

海外情報

オランダの税務行政と税制の概要

前国税庁国際業務課（長期出張者）

石 崎 靖 浩

◆SUMMARY◆

国税庁においては、わが国企業の海外進出の増加及び国際化の進展に適切に対処するため、職員を長期に海外に派遣し、情報収集等を行っている。

本稿は、オランダ王国に派遣された職員が、同国の主要な税制及び税務行政について最新の状況を解説したものである。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

はじめに	155
I 税務行政の概要	155
1. 国税関税執行局	155
(1) 組織の変遷	155
(2) 本局の概要	156
(3) 地方組織	158
2. 職員管理関係	161
(1) 採用	162
(2) 職員数	162
(3) 労働条件	162
(4) 職員研修	164
(5) 服務規程	164
3. 情報技術を利用した納税者サービス	164
(1) 電子申告	164
(2) 記入済み申告書	165
(3) 所得情報登録制度 (BRI: Basisregistratie Incomen)	165
4. コンプライアンス向上のための施策	165
(1) 税務調査	165
(2) 査察捜査	166
(3) 水平的監督制度 (Horizontaal Toezicht)	166
(4) 海外資産の自主申告制度 (Inkeerregeling)	167
5. 権利救済制度	168
6. 国際課税	168
(1) 租税条約及び情報交換協定	168
(2) 相互協議	169
(3) 事前ルーリング制度 (ATR)	169
(4) 在留外国人に対する 30%軽減制度 (30% facility for expatriates)	170
II 税制の概要	170
1. 個人所得税	170
(1) 課税所得	170
(2) 申告及び賦課決定	171
(3) 納付	171
2. 法人税	171
(1) 納税義務者	171
(2) 居住性の判定	172
(3) 課税対象所得	172
(4) 税率	172

(5) 申告、賦課決定及び納付	172
(6) その他の特徴	173
3. 付加価値税	173
(1) 課税事業者	173
(2) 課税取引	173
(3) 非課税取引	173
(4) 役務提供地	173
(5) インボイス	174
(6) 税率	174
(7) 申告及び納付	174
4. その他の諸税	174
(1) 源泉所得税	174
(2) 相続税	174
(3) 贈与税	174
(4) 賭博税	175
(5) 物品税	175
(6) 特別消費税	175
(7) 譲渡税	175
(8) 保険税	175
(9) 梱包税	175
(10) 地方税	175
おわりに	175

はじめに

オランダでは、国税及び関税の賦課徴収は、財務省の一部局である国税関税執行局（DGBEL: Directoraat-Generaal Belastingdienst）が所掌しており、税制の企画・立案は、財務省の主税局（Directoraat-Generaal voor Fiscale Zaken）が所掌している。国税関税執行局は、租税に関する事務以外にも、社会保険料の徴収及び各種補助金の支給事務も担当している。

以下、第Ⅰ部では、国税関税執行局の任務や組織編成について定めた「国税関税執行局設置法」⁽¹⁾に沿って、オランダ税務職員や税務当局の公表資料から収集した情報等を交えながら、国税関税執行局の概要及びオランダの税務行政の特色を述べる。また、第Ⅱ部で

は、オランダの各税制について簡略に説明する。

I 税務行政の概要

1. 国税関税執行局

(1) 組織の変遷

国税関税執行局の起源は、約200年前に遡る。1806年のフランス占領下時代、ルイス・ナポレオン国王に任命されたヤン・アレクサンダー・ホッヘル財務大臣が、それまで7つの州ごとに管轄されていた徴税システムに替えて一般的な国税のシステムを導入し、財務省に税務執行機関を設置した。これが、国税組織の始まりといわれている⁽²⁾。

1986年以前は、本局に8つの行政管区ごとの部局が置かれ、約260の税務署で税目別及

び機能別の納税者管理が行われていた。すなわち、納税者は税目ごとにそれぞれの税務署に接触する必要があり、また税務調査も税目ごとに行われていた。1986年から1992年にかけて、大規模な組織再編が行われ、納税者を5つのカテゴリー（個人、オランダ北部の中小規模事業者、オランダ南部の中小規模事業者、大規模事業者、関税）に分類し、それぞれの所管部署を本局に設置するとともに、101の税務署で納税者別の管理が行われることとなった。その後、2003年以降の組織再編

により、納税者のカテゴリー別の所管部署は廃止され、現在は、国税を13の行政管区センター（44税務署）、関税を10の税関事務所に区分して納税者管理を行っている。

(2) 本局の概要

国税関税執行局の本局はハーグの財務省内に所在し、局長、次長、運営部会及び12部署を合わせ、約170人が勤務している。財務省における国税関税執行局の位置づけ及び組織体制は次の組織図のとおりである。

オランダ財務省・国税関税執行局組織図
(2010年3月現在)

財務大臣 (Minister)				
税務担当国務大臣 (Staatssecretaris)				
財務次官 (Secretaris-generaal)				
副財務次官 (Plaatsvelvangend Secretaris-generaal)				
会計局	主計局	官房局	主税局	国税関税執行局
財政経済政策部 国際財政部 金融市場部 理財部 国債管理庁	予算管理部 予算審査部 行政負担削減プロジェクト部	総務部 情報部 法務部 財政経済部 財産管理部 国有不動産管理部 国有不動産プロジェクト部 内部監査庁	税制立案部 直接税部 関税及び間接税部 国際政策立案部	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center;"> 局長 次長 運営部会 </div> 運営部会補助部 総務部 人事部 企画部 執行政策部 情報技術部 審理部 法務部 個人納税者部 事業者部 関税及び環境税部 国際部

イ 運営部会 (Managementteam DGBel)

国税関税執行局の最高意思決定機関であり、局長及び次長を含む6名で構成される。運営部会は、運営部会と本庁の12部署及び各税務署等の長で構成される「共同協議会 (groepsraad)」の運営を管理するとともに、他の政府機関との連絡調整を行う。

ロ 運営部会補助部 (Team Ondersteuning Managementteam)

上記イの共同協議会の秘書的役割を担うとともに、社会動向を観察し、税務行政の改善に有用なアイデアを運営部会に提示する。また、職務級 (後述2(3)イ参照) が15以上の上級職員の採用に関する助言を行う。

ハ 総務部 (Team Ondersteuning en Faciliteiten)

他の11の部署の秘書的役割を担うとともに、組織運営に関し運営部会を補助する。具体的には、人事労務、文書管理、オートメーション化、会計及びイントラネットの管理等を担当している。

ニ 人事部 (Team Personeel)

職員の人事関係庶務を所掌する。具体的には、職務規程の策定、職員募集、採用、人員配置、研修計画、労働環境整備等を担当している。

ホ 企画部 (Team Bedrijfsvoering)

税務行政の執行について、中長期的な政策立案及び計画目標を策定する。また、財務省の財政政策に対し、租税の観点から助言を行う。

ヘ 執行政策部 (Team Handhavingsbeleid)

税務行政の効果的・効率的な運営に関し、税制面及び予算面から監督する。また、新しく施行された法令に対する事務運営方法を策定し、適切かつ時宜的に実施されているかを監督する。

ト 情報技術部 (Team Innovatie en**Ontwikkeling)**

組織内の情報技術関連の設計開発、テスト、実行、管理及び調整を行う。

チ 審理部 (Team Cassatie)

全税目^③に関する国内の税務訴訟案件及び欧州司法裁判所の税務訴訟案件を担当している。裁判手続全般を監督するほか、裁判所に提出する答弁書の作成等を行う。

リ 法務部 (Team Juridische Zaken)

組織内の税法以外の法務関係 (国家公務員法、個人情報保護法、知的財産権等) を所掌している。

ヌ 個人納税者部 (Team Particulieren en Formeel recht)

個人納税者 (事業者を除く) に課される個人所得税、賃金税、相続税、贈与税等の賦課徴収に関する管理運営を担当している。また、これらの税目に係る法令の立案及び改正に関し助言を行う。

ル 事業者部 (Team Ondernemingen)

個人事業者及び法人に課される法人税、個人所得税、付加価値税、消費税等の賦課徴収に関する管理運営を担当している。また、これらの税目の税制案に関し、その導入効果や問題点を分析し、他省庁や国会からの質問に対し回答を行う。

ヲ 関税及び環境税部 (Team Douane en Milieu)

関税、環境税、物品税及び消費税に関する税務行政の管理運営を行う。また、これらの税目に係る法令の立案及び改正に関し助言を行う。

ワ 国際部 (Team Internationaal)

国際関係の事務運営に関する企画立案を所掌しており、諸外国との租税共助に関する政策立案、国際機関 (EU、OECD、WCO等) への参加、国際的な税情報の情報交換に関する政策立案等を行う^④。

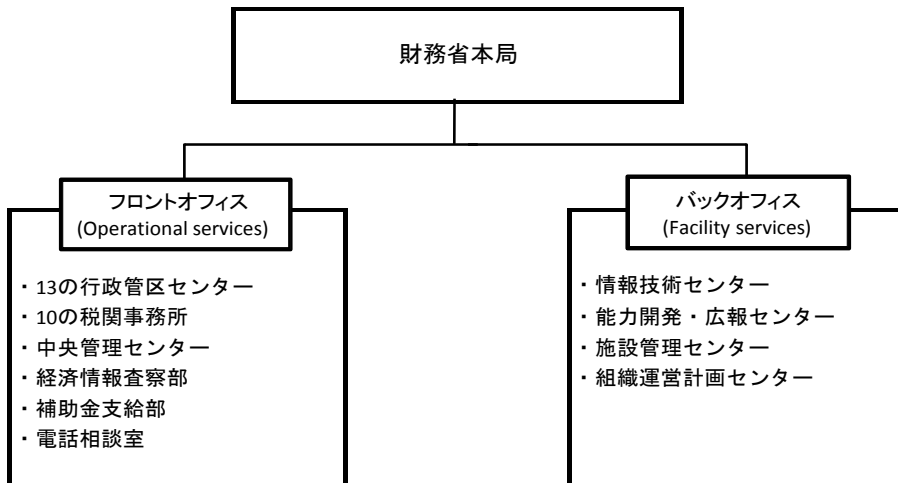
【オランダ財務省の外観】



(3) 地方組織

上述のとおり、国税関税執行局は財務省の一部局として設置されており、その下に実際に賦課徴収事務を司る行政管区センター（税

務署）、税関事務所、経済情報査察部、電話相談室等のフロントオフィス、及び組織内のインフラ整備を司るバックオフィスを配置している。



イ 行政管区センター（税務署）

オランダ全土を 13 の行政管区に区分し、それぞれに配置されている数箇所の税務署（全体で 44 署）により、関税及び間接諸税以外の全税目に関する賦課徴収事務を行っている。基本的に納税者の所在地によって税務署の管轄が分けられているが、超大規模企業

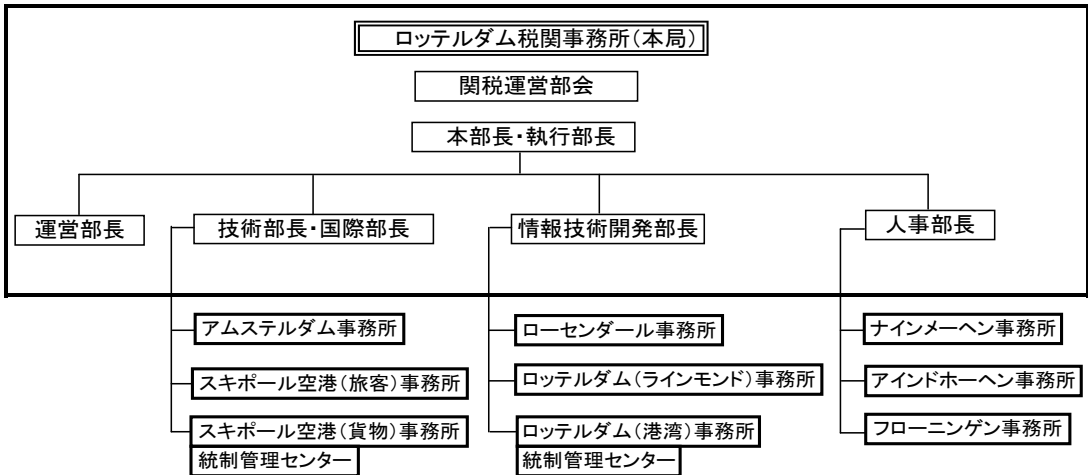
約 1,500 社は業種別に集中管理されており、たとえば銀行業及び保険業はアムステルダム署、石油及びガス会社はロッテルダム署、サッカークラブ等のスポーツチームはユトレヒト署が管轄し、知見の集約化を図っている。

行政管区	税務署
アムステルダム	アムステルダム署
ハーグ	デン・ハーグ署、ゴードラ署、ライスバイク署
オランダ中部	ハーレム署、ホーフドロープ署、ライデン署
オランダ北部	アルクマール署、ホールン署、ザーンダム署
リンブルグ	ヘーレン署 ⁽⁵⁾ 、マーストリヒト署、ルールモント署、フェンロー署
北部	アッセン署、エメン署、フローニンゲン署 (2 箇所) ヘーレンフェーン署、レーワールデン署
東部	アルメロ署、ドーティンハム署、エンスヘーデ署、ウインテルスウェイク署
東ブラバント	デン・ボス署、アイントホーヘン署、ヘルモント署、オス署、ティルブルク署
ランドメーレン	アルメレ署、アーペルドールン署、ズウォレ署
ラインモンド	ドルトレヒト署、ロッテルダム署
リフィエレンランド	アーンヘム署、ゴーリンケム署、ナインメーヘン署
ユトレヒト・ホーイ	アメルスフォールト署、ヒルフェルスム署、ユトレヒト署
南西部	ブレダ署、フォース署、ローセングール署、テルヌーゼン署

□ 税関事務所

関税及び間接諸税に関する賦課徴収事務を行っている。2010年の組織再編により、それ

までの4つの税関事務所に替えて、下図のように、1つの中央税関事務所及び9つの地方税関事務所が設置されている。



ハ 中央管理センター (B/CA: Centrale administratie)

アーペルドールンに所在し、他のフロントオフィスの補助的業務を行っている。主要な業務は、納税者から提出された申告書等のデ

ータ処理及び納税者に送付される申告書や賦課決定通知書等の作成及び発送業務である。なお、納税者数及び申告書処理件数は次のとおりである。

(千単位)

年 度		2005年	2006年	2007年	2008年
納税者数	個人所得税	8,599	9,201	10,233	9,696
	法人税	676	711	750	791
	付加価値税	1,139	1,231	1,316	1,408
申告書 処理件数	個人所得税	9,404	7,374	8,212	15,323
	法人税	264	454	430	506
	付加価値税	5,718	6,190	6,606	7,214
	賃金税	3,620	6,624	6,960	6,585
	間接諸税	12,738	14,733	14,562	14,840

二 経済情報査察部 (FIOD-ECD)

経済情報査察部は、財務省の FIOD (Fiscale Inlichtingen- en Opsporings Dienst) と経済省の ECD (Economische Controle Dienst) の査察部門から編成される部で、査察捜査全般を所掌している。管轄は財務省の下に置かれ、国税関税執行局の一部署に位置づけられる。本部はユトレヒト税務署に所在し、全国に 14 の事務所があり、約

1,250 人の職員が勤務している。なお、経済情報査察部の所掌範囲は、租税に関する犯罪のみならず、関税、マネーロンダリング、知的財産の不正使用の取締り等、広範囲の経済犯罪を対象としている。

ホ 補助金支給部 (Toeslagen)

各税務署内に専門の部署が設置されており、次の補助金の支給事務を担当している。

補助金の種類	内 容
医療補助金	合計年間所得 47,880 ユロ以下の世帯もしくは 32,502 ユロ以下の独身者に対し、所得水準に応じて支給される。最大支給額は、一世帯あたり年間 1,548 ユロ、独身者は最大 735 ユロ。
家賃補助金	住宅を賃借している 18 歳以上の者もしくは 18 歳未満の既婚者で、一定の家賃金額や所得条件等を満たす者に対し、所得水準に応じて支給される。たとえば、65 歳未満の者の場合、月額家賃が 209.37 ユロ以上 647.53 ユロ以下、年間所得金額 29,125 ユロ以下 (独身者の場合には 21,450 ユロ以下) で、さらに保有資産が 20.661 ユロ以下の場合に支給される。
扶養補助金	18 才未満の子供を扶養する合計年間所得 46,700 ユロ以下の世帯に対し、所得水準に応じて支給される。
養育費補助金	18 才未満の子供を扶養する世帯に対し、子供の人数や年齢、世帯の所得水準、及び実際に支出した養育費の金額に応じて支給される。

へ 電話相談室 (Belastingtelefoon)

電話相談室は、税制及び税務申告に関する納税者からの質問に電話で回答を行うコール

センターである。次のとおり、各税務署に納税者の種類に応じて電話相談室が設置されており、全体で約 700 人の職員が従事している。

納税者の種類	所在地	電話番号
個人納税者	レーワールデン署及びヘンヘーロ署	0800-0543
法人及び個人事業者	アイントホーヘン署	
補助金	フローニンゲン署	
関税	ヘーレン署	0800-0143
自動車税	アーペルドールン署	0800-0749
非居住納税者	ヘーレン署	+31-555-385-385

なお、上記以外に、2008年から税務専門家向けの電話回線が設置されており、税務専門家は専用のアクセス番号を利用することにより、「税務専門家ヘルプデスク」の職員に直接相談することができる。電話相談室の受付時間は平日の8時～20時(金曜日は17時まで)で、2008年の相談件数は約1,680万件である。

ト 情報技術センター (B/CICT: Centrum voor informatie en communicatietechnologie)

アーペルドールンに所在し、約3,000人の職員が従事している。組織のオートメーション化に関する事務を所掌し、組織内で利用されている約30,000台のワークステーションの維持管理業務や、納税者情報を保管するデータベースの構築及び管理を行っている。

チ 能力開発・広報センター (B/KKC: Centrum voor kennis en communicatie)

税務職員及び納税者に対し、税務行政に関する最新の情報を伝達する役割を担っている。具体的には、税務行政に関する納税者向けパンフレットの作成、ホームページに掲載する情報の管理、ラジオやテレビによるキャンペーン活動を行っている。また、税務職員向けの研修プログラムの開発及び実施を担当している。

リ 施設管理センター (B/CFD: Centrum voor facilitaire dienstverlening)

国税関税執行局が利用する施設の維持管理を行う。本部はユトレヒト州のニーウェヘイ

ンに所在するが、各税務署及び税関事務所にスタッフを配置し、郵便物の管理、物品管理、受付業務、清掃作業等を担当する。

ヌ 組織運営計画センター (B/CIM: Centrum voor Informatie management)

2000年に設置され、本局の運営部会の直轄下に置かれている。納税者サービス及びコンプライアンス両面において、税務行政全般に関する運営方法を計画する。また、税務行政上の重要課題に対処するためのプロジェクト・チーム^⑥を組成し、プロジェクトの進行管理を行うとともに、運営部会に助言を行う。

【ロッテルダムの国税関税資料館】

1937年に設立された資料館(正式名称は「Belasting & Douane Museum」)で、国税及び関税の歴史に関する資料や、様々な展示品を閲覧することができる。



2. 職員管理関係

国税関税執行局は、2001年に他の中央官庁に先駆けて労働条件自由選択制度 (IKAP:

Individuele keuzemogelijkheden in het arbeidsvoorwaardenpakket)を導入しており、個々の労働契約の取決めにより労働時間を選択できるほか、パートタイム勤務の選択や残業手当の臨時休暇取得への振替等、フレキシブルな労働条件が確保されている。

(1) 採用

統一的な職員採用試験はなく、ポストに空席が生じた都度職員を募集し、学歴や過去の職歴等による書類選考及びその後の面接によって採用が決定される。国税関税執行局のウェブサイトや新聞広告に空席ポストを掲示して募集を行うほか、全省庁の国家公務員の採用案内を行っているウェブサイト「WerkenbijhetRijk」⁹⁾において職員の募集状況を確認することができる。また、就職を

希望する者は、国税関税執行局または「WerkenbijhetRijk」のウェブサイトを通じて、履歴書をオンラインで提出することができる。

正規職員は、入局後通常1年間（最長で2年間）の試用期間を経て本採用される。臨時職員は、3年以上の勤務または3回以上臨時職員として採用された場合、自動的に正規職員に昇格する。

(2) 職員数

職員数は2008年末現在30,894人で、男女比率は66%対34%である。年齢構成は以下の表のとおりであり、他の省庁同様、職員の高齢化が課題となっている。なお、2008年の職員の採用数は974人、辞職者数は1,075人であった。

【職員の年齢構成】

年 齢	24歳未満	25歳-44歳	45歳-64歳	合 計	平均年齢
構成割合	2.0%	33.3%	64.7%	100.0%	46.4歳

(3) 労働条件

イ 俸給

給与額は、職員の職務や役職に応じて、右図の俸給表によって決定される。新規採用者は、通常、本来の職務レベルに該当する職能級（横軸）より低い級からスタートする。たとえば、本来、職能級Bに該当する職務に従事する者は職能級2からスタートし、職能級

Bの職務を完全に果たせるレベルに達した場合に、職能級Bに昇給する。また、新規採用者は、基本的に与えられた職能級の0号（縦軸）からスタートし、勤務成績に特に問題がなければ一年ごとに1号ずつ昇給する。新しい職能級に昇給した場合には、前の職能級の号俸による給与額を超える一番低い号俸からスタートする。

【俸給表（2009年4月以降）】

給与額 (ユーロ)	職 能 級																								
	1	2	3	4	5	B	6	7	C	8	D	9	E	10	11	F	12	13	I	14	15	16	17	18	
1,467.16	0																								
1,497.69	1	0																							
1,528.19	2	1																							
1,562.29	3	2	0				0																		
1,598.43	4	3	1				1																		
1,633.51	5	4	2				2																		
1,669.63	6	5	3	0			3																		
1,706.28	7	6	4	1			4																		
1,743.38	8	7	5	2	0		5																		
1,780.55	9	8	6	3	1		6																		
1,818.69	10	9	7	4	2		7																		
1,876.19		10	8	5	3	8	0																		

~~~~~ 省 略 ~~~~~

|          |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |   |    |   |    |    |    |
|----------|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|--|---|----|---|----|----|----|
| 6,529.63 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  | 9 | 6  | 3 | 0  |    |    |
| 6,726.01 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |   | 10 | 7 | 4  | 1  |    |
| 6,918.80 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |   |    | 8 | 5  | 2  |    |
| 7,115.19 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |   |    |   | 9  | 6  | 3  |
| 7,311.56 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |   |    |   | 10 | 7  | 4  |
| 7,507.42 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |   |    |   |    | 8  | 5  |
| 7,703.79 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |   |    |   |    | 9  | 6  |
| 7,899.67 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |   |    |   |    | 10 | 7  |
| 8,113.34 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |   |    |   |    |    | 8  |
| 8,327.00 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |   |    |   |    |    | 9  |
| 8,541.18 |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |   |    |   |    |    | 10 |

□ 賞与及び諸手当

毎年11月に、前年12月から当年11月までの給与総額に5.4%を乗じた金額が賞与として支給される。また、諸手当としては、年間給与総額の8%相当額が休暇手当として毎年5月に支給されるほか、平日の勤務時間外または土日祝日に勤務した際に支給される時間外手当、給与レベルがF級14号以下の職員に支給される超過勤務手当<sup>⑥</sup>、他の部署や税務署に異動する場合に月額給与の半額が支

給される異動手当<sup>⑨</sup>等がある。

ハ 労働時間

毎年更新される雇用契約により年間労働時間<sup>⑩</sup>が定められ、原則として週36時間労働をベースに計算されるが、週45時間以内であればそれ以上の労働時間を設定することができる。また、一定の条件の下、パートタイムを選択する事も可能である。5年以上勤続する57歳以上の職員は、週の労働時間を32時間までに制限する制度（PAS-regeling）を

利用することができるが、この制度を利用した場合には、年齢に応じて給与が1%~5%カットされる。年次休暇は、原則として年間166時間取得することができるほか、超過勤務時間を休暇に振り替えることも認められている。

#### (4) 職員研修

次のような研修が実施されている。

- ・能力開発・広報センター (B/CKC) が主催する新人職員研修及び新任職員研修
- ・インターネットを利用した OJT 研修
- ・外国人職員に対する2年間の幹部育成研修
- ・外部機関を利用した自主的な研修 (費用の50%~100%が官費で負担される)

#### (5) 服務規程

税務職員の服務規程に関しては、国家公務員法 (ARAR)、税務職員規則 (RPVB) 及び服務に関する内規 (Spelregels integriteit Belastingdienst 等) に規定されており、税務職員には次のような義務が課せられている。

- ・守秘義務及び書類・データの適切な保管義務
- ・兼業の制限 (税理士業務の禁止<sup>(11)</sup>等)
- ・納税者からの金品の受領の禁止 (少額物品を除く)
- ・犯罪行為等の信用失墜行為の禁止

すべての行政管区センターに服務管理官が配置されており、服務規程に関する職員の相談に応じるほか、他の職員の不正を発見した職員は、匿名で服務管理官に告発することができる。

他の職員の不正を通報した者は、服務管理官の不正行為の認定内容に同意しない場合、2001年1月に設置された国家公務員倫理委員会 (Commissie integriteit rijksoverheid) に審査請求することができる。この場合、国税関税執行局長に報告される国家公務員倫理委員会の審査結果は、国税関税執行局の見解

として扱われる。

服務規程違反が刑事罰の対象となる場合には、経済情報査察部が当該職員の調査<sup>(12)</sup>を行う。2004年から2007年の間、年間35~40件の服務規程違反が報告されている。

### 3. 情報技術を利用した納税者サービス

#### (1) 電子申告

オランダでは、個人事業者の所得税、法人税、付加価値税 (2005年以降) 及び賃金税 (2006年以降) の申告については電子申告が義務付けられている。個人事業者及び法人は、国税関税執行局のポータルサイトを通じて電子申告書フォームをダウンロードして申告書を送信できるほか、過去の申告・納税履歴を確認することができる。

事業者以外の個人納税者が電子申告を利用する場合には、2007年分の申告から、電子認証の一つである「DigiD」を利用することが義務付けられている。DigiDは、政府のITサービス開発機関 (GBO Overheid) と税務当局により共同開発された電子認証システムで、各政府機関の電子的サービス (社会保障関係の諸手続、住民票の申請、違法駐車料金の支払い等) を利用する際に使用されており、住民サービス番号 (BSN) <sup>(13)</sup> を所有している者であれば、Digid のウェブサイト (<http://www.digid.nl>) を通じて、だれでも無料で簡単に取得することができる。

オランダでは、次表のとおり、個人納税者の電子申告利用率が高いが、その要因としては、上述のとおり電子申告に必要な電子署名の登録手続や電子申告利用開始手続<sup>(14)</sup>が簡単なことや、医療費や寄付金等の諸控除の適用を受ける場合でも、電子申告に限らず、申告書に領収証などの添付が全く必要ないことなどが影響していると考えられる。

| 年 分         | 2005 年 | 2006 年 | 2007 年 | 2008 年 |
|-------------|--------|--------|--------|--------|
| 申告書収受件数（千件） | 9,056  | 9,705  | 10,416 | 10,778 |
| 電子申告利用割合    | 82%    | 86%    | 83%    | 85%    |
| 紙による申告割合    | 18%    | 14%    | 17%    | 15%    |

**(2) 記入済み申告書**

2008年分の個人所得税申告から、記入済み申告書（Vooraf Inge vulde Aangifte）が試行的に導入されており、2009年分の申告から本格導入された。記入済み申告書とは、当局が保有している情報を基に、納税者の識別情報や給与・年金所得、控除項目等が事前に記入されている申告書で、納税者は記入されているデータを確認し、訂正や補完記入をするだけで申告書を完成させることができる。確定申告期に全納税者に発送されるほか、毎年3月1日以降、国税関税執行局のウェブサイトから個人のIDを利用してデータをダウンロードし、電子申告することが可能であり、2008年分の申告では約200万人の納税者がダウンロードのサービスを利用している。また、2010年3月16日現在、提出された2009年分の個人所得税申告書約240万件のうち、約100万件が記入済み申告書を利用して作成されている。

**(3) 所得情報登録制度（BRI: Basisregistratie Incomen）**

オランダ政府が推進する電子政府プロジェクト（e-Overheid）の下、行政手続のワンス

トップサービスの一環として、2009年1月1日から所得情報登録制度がスタートしている。税務当局は、納税者の所得情報を一元管理し、その情報の正確性を保証する。他の行政機関が納税者の所得情報を必要とする場合には、納税者ではなく国税関税執行局に情報提供を依頼することが義務付けられている。

**4. コンプライアンス向上のための施策**

**(1) 税務調査**

各税務署に個人所得税部門、中小事業者部門、大規模法人部門<sup>(15)</sup>等が設置されており、各部門の統括官（manager）が、税務当局内部で開発された納税者及び税務申告書の分析ツール<sup>(16)</sup>や第三者情報等を基に調査の要否を最終判断する。税務調査は、税務署内で申告書をチェックする机上調査（office inspection）と、実際に納税者に接触して帳簿等を確認する実地調査（audit）に大別される。また、新設法人や飲食店等の経営状況を実地で確認する実態確認調査（company visit）も行われている<sup>(17)</sup>。それぞれの実施件数及び更正件数は次のとおりである。

**【調査件数】**

（単位：件）

| 年 度    |         | 2005 年    | 2006 年    | 2007 年    | 2008 年    |
|--------|---------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 机上調査   |         | 1,465,000 | 1,290,000 | 1,389,000 | 1,055,700 |
| 実地調査   | 個人所得税調査 | 12,160    | 13,080    | 12,410    | 13,100    |
|        | 法人税調査   | 4,200     | 4,300     | 4,410     | 4,480     |
|        | 賃金税調査   | 10,820    | 18,110    | 18,880    | 21,770    |
|        | 付加価値税調査 | 18,030    | 19,900    | 21,130    | 23,950    |
| 実態確認調査 |         | 19,000    | 20,000    | 31,600    | 43,200    |

【更正件数】

(単位：件)

| 年 度   | 2005年     | 2006年     | 2007年     | 2008年     |
|-------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 個人所得税 | 594,000   | 641,500   | 654,400   | 439,100   |
| 法人税   | 22,000    | 19,800    | 19,900    | 20,300    |
| 賃金税   | 526,000   | 167,000   | 524,000   | 804,000   |
| 付加価値税 | 861,000   | 946,000   | 986,000   | 1,048,000 |
| 自動車税  | 1,209,000 | 1,249,000 | 1,156,000 | 1,166,000 |
| その他   | 20,000    | 20,000    | 28,800    | 12,100    |

(2) 査察捜査

1(3)ニで述べたとおり、悪質な納税者に対する査察調査は、経済情報査察部(FIOD-ECD)が実施する。査察官の捜査権限は非常に強力であり、捜査の過程で、電話

の盗聴、無線の傍受、家宅搜索、押収、逮捕、潜入調査、被疑者への郵便物の管理、証人や容疑者への尋問等を行うことが認められている。最近の査察事案件数及び告発件数は次のとおりである。

(単位：件)

| 年 度    | 2005年 | 2006年 | 2007年 | 2008年 |
|--------|-------|-------|-------|-------|
| 査察事案件数 | 1,332 | 1,054 | 971   | 818   |
| 告発件数   | 832   | 630   | 620   | 501   |

(3) 水平的監督制度 (Horizontaal Toezicht)

イ 制度の概要

制度の名称がやや馴染みにくいが、英語に訳すと「Horizontal monitoring」または「Horizontal supervision」、日本語に直訳すると「水平的監督」となる。2005年に導入されたこの制度は、納税者と税務当局の相互信頼関係、透明性及び相互理解を基本原則とし、納税者に対する監督プロセスの一部を、納税者自身を含む民間団体等に委ねるとともに、税務当局の保有する情報や税に関する見解を開示することにより、両者の水平的な関係を構築しようとする施策である。水平的監督の目的は、納税者・税務当局双方のコンプライアンスコストの削減及び透明性の向上であり、従来型の、税務当局が一方的にコンプライアンスを管理する「垂直的監督」の対となる概念である。

ロ 具体的な施策

大規模企業に対する水平的監督の施策として、税務当局と企業との間で監督合意書(covenant)の締結が推し進められている。この合意書の目的は、相互の信頼関係に基づく企業の完全な透明性を前提として、過去及び将来の税務リスクに係る積極的な情報交換と迅速な疑問の解消を行い、合意書を締結した企業の租税の賦課徴収に関して法的確実性を高めることにある。監督合意書の締結は、税務管理体制(TCF: Tax Control Framework)を適切に維持している企業のみを対象としており、企業は健全な税務プロセス及び管理システムを構築する必要がある。税務当局は、企業側のメリットとして、企業は税務上のポジションについてコントロールすることが可能となり、税務当局とより良い関係を構築することによって、コンプライアンスコストを削減することができるとしている。

る。

監督合意書には、企業側の行為として、①税務に影響を与えるリスクや事業状況を逐次報告すること、②①に対する企業の法的見解を税務当局に報告すること、③当局から要求された情報を速やかに提出すること、等が規定される。一方、当局側の行為としては、①企業から上記のような報告を受けた際は可能な限り早急に当局の見解を示すこと、②申告書が提出された際には迅速に審査すること、③企業に発生しうる税務上のリスクについて定期・不定期に意見交換を行うこと、④調査着手前に、調査対象となる税務上のリスクを予め企業に通知すること、等が規定される。ただし、合意書自体は法律上の効果を有するものではなく、当事者はその合意を解消することもできる。

2005年の制度導入時、オランダ税務当局は大規模企業20社と監督合意書の締結を行い、2006年には新たに他の大規模企業20社と締結を進め、現在は約50社<sup>(18)</sup>と合意書が締結されている。税務当局が2007年に当該施策についてアンケート調査を実施したところ、合意書締結企業及び税務当局職員の両者から非常に高い評価を得ており、特に95%以上の企業が合意書の価値を認め、今後も継続したいと回答している。この結果を受け、現在、大規模企業以外にも税務当局と市役所との間で監督合意書が締結されているほか、中小規模事業者については、税務当局と業界団体(農業、住宅関連業、新聞配達業、税理士団体<sup>(19)</sup>等)の間で、特定の事項に関する税務上の取扱いについて監督合意書が締結されている。

#### (4) 海外資産の自主申告制度 (Inkeerregeling)

##### イ 制度の概要

「海外資産の自主申告制度」とは、納税者が海外にある資産を自主的に申告した場合には加算税や刑事訴追を免除する制度であり、2001年に開始している。納税者は、税務調査

官からその海外資産に関する質問を事前に受けていない場合、または、自己の海外資産に関する査察捜査が実施されていることを通知されていない場合に限り、当制度を利用することができる。換言すれば、税務当局が海外資産の存在を既に把握しており、納税者に接触している場合には利用することができない。

当該制度を利用する納税者は、「海外資産に関する自主申告書」を作成し、ブレダ税務署の専門部署 (team 24) 宛に提出する。所轄の税務調査官は、申告書を受領した旨を納税者に通知し、必要があれば追加の情報を要求する。その後、収集した情報を基に過年度の申告書の再査定を最長で12年間分行い、査定通知書を納税者に送付する。なお、税務調査官は法から逸脱するような納税者との合意(たとえば、海外口座残高の一部のみの申告の許可等)は行わない。

##### ロ 利用者数

当制度の利用者数<sup>(20)</sup>は、2007年が336人、2008年が522人だったのに対し、2009年は約8,500人が総額22億ユーロ以上の海外資産を自主的に申告しており、その数は飛躍的に増加している。財務省の分析によると、スイス・リヒテンシュタイン等の国が銀行機密を開示する姿勢を示した2009年3月頃から利用者数が急激に増加し、さらに、財務省や税務当局が、以下に述べる加算税率の引上げや情報交換協定の締結状況を、ホームページやマスコミを通じて積極的に告知していることも利用者数の増加に繋がっているとしている。

##### ハ 加算税率の引上げ

財務省は、自主申告制度の利用を奨励する一方で、海外資産の無申告者に対する罰則を強化しており、2009年7月2日から、海外資産が無申告の場合に適用される加算税の最高税率が100%から300%に引き上げられている。また、2010年1月1日から、納税者が自主申告制度を利用した場合においても、当初申告から2年超経過した年分の申告について

は 15%の加算税が適用されており、さらに 2010 年 7 月 1 日には、この加算税率が 30% に引き上げられる予定である。

**5. 権利救済制度**

納税者は、税務当局の課税処分に不服がある場合には、査定通知日から 6 週間以内に税務調査官に対して異議を申し立てることができる。税務当局は、異議申立て受理後、原則として 13 週間以内に異議決定をしなければならない。当事者は、税務当局の異議決定に不服がある場合は、当該異議決定から 6 週間以内に下級裁判所 (Rechtbank) に不服申立てをすることができる。下級裁判所の決定に不服のある当事者は、控訴裁判所 (Gerechtshof) に控訴することが可能であり、控訴裁判所は下級裁判所の判決に対し破棄差し戻しや再審差し戻しをする権限を有している。控訴裁判所の判決になお不服がある当事

者は、最高裁判所 (Hoge Raad) に上告することができるが、最高裁判所は控訴裁判所の税法解釈又は裁判手続に関してのみ審理を行うため、事実関係に係る上告は認められない。

なお、2008 年 7 月 1 日から、国税関税執行局のウェブサイトを通じてインターネットで異議申立書を提出することが可能となっている。

**6. 国際課税**

**(1) 租税条約及び情報交換協定**

**イ 締結状況**

2010 年 2 月現在、オランダは 90 カ国と租税条約を締結している。また、ヤーヘル財務大臣 (前税務担当国務大臣)<sup>(21)</sup>の強力なイニシアティブの下、特にタックスヘイブン国との間で、税情報の交換を目的とした情報交換協定 (TIEA: Tax Information Exchange Agreement) の締結が進められている<sup>(22)</sup>。

【情報交換協定の締結状況 (2010 年 2 月 26 日現在)】

(署名日順)

| No. | 締結相手国     | 署名日         | No. | 締結相手国            | 署名日         |
|-----|-----------|-------------|-----|------------------|-------------|
| 1   | グレナダ      | 2010年2月18日  | 13  | 英領バージン諸島         | 2009年9月11日  |
| 2   | ベリーズ      | 2010年2月4日   | 14  | アンティグア・バーブーダ     | 2009年9月2日   |
| 3   | サンマリノ     | 2010年1月27日  | 15  | セントキッツ・ネイビス      | 2009年9月1日   |
| 4   | モナコ       | 2010年1月11日  | 16  | セントビンセント・グレナディーン | 2009年9月1日   |
| 5   | モントセラト    | 2009年12月8日  | 17  | アンギラ             | 2009年7月22日  |
| 6   | バハマ諸島     | 2009年12月4日  | 18  | タークス・カイコス諸島      | 2009年7月22日  |
| 7   | セントルシア    | 2009年12月2日  | 19  | ケイマン諸島           | 2009年7月8日   |
| 8   | バルバドス     | 2009年11月27日 | 20  | バミューダ諸島          | 2009年6月8日   |
| 9   | リヒテンシュタイン | 2009年11月10日 | 21  | ガーンジー島           | 2008年4月25日  |
| 10  | アンドラ      | 2009年11月6日  | 22  | ジャージー            | 2007年6月20日  |
| 11  | クック諸島     | 2009年10月23日 | 23  | マン島              | 2005年10月12日 |
| 12  | サモア       | 2009年9月14日  |     |                  |             |

(注)上記の情報交換協定は、原則として「OECDモデルTIEA」に準拠している。



□ 日蘭租税条約

日蘭租税条約は 1970 年 3 月 3 日に締結され、同年 10 月 23 日に発効している。1992 年 3 月 4 日に一部改正が行われ、その後 2004 年 6 月より、投資促進と租税回避防止を目的とした新たな改正交渉を開始し、2009 年 12

月 18 日に基本合意に至っている。新租税条約のポイントは次のとおりである。

- ・投資先の国における投資所得（配当、利子、使用料）に対する課税を以下のように軽減又は免除する。

|      | 配 当                      |       | 利 子                     | 使 用 料 |
|------|--------------------------|-------|-------------------------|-------|
|      | 親子間 (持株要件)               | そ の 他 |                         |       |
| 現行条約 | 5% (25%以上)               | 15%   | 10%                     | 10%   |
| 新条約案 | 免税 (50%以上)<br>5% (10%以上) | 10%   | 免税 (金融機関等)<br>10% (その他) | 免税    |

- ・日本において生じる匿名組合契約に係る所得に対し、日本の課税権を確保する規定を導入する。また、条約の濫用を防止するための規定を導入する。

(2) 相互協議

2008 年 9 月 29 日に、相互協議に関する新通達 (IFZ2008/248M) が発遣され、相互協議の申請要件や手続が明確化されている。なお、相互協議の実施は、主税局の国際政策立案部 (Directie Internationale Fiscale Zaken) が所掌している。

(3) 事前ルーリング制度 (ATR)

イ 概要

ATR (Advance Tax Ruling) は、税務当局と納税者が、事前に特定の取引の税務上の取扱いに関し協議・確認する制度である。従来、オランダのルーリング制度は、税務当局と納税者の個別交渉だったため各国から不透明との批判が強かった<sup>(23)</sup>。そこで、ルーリングの透明性を向上させるため、財務省は 2001 年 3 月 30 日にルーリングに関する新通達<sup>(24)</sup>を発遣した。新制度では、ルーリングを APA (Advance Pricing Agreements) と ATR に区分し、ルーリングを取得するための要件を厳格にするとともに、ルーリングを却下・締結するに至った経緯や根拠を公表する等の措

置が講じられている。

□ ATR の対象となる取引

次の取引（もしくはスキーム）が対象となる。

- (イ) 資本参加免税の適用の可否
- (ロ) ハイブリッド金融取引（ハイブリッドローン<sup>(25)</sup>等）の取扱い
- (ハ) オランダ国内に恒久的施設を有するか否かの認定

ハ ATR の要件

税務当局が次のような認定をした場合には、ATR は認められない。

- (イ) 条約締結国の利益あるいは国際的にみて利益が阻害される場合
- (ロ) 納税者がハイブリッド取引等によって結果的に脱税していることが決定的になった場合
- (ハ) ATR を申請した金融サービス会社の実体がオランダにない場合、または実体はあるが、経済的なリスクを負わない場合

ニ ATR の手続

オランダ居住の納税者<sup>(26)</sup>は、所轄の担当税務調査官に ATR を申請する。当該申請書はロッテルダム税務署の APA/ATR 担当部署<sup>(27)</sup>に回付され、APA/ATR 担当部署は、申請内容に関連するすべての事実・状況を踏まえ検

討し、申請内容が妥当と判断される場合には、原則 8 週間以内に拘束力のある決定合意書 (determination agreement) を発行する。通常、ATR の有効期限は 4 年間認められ、更新することも可能である。

ホ APA/ATR の発生・処理状況

2008 年度の APA/ATR の 1 件当たりの平均処理日数は 50 日で、発生・処理件数は次のとおりである。

(件数)

| 発生・処理状況 |            | 総 計 | 内 訳 |     |
|---------|------------|-----|-----|-----|
|         |            |     | APA | ATR |
| 2008 年  | 2007 年から繰越 | 447 | 151 | 296 |
|         | 発 生        | 962 | 283 | 679 |
|         | 処 理        | 949 | 273 | 676 |
|         | 締 結        | 704 | 206 | 498 |
|         | 却 下        | 38  | 10  | 28  |
|         | 取下・中止      | 207 | 57  | 150 |
|         | 繰 越        | 460 | 161 | 299 |

(4) 在留外国人に対する 30%軽減制度 (30% facility for expatriates)

在留外国人に課される所得税を減額し、オランダへの海外投資を促進するために導入された制度で、一定の条件の下、雇用主は外国人労働者に対し給与等の総支給額の 30% を非課税手当として支給することが認められている。対象となる従業員が次の要件を満たす場合、当制度が適用される。

- ・オランダに居住していること。
- ・賃金税の源泉徴収義務者であるオランダの事業体に雇用されていること。
- ・オランダ国内の労働市場において確保することが困難な専門的技能を有していること<sup>(28)</sup>。

当制度の適用を受けるためには、雇用された日から 4 か月以内にヘーレン税務署の海外担当事務所に申請書を提出し、審査を受ける必要がある。申請が許可されると、原則とし

て雇用された日から 120 ヶ月間の適用が認められる。

II 税制の概要

1. 個人所得税

(1) 課税所得

2001 年以降、課税所得は次の三つの区分に分類され、それぞれの税率で課税される。

イ ボックス 1 所得

勤労所得及び主たる住宅の所有に伴う所得：給与、年金、事業収入（事業用資産の譲渡益を含む）、所有する自宅を賃貸した場合に生じたと仮定される家賃収入（実際に自宅を賃貸している場合を含む）<sup>(29)</sup>が対象となる。税率は、33.50%～52%の累進税率（国民社会保険料率を含む）が適用される。

(2009 年分)

| 所得金額<br>(ユーロ) | 64 歳以下    |             |                     | 65 歳以上    |             |                     |
|---------------|-----------|-------------|---------------------|-----------|-------------|---------------------|
|               | 税率<br>(%) | 所得税率<br>(%) | 国民社会<br>保険料率<br>(%) | 税率<br>(%) | 所得税率<br>(%) | 国民社会<br>保険料率<br>(%) |
| 17,878 以下     | 33.50     | 2.35        | 31.15               | 15.60     | 2.35        | 13.25               |
| 32,127 以下     | 42        | 10.85       | 31.15               | 24.10     | 10.85       | 13.25               |
| 54,776 以下     | 42        | 42          | -                   | 42        | 42          | -                   |
| 54,777 以上     | 52        | 52          | -                   | 52        | 52          | -                   |

ロ ボックス 2 所得

会社の実質的所有（発行済株式数の 5% 以上保有）から生じる所得：会社の発行する株式の実質的な所有に起因する配当及び譲渡益を対象とし、関連する株式譲渡損失や利子等の費用を控除することができる。税率は 25% の固定税率が適用される。

ハ ボックス 3 所得

貯蓄と投資から生じる所得：銀行口座の預金残高、投資目的不動産、上記ボックス 2 所得以外の株式保有等を対象とし、その年間平均純資産額の 4% を課税所得とみなして課税される。2,800 ユーロを超える負債の控除及び最低 20,014 ユーロの基礎控除が認められている。税率は 30% の固定税率が適用される。

(2) 申告及び賦課決定

イ 申告手続

課税年度は暦年で、申告期限は翌年 4 月 1 日である。原則として、すべての納税義務者に税務署から申告書が送付されるが、電子申告利用者は、翌年 3 月 1 日以降、国税関税執行局のウェブサイトから記入済み申告書のデータをダウンロードすることができる。また、14 ユーロ以上の還付が生じる場合には、5 年間遡及して還付申告書を提出することができる。

ロ 賦課決定

税務署は、申告書受領後、7 月 1 日までに仮査定通知書及び納付書を納税者に発送する。最終査定通知書は課税年度末日から 3 年以内に発行される。なお、課税の除斥期間は 5 年

(国外源泉所得は 12 年) であり、当初申告が過少の場合には、追加査定通知書が発行される。

(3) 納付

法定納期限は賦課決定の日から 2 ヶ月以内であるが、通常、仮査定通知書は賦課決定日より前に発行されるため、実質的には仮査定通知書受領日から納期限まで 2 ヶ月以上の猶予がある。

納付方法には、① 査定通知書の下部の Acceptgiro (振込依頼書) を切り離し取引銀行に郵送することによる銀行口座振替、② インターネットバンキングによる振込み、③ 銀行口座からの自動引落し (分割納付がある場合)、④ 還付税額との相殺、がある<sup>(30)</sup>。なお、還付申告の場合においても査定通知書が郵送され、数週間後に申告書に記載した銀行口座に還付金が振込まれる。

2. 法人税

(1) 納税義務者

法人税の課税対象となるのは、有限責任株式会社公開会社 (NV: Naamloze Vennootschap)、有限責任株式非公開会社 (BV: Besloten Vennootschap)、公開リミテッドパートナーシップ、相互保険組合、協同組合、財団法人、投資信託等である。非営利法人は、商業活動を行っていない限り非課税となる。ジェネラルパートナーシップ、リミテッドパートナーシップ、及びサイレントパートナーシップは、

法人税法上は導管と扱われ、構成員段階で課税される。

## (2) 居住性の判定

オランダ内国法人は、オランダ法により設立された法人であり、外国会社の子会社も含まれる。また、オランダで他国の会社の管理支配が行われている場合、当該会社が外国法により設立された法人であっても税務上はオランダ法人とみなされる。つまり、オランダは居住性の判定基準として、設立準拠法主義と管理支配地主義を併用している。

## (3) 課税対象所得

課税所得は、企業会計による決算利益を基に税務上の申告調整を行い算出する。税務上の事業利益は、「健全なビジネス慣行 (goed koopmansgebruik)」に基づき算出する必要

がある。「健全なビジネス慣行」とは、判例法及び民法<sup>(31)</sup>による概念であり、一般に公正妥当と認められる会計原則及び税法の範囲内で事業利益を算出しなければならないことを意味する。

オランダ国内法人は全世界所得に対し課税されるが、国外所得免除方式<sup>(32)</sup>を採用しているため、オランダ国外の活動から生じる所得に対しては原則として課税されない。

## (4) 税率

標準税率は 25.5%であるが、200,000 ユロまでの所得については 20%の軽減税率が適用される。

【法人税率の変遷】

| 課税年度              | 2006年                 | 2007年                 | 2008年                  | 2009年                  | 2010年                  |
|-------------------|-----------------------|-----------------------|------------------------|------------------------|------------------------|
| 標準税率              | 29.60%                | 25.50%                | 25.50%                 | 25.50%                 | 25.50%                 |
| 軽減税率<br>(上段は所得金額) | 22,689 ユロ以下<br>25.50% | 60,000 ユロ以下<br>23.5%  | 200,000 ユロ以下<br>23.00% | 200,000 ユロ以下<br>20.00% | 200,000 ユロ以下<br>20.00% |
|                   |                       | 25,000 ユロ以下<br>20.00% | 40,000 ユロ以下<br>20.00%  |                        |                        |

## (5) 申告、賦課決定及び納付

### イ 申告手続

税務年度は原則として暦年であるが、会計年度を税務年度とすることも認められる。法人税申告書の提出期限は、税務調査官から申告書が送付されてから 1 ヶ月以内であり、一般的には決算日から 5 ヶ月以内であるが、申告期限内に延長申請を行うことにより、原則として最大 11 ヶ月間の延長が可能である。

### ロ 賦課決定及び納付

オランダでは、申告納税方式ではなく賦課決定方式により最終的な法人税額が確定するため、法人は税務申告書の提出とともに税金を納付するのではなく、税務当局から送付される査定書に基づいて納付する。

最終査定通知書は、会計年度終了時点から 3 年以内に発行される。査定通知書には、最終確定税額及び更正金額がある場合にはその理由が付記される。最終査定書を送付するまでの間、税務調査官は自己の裁量により、過去 2 年の平均会計利益を基に税額を計算した仮査定通知書を法人に送付することができる（通常、少なくとも一回、仮査定通知書が送付される）。法人はその通知書に基づいて一括または分割納付を行う必要があるが、当年度の課税所得が過去 2 年間の平均数値より低いことを証明できる場合には、当該課税見込み額によることもできる。

最終査定通知書の送付後、税務調査官が「新たな事実」<sup>(33)</sup>を発見したことにより増額更正

が生じる場合、追加査定通知書が送付される（除斥期間は会計年度終了時点から5年、国外源泉所得に基づく更正の場合は12年）。

## (6) その他の特徴

### イ 資本参加免税制度

資本参加免税制度とは、一定の要件を満たす5%以上保有の株式・持分から生じた配当、譲渡益等の所得について法人税を免除する制度である。2009年までの制度では、株式の保有が受動的投資（資本参加先法人が自社の事業と関連性のない資産を有している状況を行い、その法人の連結ベースの資産の50%以上が事業関連性のない資産の場合には受動的投資とみなされる。この基準を「資産テスト」という）である場合、「低課税国テスト」（資本参加先法人が実効税率10%以上で課税）又は「不動産テスト」（連結ベースの総資産の90%以上が不動産で構成）のいずれかの要件を満たす場合に限り、資本参加免税の適用を受けることができた。この適用要件に関し、2010年度の税制改正により、原則として、株式の保有がポートフォリオ投資に該当しないかぎり、資本参加免税の適用が認められることとなった。すなわち、この新ルールの下では、オランダ親会社の株の保有目的や、子会社・孫会社の事業戦略の観点からグループ全体の経営に能動的に関与しているか等が、適用可否の判断基準となる（「目的テスト」）。また、この基準を満たさない場合でも、改正後の簡素化された「資産テスト」または「低課税国テスト」を満たせば、適用が認められる。

### ロ イノベーションボックス制度

イノベーションボックス制度とは、自己が開発した無形固定資産から生じる所得について、一定の要件の下、オランダの標準法人税率である25.5%ではなく、5%の軽減税率で課税を受けることができる制度である。2010年度税制改正により、従来の「パテントボックス制度」から「イノベーションボックス制

度」に改称され、適用税率が10%から5%に軽減されるとともに、対象となる研究開発活動の範囲も拡大され、将来的に特許取得を目的としない研究開発や商品開発（ソフトウェア等）も含まれることとなった。

### ハ 欠損金の取扱い

従来、欠損金については、1年間の繰戻し及び9年間の繰越しが認められていたが、2010年度税制改正により、2009年及び2010年に生じた欠損金については3年間の繰戻し（1年あたり最大1,000万ユーロまで）及び6年間の繰越しが認められている。

## 3. 付加価値税

### (1) 課税事業者

課税事業者は、独立して商業活動を行う事業者及び輸入者で、個人事業者も含まれる。ただし、年間の付加価値税額が1,345ユーロ以下の小規模事業者は、税務署に免税事業者の申請を行うことができる<sup>(34)</sup>。

### (2) 課税取引

原則として、次の取引が課税取引に該当する。

- ・ 課税事業者によるオランダ国内における財貨またはサービスの供給
- ・ 課税事業者によるEU加盟国からの財貨の取得
- ・ 課税事業者がオランダ国内でリバースチャージ<sup>(35)</sup>によりサービスを受ける場合
- ・ EU域外からの財貨の輸入
- ・ EU加盟国からの自動車、船舶、航空機等の運搬機材の取得<sup>(36)</sup>

### (3) 非課税取引

非課税取引には、築後2年以上経過した不動産の譲渡、不動産の賃貸、病院サービス、教育サービス、社会文化的役務の提供、金融サービス、保険取引、特定の郵便サービス、埋葬及び火葬サービス等が含まれる。

### (4) 役務提供地

役務提供地の判定については、2009年12

月 31 日までは原則「役務提供者の所在地」とされていたが、2010 年 1 月 1 日からは役務提供取引を事業者間の役務提供取引 (B2B) と最終消費者との取引 (B2C) とに分け、前者については原則「役務受益者の所在地」、後者については原則「役務提供者の所在地」に改正された<sup>(37)</sup>。

**(5) インボイス**

オランダでは他の欧州諸国と同様、仕入税額控除にはインボイス方式が採用されており、インボイスに記載された税額を仕入に係る税額として控除することができる。インボイスは、取引が行われた月の月末から 15 日以内に紙ベース又は電子的に発行する必要がある。付加価値税に係る帳簿書類の保存義務は原則 7 年間であるが、不動産については 10 年間の保存が義務付けられている。なお、2009 年 2 月 12 日に発遣された「付加価値税に関する電子インボイスの使用要件を緩和する省令」<sup>(38)</sup>により、オランダは他の EU 加盟国に先駆けて電子インボイスの利便性を高めている。

**(6) 税率**

標準税率は 19% である。また、食料品、薬品、書籍、農作物、公共運送など一定のものには、軽減税率の 6% が適用される。

**(7) 申告及び納付**

原則は四半期ごとに申告・納付するが、四半期の納付税額が 15,000 ユーロを超える事業者は、毎月の申告・納付が義務付けられており、計算期間の翌月の最終営業日までに申告・納付する。また、1 年間の納付税額が 1,883 ユーロ以下の事業者は、年 1 回の申告が可能であり、この場合は翌年の 3 月 31 日までに申告・納付する。なお、2005 年 1 月 1 日から、付加価値税の申告は電子申告が義務付けられている。

**4. その他の諸税**

**(1) 源泉所得税**

給与の支払時に基本的に所得税と同一税率で源泉徴収される賃金税のほか、支払配当に対し 15% の源泉税が課せられる。なお、利子及び使用料に係る源泉税はない。

**(2) 相続税**

オランダ居住者から、その所在地に関係なく、財産を相続した場合に課税される。オランダを離れてから 10 年以内に死亡した非居住者のオランダ国民は、相続税法上は居住者とみなされる。基礎控除額及び税率は次のとおりである。

**【基礎控除額】**

| 被相続人との関係 | 配偶者等        | 子           | 孫           | 両親          | その他       |
|----------|-------------|-------------|-------------|-------------|-----------|
|          |             | 障害児         |             |             |           |
| 基礎控除額    | 600,000 ユーロ | 190,000 ユーロ | 190,000 ユーロ | 450,000 ユーロ | 2,000 ユーロ |
|          |             | 570,000 ユーロ |             |             |           |
| 適用税率     | グループ 1      | グループ 1      | グループ 1 a    | グループ 2      | グループ 2    |

**【税率】**

| 課税標準            | グループ 1 | グループ 1 a | グループ 2 |
|-----------------|--------|----------|--------|
| 0~118,000 ユーロ未満 | 10%    | 18%      | 30%    |
| 118,000 ユーロ以上   | 20%    | 36%      | 40%    |

**(3) 贈与税**

オランダ居住者によって実施された財産

(その所在地は問わない) の贈与に対して、相続税と同一税率で課税される。

#### (4) 賭博税

賭博により 454 ユーロを超える賞金を得た者は、29%の税率で賭博税が課される。市場価格のある金品すべてが賞金とみなされる。宝くじの賞金に対しては、賭博税が源泉徴収される。海外において賭博賞金を得た者も、賭博税の申告を要する。

#### (5) 物品税

EU 指令の下、物品税対象品にはアルコール製品、鉱物油及びタバコが含まれる。税率は、アルコール度数 8.5%未満のワイン 100ℓ 当たり 35.28 ユーロ、ガソリン 1,000ℓ 当たり 421.07 ユーロ、タバコは小売価格の 20.52%及び 1,000 本当たり 92.17 ユーロである。

#### (6) 特別消費税

フルーツジュース、野菜ジュース、ミネラルウォーター、炭酸ソフト飲料などの非アルコール飲料に対して、特別消費税が課される。税率は、レモネード 100ℓ 当たり 5.50 ユーロ、フルーツジュース、野菜ジュース、ミネラルウォーター及びその混合製品は 100ℓ 当たり 4.13 ユーロである。

#### (7) 譲渡税

オランダ国内にある不動産の所有権を取得する場合、譲渡税が課される。通常、不動産の譲渡に際し、不動産の譲渡証書が公証人により作成されるが、公証人は当該税額を証書作成料と併せて請求し、税務署に納付する。税率は、対象となる不動産の市場価格又は売買価格いずれか大きい方の 6%である。

#### (8) 保険税

保険の加入に課される税で、保険掛金に対し 7.5%の税率で課税される。非課税保険は、生命保険、障害保険、廃疾保険、医療保険、健康保険、失業保険及び運送保険である。

#### (9) 梱包税

2008 年 1 月に導入された税で、商品包装に使用される材料だけでなく、商品輸送に用いる梱包材料も対象となる。商品の梱包（包装）に使用される材料は 8 種類に分類され、材料

と年間使用量によって課税額が異なる。1 年につき 50,000 キログラム以下の梱包（包装）材を使用する場合は課税されない。

#### (10) 地方税

地方税としては、州政府、地方自治体及び水管理組合（地域ごとの堤防管理及び水質・水位管理を行う機関）に支払う税金がある。例として、州政府独自の道路税、地方自治体の固定資産税、水管理組合の水利税がある。なお、オランダには、所得を課税標準とした地方税は存在しない。

#### おわりに

オランダに赴任してから 1 年 9 ヶ月が経ち、あらためて実感していることは、生活・仕事の両面において、オランダ人の親切心と寛容さに度々助けられてきたということである。

「オランダ人は横柄でいい加減なので接しづらい」という声もしばしば耳にするが、国民性云々はさておき、いかに相手と円滑なコミュニケーションを図るかということが肝要であると、今更ながら気づかされた思いである。

2009 年は日蘭通商 400 周年を記念して、佐渡が嶽部屋の親善相撲公演など、オランダ各地で様々なイベントが開催された。また、先に触れたとおり、2009 年 12 月 18 日に新日蘭租税条約が基本合意に達しており（本稿の出版時には既に署名に至っていると思われるが）、発効した暁には、両国間のさらなる投資促進が期待される。

日本とオランダの友好関係が今後益々発展することを願いつつ、本稿を了したい。

- 
- (1) Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003.
  - (2) Tom Pfeil.(2009).“Op gelijke voet: De geschiedenis van de Belastingdienst”Kluwer juridisch.
  - (3) 租税条約に関する税務訴訟については、主税局国際政策立案部 (Directie Internationale Fiscale Zaken) が所掌する。
  - (4) 租税条約の締結作業は、主税局国際政策立案部

が所掌する。

- (5) ヘーレン署には、外国人等に関する税務を管轄する海外担当事務所 (Kantoor Buitenland) も併設されている。
- (6) たとえば、2010 年から本格導入された「記入済み申告書」の試行及び実施に関し、「記入済み申告書プロジェクト本部 (Kern Team HTO)」がユトレヒト税務署に設置されている。
- (7) <http://www.werkenbijhetrijk.nl>。
- (8) 超過勤務手当は、勤務した曜日及び時間帯 (早朝・昼間・夜間) に応じて、月額給与の時間単位数に 25%、50% または 100% を乗じて計算する。
- (9) 職員の平均的な異動サイクルは 5 年である。
- (10) 2009 年度の年間労働時間は、原則として 1,822 時間 (253 日 × 7.2 時間) であった。
- (11) ただし、たとえば、家族のために無償で税務申告書を作成することは認められている。
- (12) この調査の対象には、守秘義務違反、違法契約、収賄、違法兼業、薬物使用、窃盗等、すべての犯罪行為が含まれる。
- (13) 2007 年 11 月 26 日から、従来の「社会保険・納税番号 (SOFInummer)」に替えて、BSN (Burgerservicenummer) が導入されている。BSN は全ての居住者に対し市役所で発行され、税務手続以外にも、運転免許取得、銀行口座開設、電子認証 (DigiD) の取得等、様々な手続に利用されている。
- (14) 利用開始届を提出する必要がなく、電子申告作成プログラムを税務当局のウェブサイトからダウンロードするだけですぐに利用することが可能である。
- (15) たとえば、アムステルダム税務署には 43 の大規模法人部門が設置されている。
- (16) 調査事案の選定には、RDB (オランダ税務職員すべてが利用できる納税者リスク管理システム) や、IKB (事業者のコンプライアンスのレベルを識別するシステム) 等が利用されている。
- (17) 厳密に言えば、オランダ税務当局の区分では、「調査」は実地調査を意味し、机上調査や実態確認調査は含まれない。
- (18) 企業名は非公表であるが、一部の企業 (たとえば郵便会社の TNT Post) は、年次報告書において監督合意書を締結している旨を自ら発表している。
- (19) オランダには複数の税務専門家団体が存在す

るが、2008 年 10 月 31 日に SRA (association of registered accountants and accounting consultants) が税務専門家団体として初の監督合意書を締結し、その後 2008 年 12 月 17 日には Nexia Nederland (alliance of accountancy firms and tax consultancies) との間でも合意書が締結されている。

- (20) 財務省の発表によると、2001 年の制度導入時から 2009 年 2 月までの間の利用者数は 5,000 人以上で、総額 157 百万ユーロ以上の税額が納付されており、申告された海外口座の所在国は主としてスイス、ルクセンブルグ及びリヒテンシュタインであった。
- (21) アフガニスタンへの派兵継続問題に端を発した第 4 次バルケネンデ連立政権の崩壊 (2010 年 2 月 20 日) により、2010 年 2 月 23 日にヤーヘル前税務担当国務大臣が新財務大臣に就任している。
- (22) 情報交換協定の締結と同時に、スイス、ルクセンブルグ、シンガポール等との間で、OECD モデル租税条約第 26 条に準拠した情報交換規定を導入するための租税条約改正が行われている。
- (23) 旧ルーリング制度は、①持株機能のルーリング (資本参加免税の適用の可否の確認)、②金融機能のためのルーリング (グループ内貸付のスプレッドに関する確認)、③ロイヤルティ機能のためのルーリング (ロイヤルティの最低マージン率の確認)、④コストプラス方式のためのルーリング (グループ内の補助的活動に対するコストプラス方式の採用の可否の確認) 等を対象としていたが、これらはすべて EU の「有害な租税競争」としてリストアップされていた。
- (24) APA に関する通達 IFZ2001/292M 及び ATR に関する通達 IFZ2001/293M。2001 年 4 月 1 日から適用されている。
- (25) ハイブリッドローンとは、法形式的には金銭消費貸借契約であるが、税務上、投資と認定される融資取引である。
- (26) オランダに投資することを意図している潜在的国外投資家は、当該投資に係る具体的な税務上の取扱いについて、ロッテルダム税務署の International Investor' s Desk (APBI) に事前に相談することができる。
- (27) 正式名称は、het APA/ATR team van de Belastingdienst/Grote ondernemingen te



Rotterdam。

- (28) 専門的技能を有しているか否かは、当該従業員の学歴、給与レベル及び職歴（専門分野での勤務経験が2.5年以上等）により総合的に判定される。
- (29) なお、居住用資産の譲渡益は非課税である。
- (30) 税務署で現金納付することはできない。
- (31) オランダの会計に関する法律は、民法第2編第9章に規定されている。
- (32) 外国支店等が稼得した国外源泉所得に係る二重課税排除の方法は、計算方法自体は外国税額控除方式に近いが、オランダの法人税率によって計算した全世界課税所得に対する税額（支店所在地国で実際に課された法人税額は考慮しない）のうち、外国所得の全世界所得に占める割合相当額を控除するため、国外所得を免除したのと同様の結果となる。
- (33) 「新たな事実」には、税務調査官が過去に知りえた事実（法人が当該事実を歪めていた場合を除く）や、最高裁判例による規則の変更等は含まれない。
- (34) その他の小規模事業者の特典として、年間の付加価値税額が1,345ユーロ以上1,883ユーロ以下の場合に、1,883ユーロから当該付加価値税額を差引いた額に2.5を乗じた金額を控除することができる。
- (35) リバースチャージシステムとは、EU域内の役務提供取引が行われた場合に、本来役務提供者が納付すべき役務受益者所在地国の付加価値税の納税義務が、役務提供者から役務受益者に移転される制度である。
- (36) 課税事業者以外の個人が取得した場合でも、当該取引については課税事業者とみなされ、付加価値税の納付義務を負う。
- (37) Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008。
- (38) Besluit van 12 februari 2009, nr. CPP2009/263M, Stcrt. nr. 32。従来、事業者が電子インボイスを利用するためには、①電子署名、②電子署名（EDI）、③税務当局が許可したその他の方法（インボイスの信頼性を担保する仕組み）、のいずれかを利用することが義務付けられており、事業者に多大な負担が掛かるため、実務上電子インボイスは効率的に利用されていなかった。この省令により、原則として、電子インボイスは紙のインボイスと同様に取り扱われることとなった。電子インボイスの様式や送付方法は

基本的に自由であり、事業者が通常使用しているソフトウェアによる作成・送付や、インボイスをPDF化してメールで送付することも認められる。