

海外情報

オランダの水平的監督制度と税務行政の最近の取組

国税庁国際業務課（長期出張者）

林 広 大

◆SUMMARY◆

国税庁においては、我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、アムステルダムに派遣されている職員が、オランダ国税関税執行局（The Netherlands Tax and Customs Administration）による納税者との協力的なコンプライアンス向上施策である「水平的監督制度」について取りまとめたものである。同制度は、税務当局と納税者との相互信頼関係等を前提に、納税者に対する監督の一部を納税者自身や税務専門家等に委ね、税務当局と納税者との水平的関係を構築するものである。また、オランダ税務当局によるその他の最近の取組として、納税者サービスの向上策や国際的な租税回避等への対応についても紹介している。

なお、本稿の内容は、特に断りのない限り、2022年（令和4年）2月時点において執筆者が入手できたデータを基にしている。

（令和4年4月8日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

I	はじめに	192
II	水平的監督制度	192
1	制度の概要	192
2	企業規模別の HM 制度	196
III	税務行政における最近の取組	203
1	納税者サービスの向上	203
2	コンプライアンス確保のための取組と国際協調	206
IV	国際的な租税回避等への対応	207
1	事前確認制度	207
2	義務的開示 (DAC6)	208
3	ハイブリッドミスマッチ対策税制 (ATAD2)	208
4	UBO レジスター	209
5	利子、使用料及び配当に係る条件付き源泉税の導入	209
V	おわりに	209

I はじめに

本稿は、オランダにおける協力的なコンプライアンス向上のための施策である水平的監督制度について、2021年に公表されたオランダ税務当局の最新のガイダンスやこれまでの指針等を基にまとめたものである。また、オランダ税務行政の最近の取組や近年の国際的租税回避や国際的な議論に対するオランダの税制面での対応について紹介する。

文中における意見・コメントなどはすべて筆者の個人的見解である。また、データは特に断りがない限り、本稿執筆時(2022年2月)における最新のものを掲載している。

II 水平的監督制度

1 制度の概要

オランダにおける税務行政の執行は、オランダ国税関税執行局(The Netherlands Tax and Customs Administration、以下「NTCA」という。)が行っている。NTCAは、近年、

従来型の税務調査から、納税者との相互信頼関係を構築し、納税者の自主的なコンプライアンスを引き出す予防的アプローチに重点を移している。

「水平的監督⁽¹⁾(Horizontaal Toezicht、英訳はHorizontal monitoring、以下「HM」という。)」とは、納税者と税務当局の間の「信頼」、「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の一部を納税者自身や税務専門家等に委ね、税務当局は認識された税務リスクに対する見解を示し、税務申告書を早期に処理するなど、税務当局と納税者との水平的関係を構築する協力的なコンプライアンス向上のための施策である。HMは、税務管理体制(Tax Control Framework、以下「TCF」という。)(下記(3)ホ)を適切に維持している企業とCovenantと呼ばれる監督合意書(下記(3)ロ)を締結し、この監督合意書に基づき税務リスクに係る積極的な情報交換と迅速な疑義の解消を行い、税務当局に

としては効率的な税務の執行が、納税者にはコンプライアンスの向上やポジションの確実性が期待されるものである。

NTCA は、これまで大企業約 1,800 社⁽²⁾、7 つのアンブレラ組織⁽³⁾と 370 の税務サービスプロバイダー⁽⁴⁾を通じて中小企業約 14 万社と監督合意書を締結している。HM に参加している大企業の多さ⁽⁵⁾からも、オランダにおける特に大企業のコンプライアンス確保に関して、HM が重要な制度として位置付けられていることが分かる。

NTCA は、2008 年に HM を本格的に導入し、これまでも若干の運用の見直しを行ってきたが、2018 年に、現在の HM を 2022 年までに発展的に見直すことを発表した。そして、2021 年 2 月に大企業のためのガイダンス⁽⁶⁾、2021 年 9 月に税務サービスプロバイダーのためのガイダンス⁽⁷⁾を以前のガイダンスから約 8 年ぶりに公表した。

(1) 導入の背景

NTCA は、2005 年に多国籍企業 20 社へ HM のパイロットプロジェクトを開始した。導入の背景には、当時のオランダ政府の方針⁽⁸⁾やコーポレートガバナンスの進展があった。NTCA は、納税者数の増加により、従来の税務申告書や企業会計を遡って調査し、違反が確認された場合に懲罰的な措置を取るという方法で業務を行うことが不可能であると認識するようになっていた。また、あらゆるオランダの政府機関が当時このような問題に直面しており、政府全体の方針として政府と市民の関係をより対等なものにすることが掲げられた。この方針に沿って、NTCA が従来と異なる納税者へのアプローチを採用したものが HM である。また、エンロンの会計スキャンダル等を背景とした財務報告の透明性を向上させる世界的な取組 (IFRS、EU の IAS、米

国の Sarbanes-Oxley 法等) が進展し、企業の内部統制が重視されるようになったことも一因であった。

(2) OECD や EU における協力的コンプライアンスの議論

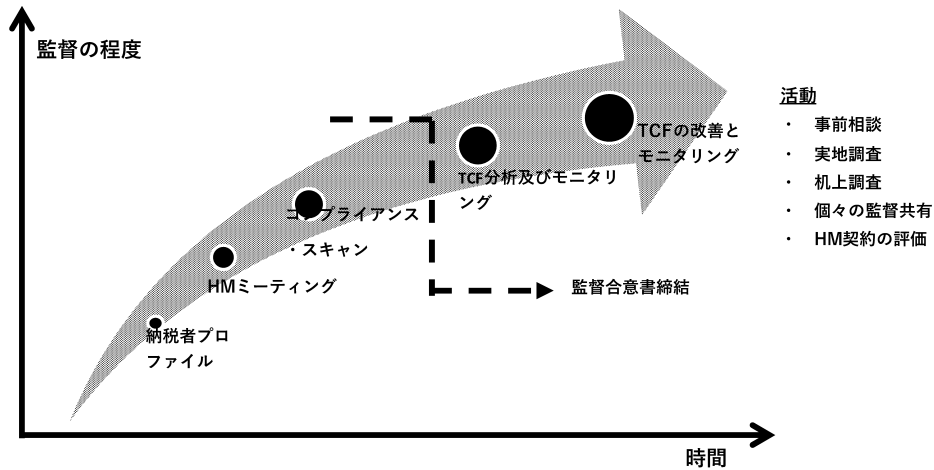
オランダにおける HM の開始後、協力的コンプライアンスは国際的にも議論がなされ、OECD はいくつかのレポート⁽⁹⁾を公表している。オランダの HM は、これらのケーススタディーとなり、また、レポート作成過程においてもオランダは主導的役割を果たしてきた。OECD のレポートについては、ここでは詳細は触れないが、オランダの HM は一般的に OECD で議論されてきた協力的コンプライアンスに沿ったものと理解されている。

また、EU においても欧州委員会が 2020 年 7 月 15 日に発表した「公正で単純な課税のための行動計画⁽¹⁰⁾」の中で、近年の OECD における ICAP (下記 III 2(3)イ) にヒントを得て、EU における協力的コンプライアンスのフレームワーク構想を示した。構想の中では中小企業に対するプログラムについても触れられている。協力的コンプライアンスの取組については多くの国が大企業を主に対象としているが、オランダの HM は中小企業も参加している点が特徴的である。

(3) HM 制度における各論

イ HM の企業への導入プロセス

HM の一般的な導入プロセスは、以下のとおり段階的に行われる。下図は、従来の HM のプロセスを示したものであり、大規模企業を対象としたものである。2021 年の新たなガイダンスの公表でこの導入プロセスにも変更 (下記 2(2)ロ) があったが、基本的には各プロセスの運用がより厳格になったものであり、プロセスのベースに大きな変更はない。



(イ) 納税者プロフィール

担当調査チームが NTCA 内のシステムで企業情報を参照し、HM の可能性を検討する。

(ロ) HM ミーティング

企業の幹部（CEO、CFO 等）と NTCA 幹部のミーティングで、①HM の原則、②両者の責任と期待される行動、③HM のプロセス、④コンプライアンスへの考え方、⑤現状の接触形態についての経験等の議論が行われ、主に企業幹部の HM への関心、コンプライアンスへの姿勢等が確認される。

(ハ) コンプライアンス・スキャン

企業の態度・行動や税務コントロールの状況に関する情報を収集し、HM の適用可能性を検証するもので、主に複数の主要な担当者へのインタビューにより実施される。

(ニ) 監督合意書の締結

これまでのステップが完了し、企業が HM に参加することを希望し、適切な TCF を有し、かつ、NTCA が、HM が当該企業に適切であると判断した場合には、監督合意書の締結が可能となる。

(ホ) TCF の分析及び改善

NTCA は、監督合意書締結後も企業と定期的に会合を持ち、TCF の現状や改善点についてアドバイスをを行い、TCF のレベル向

上をサポートすることにより、提出される申告書の質の向上を図る。

ロ 監督合意書

監督合意書は、以下のとおり HM の基本原則と企業及び NTCA の対処すべき事項（義務）や合意事項について記載される。無期限であった契約期間は、新たな HM では3年となっており、企業側は CEO や CFO が署名する。なお、企業がオランダ国内に複数の事業所を持つ組織である場合、どの事業所が監督合意書の対象になるかは協議の上決定される。NTCA は、オランダにあるすべてのグループ会社を含めることを目指すが、中核的な活動が行われている法人及び支配権を持っている法人は基本的に対象となる。

(イ) 基本原則

「信頼」、「透明性」及び「相互理解」に基づいた行動をとることが規定され、平等性、効率性、中立性の見地から監督合意書の標準的なモデルから文言が逸脱しないことが前提となっている。なお、フォームは、ガイダンスで公開⁽¹¹⁾されている。

(ロ) 企業の義務

適切な内部統制、内部監査、外部監査システムを構築する。積極的に NTCA に対し税務リスクやポジションを提供する。また、NTCA から要求される情報を可能な限り

早期に完全かつ明瞭に提供する。

(ハ) NTCA の義務

企業から示された税務リスクやポジションについて、可能な限り早期に企業と協議の上、税務当局の見解を提供する。申告書が提出された後、早期に査定を行う。また、内部統制、内部監査、外部監査システムへの監視形態や頻度を調整する義務がある。

ハ HM のメリット

HM のメリットは、義務（上記ロ）と表裏一体といえるが、以下のような点が挙げられる。

・ 企業のメリット

税務管理体制（TCF）を構築し、税務上のリスク及びそのポジションを随時 NTCA に報告することにより、申告書提出前に確実性を得ることが出来る。また、申告書は問題点を解決済みのため、早期に査定が行われる

・ NTCA のメリット

提出される申告書は問題点を解決済みである。情報収集が容易である。異議申し立てや訴訟の減少が見込まれる。

・ 双方のメリット

効果的、効率的なモニタリングにより、税務調査の頻度や程度が減少する。また、適時の対応、コンタクトポイントの統一、企業への理解の向上などサービスレベルの向上が挙げられる。

ニ HM の法的根拠

HM に関して、根拠となる法令や通達は存在しない。HM は、税務執行プロセスを適切に行うための NTCA の裁量権に基づいて行われている監督方法である。HM における NTCA と納税者との協力関係の根拠となるのは監督合意書となる。個々の契約には、これまでの税務上の監督業務の域を超える⁽¹²⁾ものもあるが、これには当然、公法上の根拠はない。監督合意書は NTCA と納税者の間で私法上の契約であり、HM は NTCA による

公法上の措置と私法上の措置が併存している形となっており、NTCA は私法によって一部公法上の目的を実現しているものと考えられる。また、NTCA は HM に関するガイダンスを公表しているが、このガイダンスは納税者に NTCA の監督に関する指針や、フレームワークを提供するものである。ガイダンスの内容は政策の実行のために適切に公表された規則と呼べるものであり、NTCA を拘束すると解されている。一方で、納税者はガイダンスに拘束されるものではない。

ホ 税務管理体制（Tax Control Framework : TCF）

NTCA は、企業が TCF を維持していることを監督合意書締結の条件としている。TCF は、企業の内部統制システムの一部（税務に関する部分）であり、適切な TCF とは、プロセスの透明化や責任の所在の明確化といった内部コントロールの向上により、質の高い受容可能な税務申告書⁽¹³⁾（Acceptable tax return）が自律的に提出されるシステムが確立されていることをいう。これまで HM に関して、TCF の構築基準や構築された TCF の（NTCA にとっての）判断基準が明確でないという指摘が度々あった。これは企業の税務戦略が異なれば、TCF の構築方法も異なると考えられ、明確な TCF を提示することの困難さが背景にある。NTCA は、以前のガイダンスの中で、内部統制の基準の例として COSO を示している。COSO はオランダにおいても上場法人の多くが採用している内部統制の標準的フレームワークであり、事実上はこれらのフレームワークを基準に TCF の有無が検証されている。

2021 年のガイダンス⁽¹⁴⁾において、NTCA はこれまでより詳細に企業に求める TCF の構築について説明している。以下は、そのポイントである。

(イ) 税務戦略

税務戦略は、組織の経営陣が自ら設定し

た税務目標と、その目標をどのように実現するかを戦略レベルで表現したものである。税務戦略を見極めることで、税務当局は企業の姿勢や意図する行動を最初に把握することが可能となる。重要な要素は、文書化された税務戦略の共有、税務戦略への取締役会の関与、税務申告書の作成や納税にまでトップが関与していること等である。

(ロ) 税務機能

TCF で重要なのは、責任の所在を明確にすることであり、組織のどの役員や部門が税務問題に責任を持つのかを明確にする必要がある。また、このような職務、権限、責任の配分では、リスクを伴う税務関連の事象について、組織内の責任者が適時に情報を得られるようにしなければならない。また、組織がどのように報告ラインを編成し、誰が様々な税務申告書を作成するのかを明確にすることも重要となる。

(ハ) リスク分析

NTCA は、リスク分析についてその方法は様々であるとした上で、一般的にはリスクの識別、リスクの評価、リスク対応の3つの要素に分けられるとする。このうち、リスクの評価は、特定されたリスクが申告書全体に影響するリスクなのか、個々の項目のみに影響するリスクなのかを評価する。また、申告書への影響の程度を推定し、最も重要なリスクの特定が必要となる。リスク対応は、識別されたリスクに対処することであり、企業がどの程度対処しているかは、NTCA の監督の差別化のための重要な情報となる。

(ニ) 統制活動

識別されたリスクへのヘッジ（可能なリスク対応の1つとして）は、統制活動⁽¹⁵⁾を通じて行うことができる。

(ホ) モニタリング

内部統制の一環として、企業はモニタリングを実施する必要がある。モニタリング

では将来に渡って内部統制が適切に機能するよう調整すること、また、重大なエラーが申告書に含まれてしまうことを防ぐための遡及的な機能の確保も必要となる。

(ヘ) 報告

税務戦略が誰の目にも明らかであることを確保することが重要である。この点については、内部統制に関する組織の内部および外部の報告書が、内部モニタリングの結果についての洞察を提供するため、非常に重要である。

(ト) 情報システム

すべての取引が記録・保管されており、さらに、税務上の意思決定の結果が情報システムに含まれていることも重要となる。データが情報システムに完全かつ正確に記録・処理されていることで、結果的に条件を満たす申告書を提出することができる。情報システムは戦略目標の実現をサポートするだけでなく、それ自身が組織戦略の一部になりつつあるものであるといえる。

へ NTCA の執行体制

HM の専門部局は存在せず、各税務署の調査担当部門（Account Management Team）の職員が担当する。NTCA の大企業担当も各税務署に配置されている。企業との窓口は、チーム内の Client Coordinator と呼ばれる職員が主に担当するが、HM に関する審査や監督合意書の締結後の照会への対応はチーム内の多くの職員（税目別専門家、調査担当、IT 担当、徴収担当等）が関わる可能性がある。

2 企業規模別の HM 制度

NTCA は、これまで監督合意書の締結方法として、大企業向けには NTCA との個別の契約を、中小企業向けには税務サービスプロバイダーを通じた契約という2つのアプローチを採用していた。NTCA は、2020 年年度計画⁽¹⁶⁾において、これまでの HM を見直し、以下（下記(1)~(3)）の3つのカテゴリー（①超

大規模企業、②大規模企業、③中小規模企業)に企業を区分し、HMを運用していくことを発表した。超大規模企業は新たな区分に整理され、大規模企業及び中小規模企業について

は、HMへの参加や運用に厳格化が図られた。それぞれのカテゴリーの特徴は下表のとおりである。

＜カテゴリーごとの監督体制の基本的な特徴＞

区分	超大規模企業	大規模企業	中小規模企業
対象企業	上位 100 の企業	金額基準+参加基準を満たす企業	左記以外の企業
固定の担当者	○	○	○
固定の専門家チーム	○	○	必要に応じてチームを組織する。
納税者のプロフィール	○	○	大規模企業より簡易なものを作成。
戦略的監督計画（下記(2)ホ）	○	○	必要に応じて作成。
個別監督計画（下記(1)イ）	○	×	×
個別の HM	×（監督合意書は無い）	○	×（税務アドバイザーを通じて）

(1) 超大規模企業に対する監督体制

第一のカテゴリーは、オランダにおいて最も規模が大きく、複雑な組織構造を持つオランダ上位 100 の超大規模企業(以下「上位 100 の企業」という。)が該当する。当該カテゴリーの対象となる企業は、売上高、組織の複雑さ、社会的重要性、税務上の問題の複雑さなどの基準に基づき NTCA の大企業担当の役員レベルで指定される⁽¹⁷⁾。

2020 年 1 月 1 日以降、上位 100 の企業との間では NTCA は監督合意書を締結しないこととし、これ以前に締結された監督合意書は 2020 年 1 月 1 日に失効した⁽¹⁸⁾。NTCA は、2020 年以降の監督体制について、このカテゴリーのすべての企業と協議するとしており、各企業に対して個別監督計画（Individual toezichtplan、以下「ITP」という。）を作成する。ITP は、企業と NTCA が実施した税務リスク分析と企業の税務モニタリングの範囲と質に基づいており、NTCA の税務リスクプロフィール、企業がコンプライアンスに対する責任をどの程度負っているかなどにより、NTCA 及び企業が行うべき業務を定めるものである。

イ 個別監督計画（ITP）

今回の HM の見直しにより、上位 100 の企業にとって大きな変更点となるのが、(HM に参加していた企業にとっては監督合意書が失効し、) ITP の導入である。NTCA は、上位 100 のすべての企業に対して ITP を作成する。ITP は、企業からの情報提供、NTCA の監督活動等の企業と NTCA との関係に焦点を当てており、最も重要な税務リスクが特定されるだけでなく、具体的な 1 年間の活動計画が含まれ、NTCA と企業の責任と努力義務を定めたものとなっている。ITP は積極的に NTCA と企業間で共有され、計画の進捗状況やビジネスに大きな影響を与える出来事（財務、社会、政治）については、NTCA の担当者と企業の担当者（税務部長など）との間で行われる年次ビジネスミーティングで議論される。ITP に対する正式な評価は、3～4 年に一度、企業の経営陣と NTCA の大企業担当の責任者も同席の上、行われる。この評価は、相互の協力関係や TCF の範囲と質、会社の税務戦略が反映される。

ITP は企業ごとに作成されるものではあるが、明確にするために以下の要素を含むもの

となっている。なお、現時点では、ITPの具体的な様式等は公表されていない。監督合意書が、標準的なモデルを使用するのに対し、ITPは企業ごとに柔軟に作成される点で異なっており、これはこのカテゴリーに該当する超大規模企業の組織の複雑性に柔軟に対応するためであると考えられる。

(イ) NTCAと企業との(ビジネス上の)関係についての一般的な説明

HMの基本原則である「透明性」、「理解」、「信頼」に関する説明が記載される。

(ロ) 企業のプロフィールの概要

TCFおよび税務戦略の透明性、範囲、品質に基づき、NTCAの担当チームが認識した会社のリスクプロフィールの簡単な説明を含む。標準的なドキュメントパッケージ(下記ロ)のうち、どのドキュメントが欠けており、それを完成させるためにどのような合意がNTCAと企業の間でなされたかについても記載される。

(ハ) 重要な税務リスク(キーリスク)についての説明

企業が特定した税務リスクの分析及びNTCAの担当チームの税務リスクの分析について記載される。また、両社の分析の相違についての記載やアクションポイントについても触れられる。国別報告書やマスターファイルから得られたリスクとそれに対するアクションポイントについてもここで説明される。さらに対処方針の一般的な説明、短期的及び中長期的なコンプライアンス目標やNTCAの担当チームが今後どのようにしてコンプライアンス目標を達成するかについて説明が記載される。なお、事前相談の開始方法の記載やNTCAと企業の責任分担に関する具体的な合意も行われる。

ロ 標準的なドキュメントパッケージ

このカテゴリーの企業は、前述のとおり企業ごとにITPを策定するが、すべての企業に

対して一般的に以下のドキュメントの作成をNTCAは求めている。

- ・ 税務戦略(上記1(イ))
- ・ 組織に対する洞察
- ・ グループレベルの主要数値
- ・ マネジメントレポートを含む連結財務諸表
- ・ 年次マネジメントレターおよび監査報告書
- ・ 国別報告書及びマスターファイル(該当ある場合)
- ・ 未納・滞納の概要

「組織に対する洞察」について、NTCAは、企業が組織構造、税務部門内の従業員のタスク、権限、責任、専門知識及び外部から雇った専門家の専門知識を明確にすることが重要であるとしている。また、税務部門がどの程度組織に組み込まれているかについての分析も必要と考えている。

「年次マネジメントレターおよび監査報告書」は、原則として、企業がNTCAに報告する方法や頻度を自由に選択することができるものである。実務上、TCFの質と成熟度にもよるが、これらの報告手続きは形式的なものになると考えられる。年次マネジメントレターや監査報告書は、NTCAに報告すべき法的義務が無いものの、これらは外部監査人が経営陣に対して内部統制の調査の結果として一般的に作成するものであるため、新たに企業の負担が増えるものではない。

「マスターファイル」は、国別報告書と合わせて、企業のグローバルなビジネス活動についてより詳細な情報を提供するが、重要なサービス契約に関する情報や多国籍企業のグループ会社で再編成や買収が行われる可能性にも言及されている。また、多国籍企業グループのために締結されたAPAやその他の税務上の取り決めについても把握可能である。そのため、実質的な移転価格リスクの存在を評価するために重要な役割を果たすものであ

る。必要に応じて、NTCAはローカルファイルを要求することもある。これらは、NTCAの移転価格チームでも検討が行われ、移転価格の潜在的なリスクを評価するために用いられる。

ハ 税務リスク

NTCAは、上位100の企業に多く認められる納税者が注意すべき一般的な税務リスクをガイダンスの中で公表している⁽¹⁹⁾。

法人税の観点で留意すべき税務リスクとしては、清算損失、イノベーションボックス、配当、関連会社の取得・処分費用、無形資産の取得・処分に関するもの、VATについては、特に国際取引、EU域内取得、控除限度額等を挙げている。

(2) 大規模企業のHM

第二のカテゴリーは、①資産20百万ユーロ超、②従業員数250名以上、③売上高40百万ユーロ超の3つの基準のうち、2つの基準⁽²⁰⁾を二期連続で満たす大規模企業が対象となる⁽²¹⁾。

上記を満たす大規模企業については、新たなHMに申請し、NTCAと個別のHM契約を締結することが可能である。ただし、上位100の企業に該当する場合は、第一のカテゴリーに区分されるため、HMの申請はできない。既存のHMは、2022年12月31日まで

有効とされ、それまでにNTCAが新しいHMへの参加基準に法人がどの程度準拠しているかを評価し、新たな契約の締結について法人と協議をすることとなっている。なお、これまで無期限とされていた契約期間は3年となる。

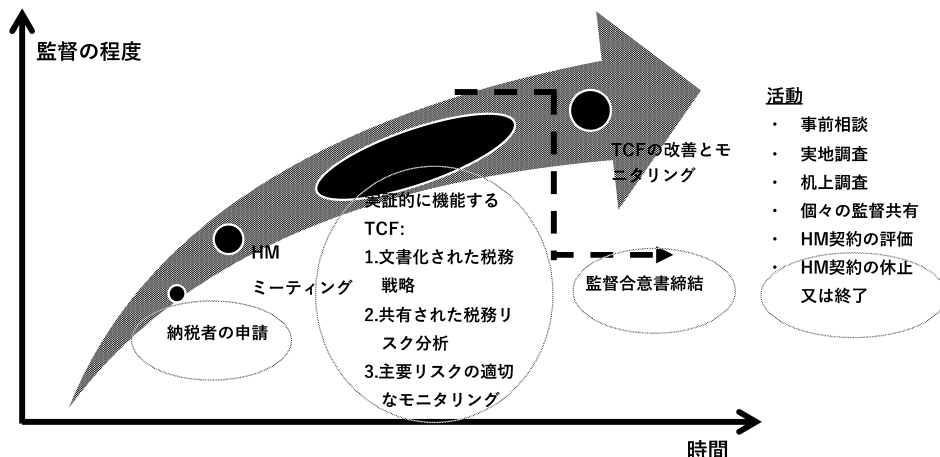
イ 参加基準

HMには上記の形式的な金額基準等を満たす場合、企業が申請できるとされているが、契約に際しては以下の定性的な6つの基準についても満たす必要がある。

- (イ) 企業に透明性を追求する姿勢があること
- (ロ) (NTCAとの間で) HMの基本原則に基づいた関係を維持する準備があること
- (ハ) 税務戦略が文書化されていること
- (ニ) 少なくとも主要なリスク分析を含む税務リスク分析を提出すること
- (ホ) 主要なリスクのモニタリングが十分に機能していること(申告書に重大な虚偽記載がないこと)
- (ヘ) 第三者の課税に必要な情報の質を確保すること⁽²²⁾

ロ プロセスの変更点

以下の図は、変更後のプロセスをイメージしたものである。



これまで、HM への参加は、NTCA の納税者プロフィールにより NTCA から提案が可能であったが、見直しにより、今後は納税者の申請によることとなった。これは企業の意思をより尊重しようとするものである。

企業の幹部を対象に行われる HM ミーティングに変更はないが、新たなガイダンスでは企業が HM への参加を希望していても、既存の納税者プロフィールに基づいて NTCA がそれを実現可能または望ましいと考えていない場合、NTCA は HM 契約を結ばないことを通知するとされた。不必要に初回の面談が行われることがないよう NTCA は配慮する必要があり、契約しないと決定した際には適切に立証する必要がある。企業がこれに同意しない場合には、企業は NTCA の担当者に連絡し、再考が必要かどうかを NTCA は改めて検討する。

これまで行われていたコンプライアンス・スキャンは、より実証的な説明（下記ハ）が企業に求められることとなり、税務戦略の文書化や税務リスクの分析の共有などは締結前に必要となっている。

ハ 自己評価の導入

今回の HM の見直しにより、新たに自己評価制度が導入されることとなり、企業にとって自己評価書の作成が HM の前提条件となった。自己評価制度は、参加基準（上記イ）の6つの基準をどの程度満たしているかを企業自身が評価する。ただし、2020年1月1日に監督合意書を締結している企業は、既存の監督合意書を新たな監督合意書に変更する際に、新たな自己評価書を作成する必要は無い。企業が上記参加基準のうち、1つ以上の基準を満たしていない場合は、2022年12月31日までに、基準を満たすためのアプローチ計画を含めて、満たしていない基準についての自己評価書を作成する必要がある⁽²³⁾。企業が自己評価の基準を満たすことを望まない、又は満たすことができない場合には既存の監督

合意書は双方の合意により解除されることとなる。

NTCA は、自己評価に記載すべき事項等についてのガイダンスを 2021 年に公表している⁽²⁴⁾。本ガイダンスによれば、自己評価書の形式は定められていないが、参加基準の6つの基準をカバーしているものであることが必要となる。必要に応じて、企業は監査報告書、マネジメントレター、モニタリングの報告書などを用いて自己評価を立証する必要がある。どの文書が実際に関連するかは法人によって異なるが、これらの文書は企業の重要事項を説明し、すでに法人において作成されていることが多いことから、評価のために新たに準備する必要がないという点で効率的かつ有用と考えられる。

6つの基準のうち、例えば税務戦略の文書化については、企業に文書化された最新の税務戦略が存在しているかが重要な点であるが、税務戦略が法人の性質に適しているか、税務戦略がトップマネジメントによって起草または承認されているかどうか、そして、この税務戦略が組織内で十分に伝達され、組織が実際に戦略に沿って行動できるようになっているかどうかを自己評価に盛り込む必要がある。ガイダンスでは基準ごとに、このような自己評価書作成に際して考慮すべき事項が示されている。

実際の自己評価作成のプロセスは、企業が HM への参加を希望する場合に NTCA の担当者に相談することから開始する。参加基準に照らして企業が基準をクリアできると NTCA が判断した場合に、自己評価の作成について詳細に議論することとなる。企業は必要に応じて会計士など外部のアドバイザーと協力して自己評価を行い、結果を NTCA と書面で共有する。NTCA は担当チームで自己評価書を検討し、一部改善が必要であると判断した場合には、改善のための行動計画を企業に求め、作成された行動計画が HM の契約を

締結するに十分であるかどうかを再評価する。

ニ 定期的な評価

これまでの HM においても実施状況についての評価は行われていたものの、今後は3年を目途に HM を継続するか否かを評価の際に判断することとなった。契約の3か月前までに評価ミーティングが行われ、ミーティングには NTCA の幹部及び企業の CEO レベルが参加する。評価ミーティングの内容は書面に NTCA が記録し、ドラフトが企業に共有され、内容について合意が得られた場合には NTCA から法人に最終版として送付される。評価ミーティングでは以下の点について議論される。

- (イ) NTCA と企業との（ビジネス上の）関係について（透明性が維持されているかなど）
- (ロ) 監督合意書に記載された内容、その他の取り決めが順守されているか
- (ハ) NTCA 及び企業に改善の余地のある事項は無いか
- (ニ) 監督合意書を更新するか否か
- (ホ) NTCA がミーティング前に作成する改善計画の草案の内容について

評価ミーティングの結果、NTCA 又は企業のいずれかが監督合意書の更新を希望しない場合は、監督合意書は更新されないが、NTCA が更新を希望しない場合は企業に対して理由を示す必要がある。

なお、監督合意書の有効な期間中に中間評価を行う場合がある。これは企業に大きな戦略の変更があった場合や取締役や株主に変更があった場合、企業の管理上又は法律上の組織の変更（合併、買収、会社分割など）があった場合に行われる。また、NTCA の幹部が交代する場合でも行われることがある。

ホ モニタリング（監督活動）

NTCA は、税務リスク及びそれらのリスク管理に関する情報を企業から得ることになるため、HM に参加していない納税者（企業）

に比べて、納税者のコンプライアンスに関する行動の概要を把握していることになる。これにより、NTCA は、監督活動の観点からは一歩下がって、可能な限り効率的に監督を遂行することができる。

また、NTCA は、このカテゴリーの金額基準を満たすすべての大規模企業について、戦略的監督計画を作成しているが、HM の対象企業については当該計画を定期的に共有することになっている。監督合意書の締結時とその後、少なくとも3年に1度は共有することとされており、計画が大幅に変更された場合にはより短期間での共有が行われる。

戦略的監督計画には、接触形態や頻度が納税者（企業）ごとに調整され、記載されている。これにより納税者に予測可能性が担保される。戦略的監督計画は、評価ミーティングの前にドラフトが送付され、ミーティングにおいて議論・合意形成がなされ、最終的な計画が後に送付される。

なお、大規模企業を所管している部門では、企業に関連する個人（株主やその家族）についても所掌しており、戦略的監督計画には当該個人も記載されている。個人については、企業のミーティングとは異なるセッションで行われる。なお、戦略的監督計画も監督合意書同様に NTCA 及び企業の役員により署名が行われる。

(3) 中小規模企業の HM

大規模企業に該当しない中小規模企業については、2020年1月1日以降、NTCA との個別の HM 契約を結ぶことができないこととなった。中小規模企業は、関与する税務サービスプロバイダー（以下、「税務アドバイザー」という。）が NTCA と締結した HM 契約に HM の対象として登録されていれば、参加することができる。企業が、2020年1月1日以前に NTCA と個別の HM 契約を締結している場合には経過措置として 2022年12月31日まで現在の契約が有効となっている。企

業の税務アドバイザーが NTCA と契約している場合には、企業は税務アドバイザーを通じての契約に切り替え、継続することが可能である。もし、企業の税務アドバイザーが NTCA と契約していない場合には、1 回限り NTCA と個別の契約を結ぶことが可能であるが、大規模企業（上記(2)）と同様に定性的な参加基準を満たす必要がある。基準を満たし、契約を結んだ場合の有効期間は 3 年となっている。

イ 個別 HM との相違点

税務アドバイザーを通じた HM も原則（信頼、理解、透明性）は変わらない。NTCA にとっては、税務アドバイザーがそのクライアント（企業）のために行う業務を信頼することが前提となる。信頼のための基礎となるのは、企業と税務アドバイザー双方の姿勢と行動となる。NTCA との見解の相違に繋がる可能性のある税務ポジションについては、税務申告書の提出前に税務アドバイザーが NTCA と調整を行う。これは事前相談（下記ハ③）と呼ばれており、これにより申告書の質を事前に保証する。監督合意書の合意事項及び提出された申告書の質の監督は、一般的には申告書が無作為にチェックし、監視するという形態をとっている。申告書の提出だけでなく、納税者が期限内に全額を支払うプロセスにも税務アドバイザーは関与する必要がある。

NTCA は、競争を歪めないためにすべての税務アドバイザーが同じ条件に従うことが必要と考えている。NTCA は、提出された申告書の妥当性の基準を設定することで、レベル・プレイング・フィールドを維持している。この申告書の妥当性の基準とは従来から「受容可能な税務申告書⁽¹³⁾」という概念として、NTCA 内で用いられているものである。この基準を採用することで、規模や組織、背景が異なる場合でも、可能な限り多くの税務アドバイザーが HM にアクセスできるようにし

ている。

ロ アンブレラ組織と業界団体

税務アドバイザー自身も、自身が契約の主体とならず、アンブレラ組織と呼ばれる税務アドバイザーの会員で構成される業界団体を通じて HM に参加することが可能である。NTCA は複数のアンブレラ組織と包括的な監督合意書を締結しており、税務アドバイザーは NTCA のウェブサイトから締結しているアンブレラ組織を確認することができる。

NTCA はアンブレラ組織以外にも中小企業が多い自動車、教育、スーパーマーケットやタクシーなどの各業界団体とも同様の HM 契約を締結している。

ハ プロセス

税務アドバイザー及び（税務アドバイザーを介して）企業が HM に参加するには以下のステップを踏む。

① 監督合意書の検討と締結

NTCA の幹部及び税務アドバイザーの CEO との間で、ミーティングが行われる。議論される内容は大規模企業と同様である。ただし、NTCA は監督合意書締結時に、税務アドバイザーの顧客のうち、登録が可能な顧客の割合を見積もるが、30%以上を達成することを目標としている。これは HM の目的の一つに効率化があるため、一定の数値目標を設定しているものである。

② 法人の登録と登録抹消

税務アドバイザーは、HM の参加に適している企業を決定する。税務アドバイザーが法人に HM への参加を働きかけ、法人が希望する場合、登録が行われる。登録は、税務アドバイザーが各税務署の担当者宛にメール通知することで完了する。登録の抹消についても同様の手順となる。

③ 事前相談

事前相談は、税務上の適格性や税法の解釈や適用が明確でない場合に実施される。事前相談の要請は、税務アドバイザーが、

NTCA が異なる見解を示す可能性がある
と判断した場合に行われる。事前相談は、
可能な限り現在の状況に基づいて行うが、
税務申告の前、遅くとも申告時に行うこと
になっている。

事前相談の依頼書には、関連するすべて
の事実と状況の記載、依頼の理由を含め、
意見を求める案件の明確な説明を記載しな
ければならない。

NTCA は、案件の評価に必要であると判
断した場合には、さらなる情報提供を求め
ることが可能である。また、事前相談は対
象企業を所管する税務署によって行われる。
NTCA は、事前相談の要請に迅速に対応し、
NTCA のポジションを明確にする義務が
ある。NTCA は、2週間以内に対応するこ
とを目標としており、期限が守られない場
合、遅延の理由、担当者、完了予定日を税
務アドバイザーに通知する。

NTCA と税務アドバイザー及び法人と
の間で解釈について意見の相違がある場合、
税務アドバイザーと法人は自身のポジシ
ョンを採用する権利を有している。

④ 申告書の提出及び処理

HMに参加している企業の申告書は原則
として直ちにNTCAで処理される。直ちに
処理されないものとして、提出された申告
書の技術的な不完全さや事前相談での見
解の相違、サンプル調査等がある。

⑤ 申告書のサンプル調査

HMに参加している場合でも、申告書の
質や税務アドバイザーの品質システムの
確認のために申告書のサンプル調査が行
われる。サンプル調査とは対象となる法人
を無作為かつ統計的に選択するものであ
る。サンプル調査は、申告書受領後、1か
月以内に決定し、2か月以内に調査が開始
される。調査の終了は、サンプル調査の決
定後3か月以内を目標としている。調査の
複雑性によって、より長期間が望ましい又

は必要となる場合には法人と税務アドバ
イザーにNTCAから通知が行われ、予想さ
れる処理期間も示される。

⑥ 監督合意書のモニタリングと評価

モニタリングとは、NTCAが監督合意書
の運用や税務アドバイザーとNTCAの協
力関係に関する情報を収集することをいう。
モニタリングは、上記のステップ①から⑤
から得られた情報を利用するが、無作為に
抽出した机上調査の結果や事前相談の回数、
内容、その結果なども用いられる。

III 税務行政における最近の取組

以下では、水平的監督制度以外のNTCAの
主な最近の取組について紹介する。

1 納税者サービスの向上

(1) 個人納税者向けサービス

イ 記入済み申告

記入済み申告書とは、NTCA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。NTCAは、記入
済み申告を納税者のコンプライアンス確保の
ための戦略と捉え、2009年分の個人所得
税申告から導入した。オランダにおける記
入済み申告では、納税者の約75%は事前
の入力項目以外に記入する必要が無く、残
りの25%についても記入する箇所が限り
なく少ない状況となっており、NTCAは納
税者にとっての申告書作成が単に確認す
る作業となることを目指している。なお、
この記入済み申告にはCRS（共通報告基
準）で交換されたデータも含まれており、
2019年分で62万人分の口座情報が
入力されている⁽²⁵⁾。2020年分の所得
税申告からは、繰越となった前年度の損
失についても申告書に反映されるなど、引
き続きNTCAが注力している取組の一つ
である。

ロ 電子申告

オランダでは、個人所得税に係る電子申告を義務化していない（個人事業者を除く。）ものの、2020年分の所得税申告では99%と高い電子申告割合を維持している。その高い電子申告割合の背景には、すべての居住者に与えられる市民サービスナンバー（BSNナンバー⁽²⁶⁾）と政府共通の認証システムである「DigiD⁽²⁷⁾」の普及があると考えられる。「DigiD」は、家族や代理人に特定のサービスについての権限を付与することが可能であるため、例えば親の確定申告に係る権限を子に付与した上で、子が親のDigiDを使用してログインし、申告書を提出することも可能である。2020年分の所得税申告では、スマートフォンアプリを使用した申告が前年に比べて13%増加し、アプリの利用率は年々伸びている。また、新たにオランダに居住することになった移民・移住者の初回の申告は電子申告がこれまで利用できなかったが、2020年分の所得税申告から利用できるよう整備された。さらに、図書館と連携することで、申告に不安のある納税者やコンピューターの利用が困難な納税者が近くの図書館でソーシャルパートナーに相談できる体制を構築しており、希望者は無料のITリテラシー研修を受講することも可能である。

ハ Tax Information Line

「Tax Information Line」とは、NTCAが税務相談のために開設している税務電話のことである。2020年からより、待ち時間が長い場合などに電話番号とメッセージを納税者が残し、折り返し電話を受けることができるサービスを開始した。また、新型コロナウイルスの感染拡大により、税務署の窓口業務が停止している間、NTCAはビデオ電話による税務相談のパイロットプロジェクトを開始した。この取組は、納税者から好評であり、窓口業務の再開後もビデオ電話による体制を継続している。

「Tax Information Line」では、所得税申

告書を提出していない納税者を、①若者（18歳から30歳）、②高齢者（65歳以上）、③すでに3回過去に所得税申告をしていない納税者の3つのグループに分け、申告書提出の督促業務も行っている。若者は、確定申告の案内を受領しても申告しなければならないことを知らない場合があること、また、高齢者は電子申告の提出が困難であるため、提出していない可能性があることから、このような取組を行っている。2020年分所得税申告では、約3千人が対象となった。

ニ チャットボット

チャットボットは、2021年に試験的に導入された。この取組は聴覚障害者など電話の敷居が高いと考えられる納税者や電話以外の連絡手段がより最新の情報が得られると考えられる若い納税者にアプローチしたい意図がある。本格導入に向けて、現在開発を行っている。2021年分の所得税申告の際には、簡易な機能のチャットボットを納税者に提供予定である。

ホ ナレッジネットワーク

ナレッジネットワークとは、NTCAが開設しているソーシャルネットワークで、納税者はNTCAからの情報やニュースレターで最新の税務情報が得られるだけでなく、2021年1月に開設したフォーラムでは税務に関する質問が可能となっている。フォーラムのコンセプトは、情報を提供し、学び、協力することであり、NTCAは、健全な運営のための役割を担い、質問に対する回答はソーシャルパートナーや税務専門家が行っている。質問者は48時間以内に回答を得られるとしている。

ヘ サービスポイントの開設

オランダには21の税務署があり、各税務署の窓口で税務相談を行うことができるが、NTCAは、2021年から新たに10のサービスポイントを開設することを発表し、市役所や地域コミュニティ、市内中心部での開設を予

定している。税務署から比較的距離がある地域への開設が予定されており、納税者に利便性を提供する。納税者は、質問や相談がある場合に電話予約が可能となっており、通常5営業日以内にサポートを受けることができる。なお、サービスポイントは2021年所得税申告の申告期間（2022年3月開始）にすべて開設予定である。

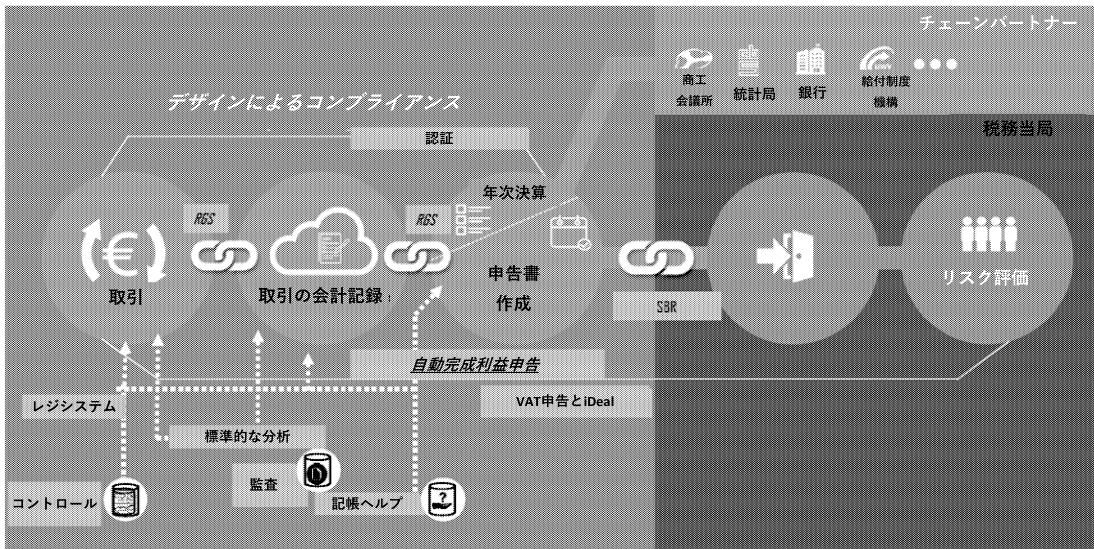
(2) 法人及び個人事業者向けサービス

イ 管理チェーンの強化プログラム

「管理チェーンの強化」(Versterking Administratieve Ketens) プログラムは、NTCAが納税者と税務アドバイザー⁽²⁸⁾を「管理から申告・納付まで」の一連の流れの中でサポートし、管理や申告及び支払いのミス

防ぎ、納税者と税務アドバイザーが納税義務を果たすことができることを目指すプログラムである。これはFTA⁽²⁹⁾のよりシームレスな課税モデルの考えに沿った取組である。2019年に開始した同プログラムは複数年に渡るもので、成果の一つとしてソフトウェアサプライヤーと共同で2020年に開発した個人事業者向けの「自動完成利益申告」と呼ばれる確定申告書作成のためのモジュールがある。これは会計ソフトに統合可能なモジュールとなっており、事業者の日々の取引の記録によって所得税確定申告書に利益が自動で入力されるもので、管理の連鎖(チェーン)の中でのエラーを回避するために設計されたものである。

<「管理チェーンの強化」のイメージ⁽³⁰⁾>



また、付加価値税と給与税について、プログラムの一環として「iDEAL」と呼ばれる電子取引決済システムを利用して納付することが可能となった。「iDEAL」は、QRコードを利用したオランダにおけるオンライン決済の最も一般的な方法⁽³¹⁾で、①納税者が納付方法に「iDEAL」を選択、②納付内容が記載されているQRコードをカメラで読み取る、③銀

行選択画面で、使用している銀行を選択すると自動で銀行のログインページにアクセスし、④オンラインバンキングにログイン後、支払いを承認する、という手順で決済される。納税者は、口座番号、納税金額やリファレンス番号などの固有の番号を一切入力する必要が無く、納付における誤りが無いため、非常に納税者にとって利便性が高いものである。付

加価値税と給与税に現在は限られているため、2021年は約185千件（NTCA全体の納付件数は4,500万件）の利用であったが、今後他の税目への利用など「iDEAL」の活用を推進していく予定である。

ロ ウェビナーの活用

NTCAはオランダ商工会議所と連携し、新たに事業を開始した納税者に対するウェビナーを月1回程度行っている。ウェビナーではNTCAの担当者から所得税や付加価値税の申告に関する留意点や計算例、最新税務に関する情報が解説されるなど実用的であり、納税者にも好評である。また、参加者は約1時間のウェビナーの間と終了後30分まで、チャット機能でNTCAの職員に質問することができる。約20名の職員がリアルタイムの質問に対応している。2021年は、12回のウェビナーに約11千人が参加した。

また、「税務仲介者の日」と題して、毎年税務アドバイザー向けのイベントも行っている。オランダでは約2万社が税務サービスを提供しているが、例年1万人が参加している。12月に数日間行われる同イベントでは、税制改正の重要点の解説など税務アドバイザーが個人や法人顧客へ税務アドバイスを行うために有用な情報を提供している。2021年はオンラインで12月の5日間実施された。

NTCAは、ウェビナーを共通の疑問が生じ得る特定のターゲットグループに有効な手法と考えており、個々の疑問が生じる一般納税者ではなく、ターゲットを絞った上で他のグループを対象としたウェビナーの開催を検討している。

2 コンプライアンス確保のための取組と国際協調

NTCAは、納税者のコンプライアンス確保について、予防的アプローチに軸足を置きつつあるが、各国税務当局と同様に国外財産の把握や特定のターゲットグループを対象とした調査については引き続き継続している。ま

た、各国税務当局と多様な枠組みの中で協力体制を築いているため、以下で紹介する。

(1) 「隠された資産」プログラム⁽³²⁾

「隠された資産」(Verhuld Vermogen)プログラムは、納税者の海外財産、国外所得の把握を目的としたプログラムである。同プログラムは約20の異なるプロジェクトがあり、納税者の銀行口座に着目するものと国際的ストラクチャーに着目する2つに大別される。銀行口座に係るプロジェクトは、CRS情報、海外で作成されたデビットカードの支払情報、外国税務当局との情報交換に基づく資料、納税者の申告書の銀行情報などが利用される。ストラクチャーに着目するプロジェクトは、収入や資産を隠すために作られたストラクチャーが調査の対象となるものであり、パナマ文書やパラダイス文書などが過去には分析されている。

例えば、「デビット・クレジットカードプロジェクト」は、店舗や銀行間の支払いを処理する決済代行会社から収集した取引データを基に、オランダの納税者が国外に保有する銀行口座と関連のあるデビットカード及びクレジットカードの利用履歴を検討するものである。

このプログラムには、100人以上のNTCAの職員が配置されており、検察庁、警察などの外部機関とも緊密に協力している。また、政府も同プログラムについて、納税者に対する牽制効果が非常に高いものと認識しており、プログラム強化のために2020年から2022年にかけて各年500万ユーロの追加予算を確保している。NTCAは、特に設立地を隠した複雑なストラクチャーや情報提供を拒否しているケース、弁護士や税務アドバイザーが関与しているケースに焦点を当てていく方針である。

(2) 「超富裕層」プログラム

「超富裕層」プログラム(Programma Zeer Vermogende Particulieren)では、2,500万

ユーロ以上の資産を保有する富裕層（1,500世帯）を個別管理し、税務上の問題を検討している。NTCAは、同プログラムで管理する富裕層については財務状況を把握し、固定の連絡先を確保、随時コンタクト可能にするなど、大企業と同様の個別対応を行っており、協力的なコンプライアンスによるアプローチをとっている。同プログラムでは、国際的な税務ストラクチャーに関する問題、事業継承、相続、海外財産の把握、寄附金等に焦点を当てている。

(3) 国際協調

NTCAは、2013年からドイツとの合同調査のパイロットプロジェクトを開始するなど、以前からEU各国との合同調査を積極的に行ってきた。また、2019年にはOECDの合同調査プロジェクトにも参加し、国際レベルでの行政協力に力を入れている。最近の取組には以下がある。

イ ICAP

ICAP（International Compliance Assurance Program）は、多国籍企業と複数の税務当局がオープンで協力的に、国別報告書、マスターファイル、ローカルファイルといった移転価格文書に基づいて、税務リスクを評価、保証するボランティアベースの多国間プログラムである。FTAにおいて試行が決定し、オランダは2018年の1回目のパイロットプロジェクトから参加した。2019年に行われた2回目のパイロットプロジェクトを経て、2021年2月に、FTAはICAPに関するハンドブック⁽³³⁾を公表している。

ロ Fiscalis プログラム⁽³⁴⁾

NTCAは、EUの税務当局間の協力プログラムである「Fiscalis」に参加し、他のEU諸国との情報交換を行っている。同プログラムは参加国の合同研修、VAT詐欺に対する取組、多国間コントロール（Multilateral control：MLC）と呼ばれる合同調査⁽³⁵⁾を行うなど、税務当局間の協力・課税を支援する。

NTCAは、各国税務調査官の研修を担当し、合同調査でも中心的役割を担っている。

ハ J5（The Joint Chiefs of Global Tax Enforcement）

NTCAは、国際的な租税犯罪やマネーロンダリングを撲滅するためにイギリス、アメリカ、オーストラリア及びカナダとの間で「J5（The Joint Chiefs of Global Tax Enforcement）」と呼ばれる各国の査察当局で構成された合同調査チームを2018年に設立した。オランダにおける査察調査を担当するFIOD⁽³⁶⁾が参加しており、他国の査察官と協調して、国境を越えた租税犯罪、金融犯罪、サイバー犯罪等に挑んでいる。最近では暗号通貨に着目し、2021年3月にオンラインで行われた「The Challenge」と呼ばれるJ5のイベントにおいて、FINtech企業を対象とした調査の法的可能性について議論がされている。

ニ ドイツとの情報交換における連携強化
2021年10月にドイツとの間で直接税⁽³⁷⁾に関して国境を越えた情報交換についての覚書に署名、同月発効した。これは、両国の国境地域にある税務署の指定された職員⁽³⁸⁾が相手国の指定された職員との間で直接情報交換することを可能にするものである。この情報交換には、相手国からの要請に基づく情報交換と自発的な情報交換の双方が含まれる。また、必要に応じて、職員は相手国税務署へ訪問することも可能である。

IV 国際的な租税回避等への対応

1 事前確認制度

事前確認制度（ルーリング）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。協議する内容に応じて、移転価格に関する事項を事前価格確認（APA）、一般税務に関する事項を事前税務裁定（ATR）に区分される。

オランダにおける事前確認制度は、従来から不透明であるとの批判があり、2019年7月

1日以降のルーリングについて、新たに回答を行う部署が新設されるとともに制度の透明化と厳格化が図られている。本改正により、オランダと経済的関連性がない取引についてはルーリングが認められないこととなり、オランダにおける事業活動と当該法人の機能、資産、活動等との整合性が求められることとなった。なお、経済的関連性がある場合でも、ルーリング対象の取引の主な目的が租税の軽減である場合においては、ルーリングは認められない。透明性の点では、確認後、約3週間で匿名でのルーリング内容の要約の公表がNTCAのウェブサイトで行われている。2020年は、383件（ATR：240件、APA：143件）の申請があり、353件（ATR：234、APA：119件）が処理されている。

2 義務的開示 (DAC6)

EUでは、クロスボーダーのタックスプランニングの報告義務に関する理事会指令（2018/822/EU、以下「DAC6」という。）が2018年6月25日に施行され、租税回避アレンジメントになる可能性のある取引を各加盟国が適時に把握し、自動的に情報交換する仕組みを導入した。DAC6はBEPS行動12（タックスプランニングの開示義務）に沿っており、タックスプランニングに関与する仲介者（会計士、弁護士等）やユーザーとなる納税者に一定のホールマークに該当するアレンジメントについて報告義務を課し、積極的な租税回避行為に対する監視強化を意図するものである。各加盟国での法制化期限は2019年12月31日、報告開始は2020年7月1日とされていた。新型コロナウイルスの影響で、2020年5月に欧州委員会は報告開始や加盟国間の情報交換期限の選択的延期に合意し、各加盟国は最大で6か月の期限延長が可能となった。

オランダは、多くの加盟国同様に導入を半年延期し、2021年1月1日からポータルサイトを開設し、報告を開始した。オランダに

おいては、2021年の第1四半期⁽³⁹⁾に、4,561件が報告され、うち3,254件は遡及期間⁽⁴⁰⁾に係るものであった。四半期ごとに各加盟国と情報交換されるため、これらが初回の交換対象となる。報告内容は、最も多かった報告はグループ内の再編（機能、リスク又は資産のクロスボーダーの移転）で1,621件となっており、次に所得の移転⁽⁴¹⁾が745件報告されている。

3 ハイブリッドミスマッチ対策税制 (ATAD2)

BEPSプロジェクトを背景とした欧州租税回避防止指令（Anti-tax avoidance directive：ATAD）に基づいて、ハイブリッドミスマッチ対策税制⁽⁴²⁾が2020年1月1日よりオランダにおいて導入された。ATAD2では、オランダ法人の支払について、ハイブリッドミスマッチによって、オランダ国外で損金される場合、またはその支払について受領者の所在地国で課税されない場合、オランダ法人の支払を法人税法上、損金不算入とする。また、オランダ法人がオランダ国外の法人から支払を受ける場合に、相手国においてその支払が損金算入される場合には、通常非課税となる場合でもオランダ法人の課税所得に算入とする。

さらに2022年1月1日以降、リバースハイブリッドエンティティ⁽⁴³⁾に対する納税義務も導入されている。改正前においては、リミテッドパートナーシップ等のオランダ事業体及び外国事業体はオランダ法人税法上、透明とみなされ、当該事業体の資本及び利益は参加者である各パートナーに直接帰属し、そのパートナーレベルで課税されることになっていた。仮にパートナーが、オランダのパートナーシップが（透明ではなく）法人とみなされる他国に設立されている（又は居住している）場合、そのパートナーに帰属する利益は、その国でも課税されないことになる。両国で二重非課税という上記の状況を回避する

ため、リバースハイブリッドエンティティとみなされるオランダパートナーシップ及び外国法により設立された事業体に対する法人税の納税義務を導入したものである。この典型的な例はオランダのパートナーシップである CV (Commanditaire vennootschap) が挙げられる。

4 UBO レジスター

パナマ文書やテロリストの資金調達等を背景として、EU では第四次マネーロンダリング防止指令及び第五次マネーロンダリング防止指令がそれぞれ 2015 年、2018 年に発効し、各加盟国は法人の実質的支配者⁽⁴⁴⁾ (Beneficial ownership、以下「BO」という。)に関する情報を保持すること、また、2020 年 1 月 10 日までに当該情報について公開することが義務付けられた。BO 情報が登録される登録簿は、一般的に UBO (Ultimate Beneficial Owner) レジスターと呼ばれている。オランダは、他の加盟国に比して BO の登録開始はかなり遅れをとっており、2020 年 1 月に商業登記法等の改正により登録義務に関する国内法が発効し、2020 年 9 月から BO 情報の登録を開始した。同改正により、オランダで設立された法人は、2022 年 3 月 27 日までに BO 情報の登録を完了する必要がある。オランダでは「UBO-register」という名称を使用しているが、新たに登録簿を作成することなく、既存の商業登記への登録義務を課している。UBO レジスター制度は税制とは異なるが、NTCA や検察当局等の権限ある当局が法人の実質的支配者を確認できるようになるという点で税務行政の執行面において意義のある制度である。なお、オランダにおいてはマネーロンダリングに関する調査も NTCA の査察部局である FIOD が担当している。

5 利子、使用料及び配当に係る条件付き源泉税の導入

2021 年 1 月 1 日以降、オランダ法人が関

連会社に支払う利子及び使用料について、法定法人税率 9%未満の低税率国又は非協力として EU のブラックリストに指定されている国に所在する法人への支払である場合、源泉税が課されることとなった。対象となる国・地域は毎年 10 月 1 日に更新され、翌年に適用となる。

また、同様の措置が配当についても 2024 年 1 月 1 日以降、適用される予定である。

V おわりに

筆者は、新型コロナウイルスの感染拡大の中赴任したオランダで、これまでにない先の見えない日々を約 1 年半過ごした。この間、とにかく新たな発想でトライとエラーを繰り返しながらも、この難局を乗り越えるためになんとか前に進もうとするオランダという国の姿を見たように思う(エラーがあっても、そんなこともあったと流せるのは国民性が大いに関係しそうではある)。オランダでは、ルッテ首相が火曜の夜に会見を行い、国民へメッセージを送るのがすっかり恒例となったが、オランダ人と一喜一憂しながらも過ごしたそうした日々も思い返すと大変貴重であった。

ところで、オランダは自転車大国として有名である。ルッテ首相も多くのオランダ人同様に議会へ自転車通勤しており、私自身も一度首相が自転車で議会へ向かうところに遭遇したことがある。大変驚いたことは言うまでもないが、一国の首相が自転車で走る姿を見て、オランダで驚き感心した行政の様々な施策も、この距離感故にうまくいっている面があるのかもしれないと感じた。

今回取り上げた水平的監督も筆者自身が税務当局と納税者との関係を改めて考えさせられた取組の一つである。限りあるリソースを何に割いていくかは、我が国の税務行政においても今まさに直面している課題であり、オランダのこうした取組は我が国にとって参考

となる面があると考ええる。

これまでの歴史的な両国の関係に加えて、英国の EU 離脱によりオランダの我が国にとっての重要性は今後益々高まっていくだろう。日本とオランダ両国の友好的な関係が今後も益々発展し、続いていくことを切に願い、本稿を了したい。

- (1) 従来の、税務当局が一方的にコンプライアンス管理する「垂直的監督」の対となる概念である。
- (2) Belastingdienst.(2021). “Jaarplan”, p.39.
- (3) 税務アドバイザーが会員となり、構成されている業界団体。
- (4) 個人や法人の税務当局に対する権利・義務の処理に関して、商業的に貢献する個人又は法人と定義されている。具体的には、財務管理、給与管理、年次会計の準備、監査、税務申告書の作成及び提出、税務アドバイス等のサービスを一つ以上顧客に提供する者をいう。
- (5) NTCA で大規模法人を所管する部署は、「Grote Ondernemingen (GO)」で、GO で管理する法人数は、約 8,600 程度である。
- (6) Belastingdienst.(2021). “Leidraad Toezicht Grote Ondernemingen”
- (7) Belastingdienst. (2021). “Leidraad Horizontaal Toezicht Fiscaal Dienstverleners”
- (8) Belastingdienst. (2010). “Horizontal monitoring”, p.7.
- (9) OECD. (2016). “Co-operative Tax Compliance Building Better Tax Control Frameworks”
- (10) European Commission, “An action plan for fair and simple taxation supporting the recovery strategy”. (https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-07/2020_tax_package_tax_action_plan_en.pdf) (令和 4 年 2 月 14 日最終閲覧)。
- (11) See *supra* note (6).
- (12) 例えば、税務リスクに関して、納税者は現在又は将来のポジションを可能な限り早期に税務当局に示す必要がある。一方、税務当局も可能な限り早期に当局の見解を示す必要がある。これらは納税者及び税務当局が税法上求められている法

律的な義務を超えるものである。

- (13) 受容可能な税務申告書とは、NTCA の納税者向けのガイダンス等で度々目にするものであるが、「法律及び規則に従っており、本質的な誤りを含まない申告書」と定義されている。
- (14) See *supra* note (6).
- (15) 統制活動の例としては、信頼できる税務申告のために企業のポリシーや処理手順を明確にすること、権限や職責を分離することなどが挙げられる。
- (16) Belastingdienst, “Jaarplan 2020”. (<https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/publicaties/2019/11/20/jaarplan-2020-belastingdienst/jaarplan-2020-belastingdienst.pdf>) (令和 4 年 2 月 14 日最終閲覧)。
- (17) このカテゴリーには、さらに上位 30 の公的機関 (医療、教育、地方自治体、年金基金、福利厚生機関、中央政府) も指定される。
- (18) これまでの監督合意書を結ばない点で、HM と異なるアプローチとも考えられるが、企業との関係性は HM の原則を踏襲しており、NTCA の発表においても HM の一つの形態とされている。
- (19) See *supra* note (6).
- (20) 公的機関は収入のみで判断され、オランダに PE を持つ外国法人については、オランダでの企業活動のみの金額を基準に判断する。
- (21) オランダ民法第 2 章第 397 条。
- (22) 第三者の課税に必要な情報とは、企業の取引先等が税務調査の対象となる場合に、取引内容の確認のために NTCA に協力し、提供しなければならない情報をいう。
- (23) 2022 年末において当該基準を満たしていない場合であっても、現実的な行動計画によって 2023 年中に質的基準を満たすことができると判断された場合は、遅くとも 2023 年に新たな監督合意書を締結することができる。
- (24) Belastingdienst. (2021). “DOORONTWIKKELING HORIZONTAAL TOEZICHT Self-assessment en risicoanalyse”
- (25) Belastingdienst, “Internationale gegevens bij 620.000 personen vooraf ingevuld”. (<https://over-ons.belastingdienst.nl/internationale-gegevens-bij-620-000-personen-vooraf-ingevuld/>) (令和 4 年 2 月 15 日最終閲覧)。

- (26) BSN (Burgerservicenummer) は全ての居住者に対し市役所で発行される。銀行口座の開設などに必要となる。
- (27) 「DigiD」は、免許証の手続き、社会保険、年金ほか生活のあらゆる面でオランダでは必要となり、税務申告の際にも主な認証方法の一つとして採用されている。
- (28) オランダでは起業家（個人事業者及び法人）の約 75%が税務アドバイザーに財務管理、年次会計、税務申告の作成を依頼している。
- (29) FTA, “2021 FTA PARIS PLENARY COMMUNIQUE”. (<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/events/2021/forum-on-tax-administration-communique-2021.pdf>) (令和 4 年 2 月 15 日最終閲覧)。
- (30) Belastingdienst. (2019). “Programma Versterking Administratieve Ketens”.
- (31) 2021 年上半期のオンライン決済に係る iDEAL の利用率は 70%となっており、クレジットカード (8%) を抑え、最も利用されている決済方法である。
iDEAL, “Use of iDEAL for online purchases increased once again”. (<https://www.ideal.nl/en/actueel/nieuws/another-increase-in-the-use-of-ideal-for-online-purchases/>) (令和 4 年 2 月 14 日最終閲覧)。
- (32) Belastingdienst. (2019). “23 e halfjaarsrapportage”, p.29.
- (33) OECD. (2021). “International Compliance Assurance Programme: Handbook for tax administrations and MNE groups”
- (34) European Commission, “Fiscalis 2020 Programme Progress Report 2019”. (https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-01/fiscalis_programme_progress_report_2019.pdf.pdf) (令和 4 年 2 月 14 日最終閲覧)。
- (35) 2019 年は参加国全体で 198 件の合同調査が行われている。
- (36) FIOD (Fiscale Inlichtingen- en Opsporings Dienst) は、財務省の FIOD 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。財務省の下に置かれ、NTCA の一部署に位置づけ

- られる。
- (37) VAT については、2009 年に発効済みである。
- (38) 通常、租税条約に基づく情報交換は、アルメロ税務署に設置された Central Liaison Office (CLO) が担当することになっているが、本覚書により CLO を介することなく、迅速な情報交換が可能となる。
- (39) Belastingdienst. (2020). “3e Voortgangsrapportage”.
- (40) 2018 年 6 月 25 日から 2020 年 6 月 30 日の間に実行された取引。当該取引に係る報告期限は 2021 年 2 月 28 日であった。
- (41) 所得をキャピタルゲイン、贈与所得その他の低税率又は非課税の所得へ転換するもの。
- (42) これに先立ち導入された CFC ルールなどを ATAD1 とし、ハイブリッドミスマッチ対策税制は ATAD2 と呼ばれている。
- (43) パートナーシップ等の事業体が締結された、または設立された国では税務上透明 (transparent、独立課税の対象外) とみなされ、そのパートナーシップに参加する関連法人が設立された国においては、それらは透明でない(独立課税の対象)事業体をいう。
- (44) 法人の株式、議決権、所有権の 25%超を直接又は間接に保有することにより、またはその他の手段で支配することにより、当該法人を最終的に所有又は支配する自然人をいう。