセンブルク

### ルクセンブルクとEUにおける国境を越えた役務の提供に対する消費課税

#### I 投資環境

ルクセンブルクは、西ヨーロッパに位置し、西をフランス、北をベルギー、東をドイツに囲まれ、約5億人の人口を有するヨーロッパの中心部に位置している。神奈川県程度の面積に人口約50万人が住んでおり、その約4割は近隣諸国からの移住者が占めている。ルクセンブルクの代表的な産業は金融業であるが、近年政府は、産業多角化を目指し、情報通信技術、電子商取引、メディア、医療技術や環境技術などの新しい産業の支援に力を入れており、Skype社やeBay、Apple等を筆頭として数多くの日系企業を含む世界的インターネット関連企業が欧州における本社機能を移転している。

図表1 位置



#### II 税制

##### 1. 税制

図表2 税制

税金の種類	税率
法人税 = (1) + (2)	29.22%
(1) 法人所得税	22.47%
(2) 地方営業税	6.75% (ルクセンブルク市の場合)
付加価値税	3%, 8%, 14%, 17%

##### (1) 法人所得税

###### ① 納税義務者

法人所得税は全てのルクセンブルク居住法人及び外国法人の恒久的施設が対象となる。

###### ② 課税所得

ルクセンブルク居住法人はその所得が租税条約やルクセンブルク国内法において免税になる場合を除いて、全世界所得に対して課税され、課税された外国所得税額については、法人所得税と相殺することが可能である。外国法人の恒久的施設はルクセンブルク源泉所得に対して課税される。課税所得は原則として、ルクセンブルク会計基準に基づき、事業年度の期首と期末の純資産価値の比較により算出されるが、資本参加免税制度及び知的財産権関連税制に代表される特定の所得については、課税されない。

###### ③ 税率

法人所得税の基本税率は21%となっており、雇用基金への拠出金7%を含めると、その税率は22.47%となる。

図表3 法人所得税

法人所得税の概要	
税率	21%
課税所得	全世界所得課税 (ルクセンブルク居住法人の場合)
欠損金の繰越控除	無期限に可能 (欠損金の繰戻還付制度は無し)
課税年度	暦年又は事業年度
中間納付制度	有り
申告期限	5月31日 (延長制度あり)

##### (2) 地方営業税

地方営業税はルクセンブルクにおける事業活動所得を課税標準として、法人所得税とは別に課税される。ルクセンブルク法人の最終的な税率は29.22% (ルクセンブルク市の場合)。

##### (3) 付加価値税

###### ① 特色

付加価値税 (Value Added Tax, 以下「VAT」) とは日本における消費税に相当する税である。日本の消費税との大きな違いは、適用される税率が対象となる物品・サービスによって異なることであり、高級品には高い税率、食品には低い税率という具合に、文字通り「付加価値」の加減によって税率が決められている。なお、VATの税率は国に拠って異なる。

###### ② 税率

VATの標準税率は17%であるが、以下の通り、0%、3%、8%、及び14%に減額又は免除される。

###### (i) 14%

ガスや電気以外の燃料、広報関係の印刷物、資産の保管に関する役務提供等

###### (ii) 8%

電気、ガス、自転車等の修理等

###### (iii) 3%

アルコール以外の食品、書籍、新聞、交通費、ホテル代等

###### (iv) 0%

輸出、航洋船のためのサービス、国際輸送、教育、

保険・再保険等

###### ③ 事業者登録

ルクセンブルクにおいて事業活動を開始した日から15日以内に税務当局に対して事業者登録をしなければならない。

###### ④ 確定申告

(i) 年間売上高EUR 620,000超

月1回の申告、及び年1回の確定申告

(ii) 年間売上高EUR 112,000~EUR 620,000

四半期ごとの申告、及び年1回の確定申告

(iii) 年間売上高EUR 112,000未満

年1回の確定申告

###### ⑤ EU域内における国境を越えて電子的に提供されるサービスに対するVAT

2014年末まで、EU域内の国から他のEU域内の国に、国境を越えて電子的に提供される役務提供や無形資産の譲渡等 (EU VAT関連法令ではこれらを総称して、「オンラインサービスの提供」と整理) に係る事業者から消費者に対する取引 (以下「B to C取引」) の内外判定基準は、原則としてオンラインサービスの提供者が事業を営む場所とされていた。このため、EU域内で最もVAT税率の低いルクセンブルクは、EU域内の国々で消費者に対してオンラインサービスを行うEU域外の事業者の欧州における本店所在地又は事業者登録地として多数の事業者を誘致した実績がある。

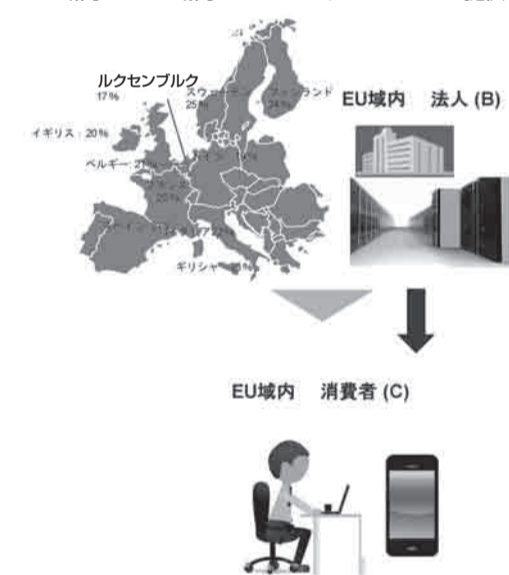
図表4

	VAT標準税率		VAT標準税率
イギリス	20%	フィンランド	24%
フランス	20%	スペイン	21%
ドイツ	19%	ベルギー	21%
ルクセンブルク	17%	ギリシャ	23%
スウェーデン	25%	イタリア	22%

(出所: KPMG Global Corporate Tax Handbook 2014)

図表5 ルクセンブルクのVATの優位性

B to C取引 ルクセンブルクに事業者登録を有する法人 EU域内からEU域内へのオンラインサービスの提供



#### 改正前

■2014年末までは、オンラインサービスの提供者 (法人) が、ルクセンブルクに事業者登録をしていれば、EU域内の消費者に対するサービスの提供につき、一律ルクセンブルクの税率でVATを徴収し、ルクセンブルクで申告・納付することができた。

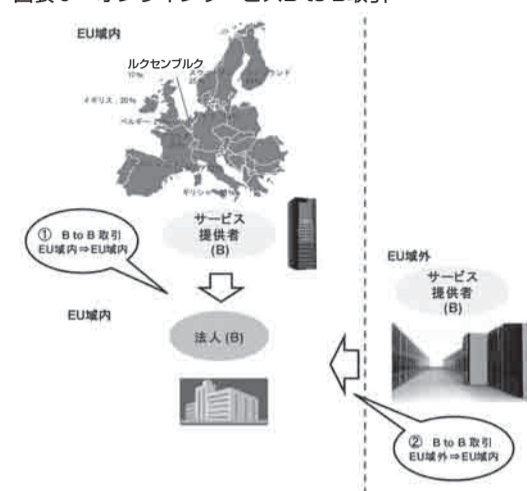
#### 改正後

■2015年1月1日以降、EU域内におけるオンラインサービスの提供に係るB to C取引の内外判定基準は消費者の住所地又は居住地で判定する (「仕向地主義」) に改正されたため、EU域内でオンラインサービスを提供する事業者は各消費者所在地国のそれぞれの適用VAT税率によって納付すべき税額を計算し、ルクセンブルクで申告・納税する義務を負うこととなった。このため、EU域内でオンラインサービスを提供する事業者の本店所在地又は事業者登録地に拠ってVAT納税額に差異は生じないことから、ルクセンブルクはVATの観点からの優位性は失われた。

#### III EUにおけるオンラインサービスに係るVAT課税

EU VAT関連法令においては、オンラインサービスの提供について、事業者間取引 (以下「B to B取引」) とB to C取引とで区別した上で、内外判定基準及び課税方式を定めている。

図表6 オンラインサービスB to B取引



#### 1. VATの課税関係

##### (1) B to B取引

国境を越えたオンラインサービスの提供が事業者間で行われた場合、内外判定基準は仕向地主義、課税方式はリバースチャージが適用される。EU内でのVAT申告・納付義務は、サービス提供者 (B) から法人 (B) に転嫁されるため、サービス提供者 (B) はEU内でVAT申告、納税義務はない。法人 (B) は当該サービスに係るVATを自己の申告に含めて (仕入税額控除可) 申告・納付する義務を負う。

図表7 オンラインサービスB to C取引



##### (2) B to C取引

###### ① EU域内⇒EU域内

2015年1月1日以降、仕向地主義が採用され、消費者の所在する国ごとに、それぞれの国におけるVAT税率によって納付すべき税額を計算し、VATを納税する義務を負う。

###### ② EU域外⇒EU域内

国境を越えたオンラインサービスの提供が事業者から消費者に対して行われた場合、内外判定基準は仕向地主義が採用され、消費者が所在する国のVATが適用される。

B to B取引とは異なり、オンラインサービスの提供を行ったEU域外の事業者 (B) が、消費者の所在する国の税務当局に事業者登録を行い、消費者の所在する国ごとに、それぞれの国におけるVAT税率によって納付すべき税額を計算し、VATを納税する義務を負う。この仕組みの下では、事業者 (B) の納税事務が極めて煩雑となりかねないため、EU加盟国のいずれか一カ国に登録し、消費者の所在地国ごとに納付税額を計算した上で、登録国にまとめて納税することで納税事務が完結する仕組み (ワンストップ・ショップ方式) が導入されている (税収は、EU加盟国間で精算の上、配分される)。

#### IV 日本における国境を越えた役務提供等に対する消費課税

2015年度税制改正大綱において、電気通信役務の提供 (電子書籍、音楽、広告の配信等の電気通信回線を介して行われる役務の提供) に限定して、国内外判定基準を仕向地主義とする改正が予定されている。この改正により、電気通信役務の提供に限って言えば、国内外の事業者間での競争条件が揃うことになる。

2017年4月1日から消費税率10%への引上げに際し、OECD租税委員会を中心とした国境を越えた役務提供に対する消費課税の在り方について検討が進むなか、更なる国内外の事業者間での競争条件の公平化の観点から、電気通信役務の範囲が拡大されることが予想される。しかしながら、同時に軽減税率制度も具体的な検討が予定されているところ、どのような法改正となるか現段階では不明である。