

# オランダにおける2022年税制改正案の概要

Meijburg&Co (KPMGオランダ) パートナー Cees van der Helm  
Meijburg&Co (KPMGオランダ)GJPシニアマネージャー 宮本 健一

## 1. はじめに

2021年9月21日（9月第3火曜日）にオランダ政府は2022年の税制改正案を公表した。当該改正案には、法人税、個人所得税、源泉所得税等に関する改正案が盛り込まれており、2021年11月中旬までの下院での審議・決議、2021年12月中旬での上院での審議・決議の後、新法は2021年12月末の公告手続きを経て、2022年1月1日よりその効力が発行することが見込まれている。本稿においては、オランダにおける2022年税制改正案のうち、主に法人に関連する項目（源泉税の改正を含む）に焦点をあて、その内容を解説する。

2021年9月21日時点で公表された内容のうち、法人税について日系多国籍企業グループに重要な影響を与える改正事項は見当たらなかったものの、その後、法人税率の変更など日系多

国籍企業グループのオランダ子会社への影響が見込まれる改正案が追加されている。それらの内容を正確に把握し、適時、今後の改正動向について把握をしておくことはオランダにグループ子会社を有する親会社側の税務担当者において必要不可欠であると考えられる。なお、日系オランダ子会社に影響を与える改正案（一般的な項目）と、適用ケースが限定されると考えられる改正案、例えばオランダ子会社を通じてEU域内又はEU域外への多種多様な投資を行っている企業グループに影響し得る改正案（その他の項目）に区分し、順にその内容を説明し、最後にオランダにおいて今後予想される法人税制の改正動向について述べることにする。なお、上記区分及び今後の動向については筆者の意見であることにご留意いただきたい。

## 2. 一般的な項目

### 1) 法人税率（標準税率）の上昇

オランダ政府は、COVID-19による医療対応のため献身的に社会に貢献する医療従事者への支援を行うための財源に充てることを目的として、法人税率の引き上げを検討している。具体的には、本改正法案において、2022年1月1日より、法人税（標準税率）を25%から

25.8%に引き上げることが検討されている。医療従事者への支援を目的としているものの、本税率改正については時限立法ではなく、2022年1月1日より恒久的に有効となるものとして議論されている。

なお、効力発生日は2022年1月1日となるため、事業年度が暦年となる納税者については、2022年1月1日から12月末までの事業年

度において25.8%が適用されることとなる。一方で、事業年度が3月末となる納税者については、混合税率の適用、すなわち2021年12月31日まで法人税率25%が適用となり、2022年1月1日から3月31日までの所得に対して法人税率25.8%が適用されることとなる。標準税率の変更案に加えて、2020年9月に公表された2021年税制改正案において可決された通り、軽減税率の適用範囲についても2022年1月1日より変更となる。2022年1月1日からのオランダにおける法人税率を纏めると以下のとおりとなる。

法人税率	軽減税率	標準税率
2021年12月31日まで	課税所得EUR245,000までに対して15%	25%
2022年1月1日以降	課税所得EUR395,000までに対して15%	25.8%

## 2) アーニングストリップングルール (Earnings Stripping Rule: ESR) の課税強化

2019年に導入されたアーニングストリップングルールについて、損金算入可能な純支払利子の限度額が縮小されることとなる。現行のアーニングストリップングルールにおいては、純支払利子の額（各事業年度における支払利子の額から受取利息の額を差し引いた金額）は、1百万ユーロ又は税務上のEBITDA (Earnings Before Interest Tax Depreciation and Amortization) の30%相当額のいずれか大きい金額までしか課税所得から控除することが認められていない。本改正法案においては、税務上のEBITDAに乗じる割合を30%から20%へ引き下げることが提案されている。改正後のアーニングストリップングルールは、2022年1月1日以降に開始する事業年度からの適用となる。仮に損金算入限度額がEBITDAの20%に縮小することにより、当該金額を上回る純支

払利子の発生が見込まれる場合には、事前に当該見込額を把握し、対応方法を検討することが必要となる。

なお、本改正法案における説明文書によると、税務上の控除率をEBITDAの20%に引き下げること、アーニングストリップングルール対象会社を分割することにより、1百万ユーロの閾値を2社以上で利用することを目的とした租税回避を誘引し得る点が述べられている。このようなインセンティブの付与を認めないために、1百万ユーロの閾値の縮小、又は当該閾値を利用する行為についての濫用防止規定を導入すべきとの提案もされている。差し当たり、いずれの措置も導入の目途が立っていないが、上記の租税回避への対抗措置の導入について、今後オランダ政府にて検討される予定である。

## 3) 繰越欠損金の使用制限規定

繰越欠損金については、2022年の税制改正案に含まれていないものの、2021年において重要な改正が行われ、2022年1月1日以降より、改正後の内容にて取り扱われる。

具体的には、2022年1月1日以降に開始する事業年度の開始時点において有する未使用の繰越欠損金については、繰越期間6年間ではなく、無制限に繰り越すことが認められる。一方で、改正前までは一事業年度あたりの繰越欠損金の使用額についての定めはなかったものの、2022年1月1日以降に開始する事業年度においては、1百万ユーロまでの課税所得に対しては繰越欠損金を全額使用することが可能であるが、当該金額を超える部分に対しては、その金額の50%相当額までしか繰越欠損金を使用できないこととなる。

過年度に多額の損失を計上したものの、その後、オランダでの事業活動から課税所得が生じている場合、繰越欠損金の使用により法人税の納付が一切行われないうこととなる。その場合、安定した税収の確保を阻害する要因となり得る

## 解 説

ことから、一事業年度における繰越欠損金の使用額を制限することにより、安定的な税収確保を図りたいとのオランダ政府の意向に基づく改正となっている。

### 4) 独立企業間価格のミスマッチへの対応

独立企業間価格に基づかない取引によりオランダ側において税務上、納税者にとって不相当に有利な取扱いが生じる場合（ミスマッチが生じる場合）に、当該状況を是正するための措置を導入する旨、2021年の税制改正案に記載のあったとおり、当該措置が2022年の税制改正案において導入されることになった。

現行制度上、第三者又はグループ関連者いずれとの取引であっても、取引相手が所在する国における課税関係にかかわらず、オランダ法人税務上、当該取引は時価（独立企業間価格）で行われたものとして取り扱われる（Corporate Income Tax Act 8 b)）。この点について、取引相手が所在する国において、オランダ側で当該取引を時価で行われたものとして取り扱う場合と異なった取り扱いをする場合、例えば、オランダ法人において時価相当額での費用計上が認められるが取引相手側で時価よりも低い金額で収益計上が認められるといった結果となる場合、オランダにおいても時価（独立企業間価格）での取り扱いが認められないこととなる。すなわち、以下の要件を充足する場合、独立企業間価格のミスマッチへの対応ルール（本ルール）が適用されることとなる。

- 当該取引が時価（独立企業間価格）で実施されていないこと。
- 取引相手が所在する国において、時価（独立企業間価格）に基づく法人税課税が行われていないこと。
- 上記の結果、オランダ法人においてのみ税務上の費用計上額が増加する等、不相当に有利な結果となること。

本ルールは、2022年1月1日以降に行われ

る取引に対して適用されることとなる。以下、日本多国籍企業グループに対して適用され得る本ルールの参考例をご紹介します。なお、これらの参考例についてはあくまでも本ルールの内容をご理解頂くことを目的としているものであり、同様の状況に直面する場合であっても、事実関係を詳細に確認の上、適宜税務専門家の分析に基づいて判断する必要がある点、ご留意いただきたい。

#### i. 参考事例1：グループ関連者からの減価償却資産の購入

グループ内のオランダ国外の法人（法人A）から、オランダ法人（法人B）が減価償却資産を購入するケースを想定している。前提条件として、法人Aにおける減価償却資産の税務上の帳簿価額を100ユーロ、時価（独立企業間価格）を150ユーロ、実際の譲渡価額を100ユーロとする。また、法人Aが所在する国においては、税務上の帳簿価額での譲渡が認められている、すなわち時価と税務上の帳簿価額との差額50ユーロの譲渡益は、法人Aにおいて課税されないものとする。

この場合、現行のオランダ法人税務上の処理は、前述のとおり、時価150ユーロで減価償却資産を取得したものとして取扱い、当該時価に基づき減価償却による費用化が認められることとなる（法人Bにおける税務仕訳は以下のとおり）。Informal Capitalは、資本の部の一部としてオランダ税務上のみ認識されることとなる。

Dr) Asset 150 / Cr) Cash 100  
/ Cr) Informal Capital 50

本取引は、時価で行われておらず、また法人Aの所在地国において譲渡益が課税されておらず、オランダにおいてのみ時価に基づき減価償却が行われることから、本ルールの適用対象となり、その結果、オランダにおいても法人Bは実際の譲渡価額にて減価償却資産の取得価額を

認識し、費用計上が行われることとなる。(上記借方Asset150が100に調整されることになる)

## ii. 参考事例2：日本の親会社からオランダ現地子会社への出向

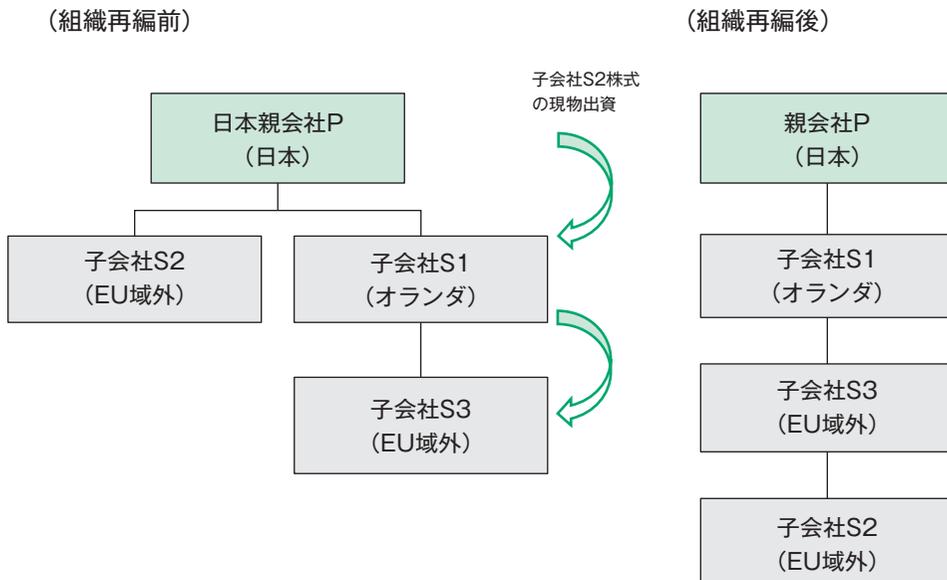
日本親会社（P）からオランダ子会社（S）に対して従業員を出向させ、当該出向者の給与は、親会社であるPから出向者へ直接支給され、子会社Sから出向負担金が親会社Pに支払われるケースを想定している。前提条件として、親会社Pから出向者に支給される給与を150ユーロ、子会社Sから親会社Pに対して支払われる出向負担金100ユーロとする。

この場合、オランダにおける税務上の取扱いは、実際の給与支払額と出向負担金との差額50ユーロの取扱いに応じて異なる可能性がある。具体的には、当該差額をいわゆる較差補填金として親会社Pにおける法人税の課税所得計算上、損金算入している場合、現行制度上は子会社Sにおいても150がオランダ法人税務上、費用として認められると考えられるが、改正後は本ルール適用の対象となり、実際の出向負担金の支払額（100）のみが子会社Sにおいてオランダ法人税務上、費用として認められること

となる。一方、当該差額をいわゆる国外関連者寄附金として親会社Pにおける法人税の課税所得計算上、損金不算入としている場合、親会社P所在地国において当該差額に対して法人課税が行われていることから、本ルールの適用対象外となり、オランダ法人税務上、親会社Pが出向者に支払う給与額を子会社Sにおける費用額（150）として処理することが認められる。

## iii. 参考事例3：子会社株式の現物出資によるグループ内組織再編取引

日本親会社Pは、オランダ子会社S1及びEU域外に所在する子会社S2の株式を100%保有しており、オランダ子会社S1は、EU域外に所在する他の子会社S3の株式を100%保有している。現物出資により親会社Pが所有している子会社S2株式（100%）を、子会社S3に移転することを想定している。前提条件として、以下のとおり、親会社Pは以下の2段階の現物出資により、子会社S2株式を子会社S3に移転することとし、子会社S2株式の税務上の簿価100ユーロ、子会社S2株式の時価（独立企業間価格）を150ユーロとする。



## 解説

a. 親会社Pから子会社S1へ、子会社S2株式を現物出資する。

本現物出資については、日本の法人税法上、税制適格現物出資に該当するものとする。すなわち親会社Pにおいて子会社S2株式は税務上の帳簿価額100ユーロにて子会社S1に移管されたものとする。一方、子会社S1においては、オランダ税務上、原則として子会社S2株式を時価150ユーロで受入れて認識することとなるが、日本側で税務上の帳簿価額での移管となり、譲渡益50ユーロについて課税が繰り越されることになるため、本ルールの適用対象となり得る。その場合、子会社S1は、子会社S2株式を税務上の帳簿価額100ユーロで受け入れることとなる(子会社S2株式の含み益50ユーロは当該現物出資時において実現しない)。

b. 続いて、子会社S1から、子会社S3に対して、子会社S2株式を現物出資にて移転するが、この場合、現物出資対象資産がEU域外の法人の株式であること、被現物出資法人がEU域外の法人であることから、当該現物出資はオランダ税務上、時価譲渡に該当するものとする。その結果、子会社S2株式の含み

益50ユーロはこの現物出資のタイミングで子会社S1にて実現することとなる。ただし、通常、当該株式譲渡より生じる譲渡益は、オランダ法人税務上、資本参加免税制度の適用により免税となると考えられる。

以上の取引の結果、第1段階での現物出資時に独立企業間価格のミスマッチへの対応ルールが適用され、税務上の帳簿価額が維持された結果、第2段階での現物出資時に当該譲渡益が実現するものの、資本参加免税制度の適用により免税所得が生じる場合、子会社S1の実効税率が引き下げられるため、親会社Pにおいて子会社S1へのタックスヘイブン対策税制の適用可能性について精査する必要がある。

以上の参考事例より、独立企業間価格のミスマッチへの対応ルールが適用され得るケースは様々なグループ間取引において生じ得るところであり、更には上述の参考事例3のように日本の親会社でのタックスヘイブン対策税制にも影響し得る。従って、本改正案に基づく取扱いについて正確に把握し、本ルールの適用が見込まれる場合、日本側を含めて税務上の影響を検討する必要がある。

### 3. その他の項目

日系多国籍企業グループへの適用ケースは限定的と見込まれる改正項目について、以下のとおり簡潔に取り纏めてご紹介する。

#### 1) リバースハイブリッドエンティティへの課税

欧州における租税回避防止指令 (Anti-Tax Avoidance Directive : ATAD) を踏まえ、オランダにおいて2020年1月1日よりハイブリッドミスマッチに起因する租税回避に対応するための措置が導入済みであり、2022年1月1日より、リバースハイブリッドエンティティ

について、オランダ法人税務上、オランダ居住者として法人税の申告納付義務を課すこととしている。なお、リバースハイブリッドエンティティとは、以下のとおり定義されている。

- オランダ法に基づき締結された、又はオランダにおいて組成されたパートナーシップで、オランダ法人税務上、パートナーシップ自体ではなく、その構成員が納税者と見做されること(‘transparent’), かつ
- 議決権又は利益持分の少なくとも50%が、当該パートナーシップに関連する1つ以上の事業体(25%超の持分を有す

る事業体)によって直接又は間接的に保有されており、当該事業体が設立された国において税務上、パートナーシップ自体が納税者と見做されること(‘non-transparent’)

## 2) タックスヘイブン対策税制のアップデート

ATADの要請に基づきオランダにおいて2019年1月1日より導入されているタックスヘイブン対策税制がオランダ法人に適用され、合算課税が行われた場合で、合算対象となった外国子会社(Controlled Foreign Company: CFC)の所在地国においても法人課税が行われている場合、合算額について二重課税が生じることとなる。この場合、一定の要件のもと、CFCでの法人税額をオランダの法人税額から控除することにより、二重課税を排除することを認めている。仮にオランダ法人が複数のCFCを有し、合算課税が行われた場合、CFC毎にオランダ法人税額からの控除額を計算し、控除しきれない部分については無期限に繰り越すこととしているが、現行ルール上、控除する順序は設けられていない。

この点について、2022年の税制改正案においてオランダの法人税額から控除するCFCの現地法人税額について、金額の小さなものから順に控除することが提案されている。本改正の趣旨は、オランダ税務当局におけるCFC税制適用対象会社の管理の効率化が目的であると考えられている。また、オランダ法人税額からCFCに係る外国法人税を控除する要件として、

当該CFCが存在することとしているため、本改正案のとおり金額の多寡に応じて控除順序が明確に定められる場合、仮に清算を予定しているCFCにおいて多額の外国税額控除対象額が生じると、控除順序が劣後し、控除未済のまま清算した結果、オランダ法人税額からの控除ができない可能性が生じ得る点、留意する必要がある。

## 3) 軽課税国又はEUブラックリスト対象国への配当支払に係る源泉税

2021年1月1日より軽課税国(法人税率9%未満)又はEUブラックリスト国に該当する国に所在する法人に対する利子及び使用料の支払については、オランダ源泉税を課すこととされている。これに加え、2022年の税制改正案において、同様の国に所在する法人に対する2024年1月1日以降に支払われる配当についても、同様にオランダ源泉税を課すこととしている。なお、利息及び使用料に係る源泉税と同様、オランダ法人税率(標準税率)での源泉徴収が必要となるが、租税条約に基づく軽減税率の適用が認められる場合は、当該条約に定める税率まで減免されることとなる。

### 参考：EUブラックリスト国(2021年10月5日時点)

- |           |                |
|-----------|----------------|
| ・アメリカ領サモア | ・サモア独立国        |
| ・フィジー共和国  | ・トリニダード・トバゴ共和国 |
| ・グアム      | ・バヌアツ共和国       |
| ・パラオ共和国   | ・アメリカ領ヴァージン諸島  |
| ・パナマ共和国   |                |

(出典：Common EU list of third country jurisdictions for tax purposes (europa.eu))

## 4. おわりに

以上のとおり、2022年オランダ税制改正案について主に法人に関する事項を説明したが、本稿記載時点において、当該改正案は依然として下院での審議中であり、その後、上院での決

議までその内容について変更が生じ得る可能性があるため、今後の議論の状況を継続的にモニタリングする必要がある点、ご留意いただきたい。加えて、オランダにおける持株会社に対

## 解 説

する実体要件の充足及び充足しない場合の情報交換制度、オランダにおける連結納税制度 (Fiscal Unity) に代わる新たなグループ法人課税制度等については引き続きオランダ政府/税務当局での検討が継続していることや、欧州におけるATAD (Anti-Tax Avoidance Directive) に関する継続的な議論を踏まえると、オランダにおける法人税制は、よりその実体に即したものとなり、特にクロスボーダーでの取引においてはその透明性 (法人に関する情報開示が必要になる) が求められるなど、より厳格な取扱いとなることが見込まれる。現状、

オランダにおけるこれらの制度導入に関する議論の詳細、導入時期は明らかになっていないものの、最新情報を適時把握することで新制度に対して十分な時間的余裕をもってその影響、必要な対応策を分析することが可能となり、その結果、現地において不利益となり得る税務処理を回避又は軽減するための有効な意思決定が可能となると考える。オランダ子会社においてはもちろん、当該子会社を管理する日本親会社においても、引き続きオランダを含む欧州での議論に注視し、必要な情報を正確に把握していくことが重要となる。