

# 2019年における オランダ税務アップデート

KPMG Meijburg & Co Cees van der Helm  
KPMG Meijburg & Co 河崎嘉人

## 1 はじめに

本誌2018年11月号に「日系企業のオランダストラクチャーに関するオランダ税務を中心とした税務論点の概説」(以下、「2018年記事」という。)を寄稿し、2018年10月15日現在における

オランダ税制上の主要論点などを取り扱った。本稿においては、2019年1月から本稿寄稿時現在までの期間に明らかになった主要なオランダ税制のアップデートを取り扱う。

## 2 ルーリング制度についての改正

2019年6月28日、オランダ政府は、APA (Advance Pricing Agreement (移転価格についての事前確認制度)やATR (Advance Tax Ruling (事前照会制度))などのルーリングのうち国際的な性質を有するものについての制度改正(以下、2.において「本改正」という。)に係るPolicy statementの最終版を発表した。本改正の目的は、ルーリング制度に係る透明性を向上させること、潜在的な租税回避行為への対応などである。新ルールは、2019年7月1日以降に署名・発行されるルーリングに適用される。(年次の税制改正手続きを待たず、2019年7月1日以降において効力が発生している。)

本改正前におけるルーリング申請に関する要件は次の通りであった。詳細については紙面の都合上本稿では紹介できないため、2018年記事を参照されたい。

### ・APA

DVL法人については一定の実体要件を充

足する場合のみAPAの申請が可能である一方、非DVL法人についてはAPAの申請にあたって特段の要件の充足は求められない。DVL法人とは、端的には、その70%以上の活動が海外関係会社から受領するDVL所得(利子、使用料、リース料をいう)を海外関係会社に支払うものである会社を指す(例えば、海外関係会社とグループファイナンスを行う法人など)。なお、DVLとはオランダ語のDienstverleningslichaamの略語であり、DVL法人は、実務上、非公式にFinancial service companyなどと英訳されている。

### ・ATR

DVL法人であるか否かに関わらず、資本参加免税制度の適用に関するATRの申請については、一定の実体要件の充足が求められる。

本改正により、上述のルールが撤廃された上で、ルーリング申請対象となる取引についてオランダとの経済的関連性(Economic nexus)が無い場合にはルーリングを取得することがで

きないこととされた。本改正に関するガイドラインにおいて、経済的関連性に関する例として次のものが示されている。「販売活動を行うとともに利子・使用料の収受・支払をしているオランダ法人につき、利子・使用料の収受・支払に関する事業上の機能（Operational functionality）を有していない場合、販売活動に関連するルーリングを取得することは可能であるが、関係会社から収受する利子・使用料に関連するルーリングを取得することはできない。」

また、ルーリング申請対象となる取引についてオランダとの経済的関連性がある場合においても、次のいずれかに該当する場合には、ルーリングを申請することができないこととされた。

- ・ルーリング対象となる取引の主たる目的が、オランダ又はオランダ国外の租税を軽減することである場合
- ・ルーリング対象となる取引が、法定法人税率9%未満又は法人税が存在しない国若しくは

税務執行に非協力的な国に所在する法人との取引である場合

本改正にあたり、本改正前の制度であればルーリングが発行されていたものの本改正後においてはルーリングが発行されない取引として、「株式に関する能動的な管理業務を行っていない持株会社」（資本参加免税制度の適用に関するルーリングが発行されないことなどを意図していると考えられる）などの例示がなされている。新ルールに基づいて発行されるルーリングの有効期間は原則として最大で5年であり、長期間の契約に係る取引などについては例外的に最大で10年とされる。新ルールに基づいて発行されるルーリングは、ルーリング内容の要約が匿名で公表される。また、新ルールに基づいて申請されたものの発行されなかったルーリングについても、申請内容と発行されなかった理由の要約が匿名で公表される。本改正により、ルーリングの発行可否についての透明性が高まるものと期待されている。

### 3 ハイブリッドミスマッチ対策税制 (ATAD 2)

2019年7月2日、オランダ政府は欧州租税回避防止指令（Anti-tax avoidance directive, ATAD）に基づき、ハイブリッドミスマッチ対策税制に関する案を発表した。同案中の主要項目に係る概要は以下3.1.から3.3.の通りである。同日後においても引き続き議論が行われ、3.1.及び3.2.については2020年1月1日より、3.3.については2022年1月1日より効力発生とすることが提案されている。

なお、ATADはBEPSプロジェクトを背景に成立した欧州指令であり、CFCルール、アーニングス・ストリップリング・ルール、出国税（Exit taxation）、一般的否認規定（GAAR, General anti-abuse rule）、スイッチオーバー

ルール、ハイブリッドミスマッチ対策税制の6つの柱を有し、全てのEU加盟国がこれらの規定をそれぞれの国内法に導入する義務がある。ハイブリッドミスマッチ対策税制はその法制化の時期が相対的に遅いため、実務的にATAD 2と呼ばれることがある。

#### 3.1. 損金不算入

オランダ納税義務者による支払につき、ハイブリッドミスマッチを起因として、オランダ国外において損金算入される場合又は当該支払に係る受領者がその所在地国で法人税課税を受けない場合には、当該オランダ納税義務者による支払いは、オランダ法人税法上、損金不算入とする。なお、後者の場合には、オランダ法人が

## 解 説

他の法人に支払をする際において、当該オランダ法人がオランダ法人税法上Opaque（法人）と取り扱われる一方で当該他の法人の所在地国の法人税法上Transparent（パススルー）と取り扱われる場合などがある。

### 3.2. 益金算入

オランダ納税義務者に対して支払を行う法人において、当該法人の所在地国の法人税法上、その支払が損金算入される場合には、当該オランダ納税義務者が受ける支払は、オランダ法人税法上、（通常、非課税扱いであったとしても）課税所得に算入する。なお、本規定の影響を受けるケースとして、オランダ法人が海外子会社から配当を受領する場合において、当該海外子会社の所在地国の法人税法上、当該海外子会社において当該配当が損金算入されるときなどがある。

## 4. 2020年オランダ税制改正案

2019年9月17日に2020年オランダ税制改正案が発表された。同日現在の改正案（以下、「本改正案」という。）で提案されている主要な改正項目は次のとおりである。

### 4.1. 法人税率

2019年におけるオランダ法人税率は25%（20万ユーロまでの課税所得については20%）であるところ、本改正案において、2020年には（同じく）25%（ただし、20万ユーロまでの課税所得については16.5%）、2021年には21.7%（20万ユーロまでの課税所得については15%）とすることが提案されている。上記改正案は2019年税制改正で可決された2020年・2021年の法人税率の修正である。

### 3.3. リバースハイブリッドエンティティ

リバースハイブリッドエンティティがオランダにおいて設立等される場合、当該リバースハイブリッドエンティティはオランダ納税義務者として取り扱う。本案において、リバースハイブリッドエンティティとは、オランダ法人税法上においてTransparent扱いである一方、そのエンティティ（典型的にはパートナーシップ）の出資者（典型的にはパートナー）の所在地国においてOpaqueと取り扱われるエンティティと定義されている。たとえば、オランダのリミテッドパートナーシップであるCV（Commanditaire vennootschap）の出資者が米国に所在する場合において、CVはオランダ法人税法上Transparentと取り扱われるが、米国法人税法上においてはCVをOpaqueと取り扱うことが可能とされており、そのような場合にはCVがリバースハイブリッドに該当することとなる。

### 4.2. 利子、使用料に係るオランダ源泉税

現行のオランダ国内法において、オランダ法人が支払う利子及び使用料についてはオランダ源泉税は課されないこととされているが、本改正案において、次の内容が提案されている（2019年税制改正の際は、改正方針の発表があったのみで法案の提出はなかったが、本改正案においては法案が提出されている）。

- オランダ法人又はオランダの恒久的施設が、その企業グループに所属する法定法人税率9%未満の国に所在する法人又はEUのブラックリストに含まれている国に所在する法人に対して利子・使用料を支払う場合、若しくは、そのストラクチャーが租税回避を目的としたものである場合（Certain abuse

situations) には、2021年よりオランダ源泉税を課すこととする。適用源泉税率はその年のオランダ法人税率（標準税率）となる（たとえば、2021年については上記4.1.に従い21.7%）。租税条約による減免は可能。

- 利子・使用料の受領者が一定の実体要件を充足する場合には、オランダ税務当局が租税回避の事実を立証しない限り、上述の租税回避を目的としたストラクチャーとは取り扱われない。

#### 4.3. 子会社清算損

現行のオランダ国内法において、オランダ法人が有する子会社（その株式が資本参加免税の対象となる株式であるものに限る）が清算した際の清算損は、当該子会社とその所在地における事業を完全に撤退する場合など、一定の場合に限って損金算入が認められている（たとえば、上述の子会社が同一の企業グループ内の別会社に当該事業の全部又は一部を譲渡して事業を継続する場合には、清算損の損金算入は認められない）。2019年4月16日にパブリック・コンサルテーションにかけられた清算損の損金算入に係る要件に関する次の改正案につき、概ね同様の方向性で検討を行うことが本改正案の中で示されたが、法案はまだ提出されていない。

- 2021年1月1日より、清算損の金額が100万ユーロを超える場合には、現行の要件に加えて次の3つの要件のすべてを充足する場合のみ清算損の損金算入を認めることとする。
  - ✓ オランダ法人におけるその子会社株式の保有割合が25%超であること
  - ✓ その子会社がEU又はEEAに所在していること
  - ✓ その子会社の解散決議が、原則として、その子会社の事業活動停止日の属する暦年の翌年1月1日から3暦年以内になされていること

#### 4.4. その他

- 現行のオランダCFCルールにおいて、CFCが一定の実体要件（リストアップされている要件、詳細は2018年記事を参照）を充足する場合には合算課税が生じないこととされているが、本改正案において、当該実体要件を充足している場合においても、CFCが実質的な経済的活動（Substantive economic activity）を有していないことをオランダ税務当局が立証できれば合算課税が生じ得るよう改正することが提案されている。なお、実質的な経済的活動についての定義や判断基準は公表されていない。
- 本改正案において、オランダにおける銀行業又は保険業に関する許認可等を有するオランダの銀行及び保険会社（非オランダ銀行のオランダ子会社及びオランダ支店を含む）につき、2020年1月より、過少資本税制を導入することが提案されている。
- 本改正案において、2021年から、イノベーションボックス制度を適用する場合の実効税率が9%（現行法では7%）となるように改正する意向が示されている（ただし、法案はまだ提出されていない）。
- 本改正案において、オランダ国内法中の恒久的施設の定義をいわゆるBEPS防止措置実施条約（MLI）における定義と整合的なものとするように変更することが提案されている。なお、関連する租税条約において恒久的施設の定義が定められている場合、当該租税条約中の定義が国内法に優先して適用されることとなる。
- 本改正案において、非居住用不動産に適用される不動産譲渡税に係る税率を、2021年から7%とすることが提案されている。（現行法では6%）