オランダ判例速報 2026年11/12月号

【税法・30%ルーリング】

ウクライナでの戦争を逃れて既にオランダに滞在していたウクライナ国籍の労働者が 30%ルーリングの適用を認めるよう請求した事例（請求認容）
（デンボス高等裁判所 2026 年 7 月 16 日決定[1]）

オランダの給与税に関する法律によりますと、一定の手当及び現物給付に関する給与税は、労働者ではなく、源泉徴収義務者（使用者）がこれを負担します（いわゆる最終課税制度、eindheffing）[2]。また、そのような一定の手当及び現物給付に関して納付すべき税額は、80%の税率により算定されます[3]。しかし、そのような一定の手当及び現物給付からは、例えば雇用関係の一環として出身国以外での一時的な滞在に伴う追加費用（いわゆる域外費用、extraterritoriale kosten）を控除することができます（ただし、その結果税額がマイナスになることはありません）[4]。また、政令により指定される労働者グループのうち、源泉徴収義務者によってオランダ国外から雇用される者については、出身国以外での滞在にかかる費用の補償および現物給付は、最長 5 年間、少なくとも給与の 30%を上限とする域外費用の補償、ならびに学費相当額までとされます[5]。そして、同法の施行規則によりますと、「外国から入国してきた労働者（ingekomen werknemer）」に関しては、一定期間における手当は、課税標準の 30%を上限として、域外費用に対する手当とみなされることを意味します[6]。

本件では、ウクライナ戦争から避難してきて、オランダ国内で就職が決まった時点で既にオランダ国内にいた男性が、ここにいう「外国から入国してきた労働者」に該当するか否か、言い換えると、当該男性が既にオランダ国内に税務上の居住を有していたか否かが争われました。

本判例における判断基準に変更はなく、目新しさはないものの、30%ルーリングの判断基準を理解いただくのに資すると思い、ご紹介いたします。

2 事実関係

2.1. 本件利害関係人はウクライナ国籍を有している。彼は 2022 年 9 月 28 日、オランダ国内の住所で住民基本台帳（BRP）に自らを登録した。2022 年 9 月 28 日、本件利害関係人に対し、いわゆる知的労働者向けの臨時滞在許可証が交付された。

（…）

2.4. 本件利害関係人は、2022 年 7 月 31 日頃オランダに入国し、その後、パートナーおよびパートナーの子供と共にオランダに滞在していた。2022 年 8 月 6 日から 2022 年 8 月 12 日まで、本件利害関係人は、ドイツの使用者のもとでの就職活動のため、ドイツに滞在していた。

[1] Gerechtshof 's-Hertogenbosch 15 juli 2026, ECLI:NL:GHSHE:2026:1844.
[2] art. 31 lid 1 onder f en g Wet LB 1964. いわゆる最終課税（eindheffing）。
[3] art. 31a lid 2 Wet LB 1964.
[4] art. 31a lid 2 onder e Wet LB 1964.
[5] Idem.
[6] art. 10ea lid 1 UBLB 1965.

Schenkkade 50
2595 AR Den Haag
Postbus 18511
2502 EM Den Haag
T +31 (0)70 318 4200
E info@burenlegal.com
Buren N.V. is gevestigd te Den Haag en ingeschreven in het handelsregister onder nr. 27259366. De algemene voorwaarden van Buren N.V., die onder meer een beperking van aansprakelijkheid bevatten, zijn van toepassing op alle werkzaamheden en zijn gedeponeerd ter griffie van de Rechtbank te Den Haag onder nummer 15/2013. De algemene voorwaarden zijn te vinden op onze website en worden op verzoek kosteloos toegezonden. Aangesloten bij Netwerk Notarissen.

2.5. 本件利害関係人は、2022 年 8 月 3 日、［A BV］（以下、A 社）から、シニア NodeJS 開発者の職への応募が受理されたことを確認する電子メールを受信した。

2.6. 本件利害関係人は、2022 年 8 月 31 日に A 社から「ソリューションエンジニア、レベル 3」の職位について無期労働契約締結のオファーを受け、同日中にこれを受諾した。労働契約書への署名は 2022 年 10 月 17 日に行われた。雇用開始日は、2022 年 10 月 18 日であった。雇用開始日まで、本件利害関係人は A 社において、ウクライナのクライアントのために業務を行っていた。

2.7. 本件利害関係人と A 社を代理して、2023 年 1 月 10 日、税務アドバイザーが、2022 年 10 月 18 日付けで 30%ルーリングの適用を税務調査官に申請した。その申請の理由は以下の通りであった。「［本件利害関係人］は、2022 年 10 月 18 日付で A 社にソリューションエンジニアとして入社しました。事情により、［本件利害関係人］は、雇用開始前からすでにオランダに滞在しておりました。その理由は、［本件利害関係人］が、居住国であるウクライナで続いている戦争を逃れて同国から避難したためです。2022 年 7 月 29 日、［本件利害関係人］は、オランダに到着しました。雇用開始前のオランダ滞在は、ウクライナでの戦争を理由とした短期的な意図によるものでした。そのため、オランダとのいわゆる持続的な結びつきは形成されていません（よって税務上オランダに居住を有していたわけではありませんでした）。

2.8. 税務調査官は、2023 年 4 月 7 日に当該申請を棄却した。

（…）

3. 争点および当事者の主張

3.1. 本件では、外国人労働者に対する 30%ルーリングの適用申請が正当に棄却されたか否かが争われている。そして争点は、本件利害関係人が「外国から入国してきた労働者（ingekomen werknemer）」に該当するか否かという点に集約される。

3.2. 本件利害関係人は、本控訴審における自らの請求を認容し、30%ルーリング適用申請を認めるよう請求している。税務調査官は、地方裁判所の判決を維持するよう求めている。

4. 判旨

【本件の争点について】

関連法規

4.1. 1964 年給与税法（2022 年版）第 31a 条第 2 項第 e 号および同法第 31a 条第 8 項に基づき、一定の条件の下で、源泉徴収義務者が労働者に対し、出身国以外（buiten het land van herkomst）での一時的な滞在に伴う追加費用（域外費用、extraterritoriale kosten）に関して支給する手当は、給与の 30%を上限として、非課税手当とみなされる。

4.2. 1965 年給与税法の施行規則第 10ea 条には、いわゆる証明責任に関する規則が定められており、これは、「外国から入国してきた労働者」に関しては、一定期間における手当は、課税標準の 30%を上限として、域外費用に対する手当とみなされることを意味する。

4.3. 1965 年給与税法施行規則第 10e 条第 2 項第 b 号によると、本件に関連する範囲において、「外国から入国してきた労働者」とは、源泉徴収義務者によって他国から採用されるか又は源泉徴収義務者の元へ派遣された、オランダの労働市場において存在しないか又は極めて希少な特定の専門知識を有する労働者を意味する。

4.4. 30%ルーリングは優遇措置であるため、立証責任の合理的な配分に基づき、利害関係人において、30%ルーリングの適用要件が満たされていることを疎明する必要がある。

【税務調査官の主位的主張に対する判断】

4.5. 税務調査官は、本件利害関係人が雇用のためにオランダに来たのではなく、ウクライナから逃れてきたパートナーや子供と一緒にいるために来たものであるため、「外国から入国してきた労働者」に該当しないという立場を主位的に取っている。したがって、オランダでの滞在のために当人が負担した費用と雇用関係との間には、十分な因果関係が存在しない。その理由だけで、30%ルーリングの適用を受ける権利は存在しない、と税務調査官は主張する。また、税務調査官は、2009年6月26日の最高裁判所の判決の存在を指摘しており、同判決によれば、オランダに来た理由は重要であり、その理由は私的な性質のものであってはならないとしている（...）。

4.6. 当裁判所は、30%ルーリングの適用において、利害関係人がオランダに来た理由が決定的な意義を持つものではないと判断する。「域外費用」という概念が導入されて以来、「外国から入国した労働者」の定義は変更されていない。「外国から入国してきた労働者」とは、（1964年賃金税法上の）労働者が、源泉徴収義務者によって他国から採用されるか、または源泉徴収義務者の元へ派遣される場合を意味する。この定義には、利害関係人がオランダに来た理由を審査しなければならないという内容は含まれていない。当裁判所の判断によれば、審査すべきは、利害関係人がA社との労働契約を締結した時点で、（i）オランダ国外に居住していたか否か、（ii）研修やインターンシップといった状況以外でオランダ国内で就労していなかったか否かのみである。当裁判所は、税務調査官の予備的な主張を踏まえ、以下にこれらの点を判断する。

判断するに、税務調査官が言及している2009年6月26日の最高裁判決は、本件においては関係がない。その理由は、当該最高裁判決の事実関係と本件の事実関係が類似していない上、当該判決では「派遣された労働者（gezonden werknemer）」に該当するか否かが争点となっていたためである。当該最高裁判決では、同じ使用者のもとで働き続け、業務の大部分をロンドンから引き続き遂行しており、業務内容に変更はなかった。また、雇用関係上、転居は必要ではなかったが、当該者は私的な理由によりオランダに転居した。このような事実関係に基づき、「派遣された労働者」には該当しないと判断された。本件では状況が異なり、利害関係人はオランダに来る前、本件使用者のもとでまだ勤務しておらず、むしろ使用者の事業所所在地こそがオランダへ転居した理由であった。したがって、当裁判所は、当該最高裁判決に、税務調査官が与えているような意義を認めることはできない。

【税務調査官の予備的主張に対する評価】

4.7. 税務調査官は、予備的主張として、本件労働契約の締結時点で、本件利害関係人の税務上の居住地はすでにオランダにあったため、本件利害関係人を「入国してきた労働者」とみなすことはできないとの立場をとっている。というのも、税務調査官によれば、本件利害関係人がオランダで就職活動を行い、無期労働契約を締結した事実も踏まえると、家族全員がウクライナに戻ることは想定できないからである。（...）。

4.8. 判断するに、ある者の居住地については、個別具体の事情に応じて判断されるべきである。この際、問題となる事案におけるすべての事情を考慮に入れる必要がある。確立された判例によると、重要なのは、これらの事情が、当該者とオランダとの間に個人的な性質の持続的な結びつきが存在するか否かという点だけである。そのような持続的な結びつきは、他のいかなる国との結びつきよりも強いものである必要はない。したがって、オランダに居住地があると認められるためには、当該者の社会的生活の中心がオランダにある必要はない。

4.9. 当裁判所は、本件利害関係人が2022年8月31日にA社との労働契約を締結した時点において、本件利害関係人はまだオランダに居住を有していなかったと判断する。この点に関し、当裁判所は、本件利害関係人が主張している通り、当時、本件利害関係人の子供がオランダでまだ学校に通っていなかったこと、本件利害関係人のパートナーがオランダで働いていなかったこと、本件

利害関係人がカナダやドイツでの就職活動も行っていたこと、そしてウクライナにある住居の家財道具がまだオランダには移送されていなかったことを考慮する。他の国での就職活動が現実的なものであったことは、本件利害関係人が就職活動のためにドイツへ渡航した事実からも明らかである。さらに、当時、当該家族は一時滞在許可に基づき、オランダに自身の住居を持たずに滞在していた。こうした状況は、家族がどの国に定住するかが明確でなかったため、本件利害関係人がオランダにどれくらいの期間滞在するかは不確実であり、まずウクライナに戻る可能性もあったという本件利害関係人の陳述とも合致している。（…）税務調査官が指摘する状況は、本件において当裁判所を異なる判断へと導くものではない。

【税務調査官のさらなる予備的主張に対する評価】

4.10. 税務調査官は、さらなる予備的主張として、利害関係人が A 社との労働契約を締結する前から、オランダでウクライナの顧客のために業務を行っていたため、すでにオランダで就労していたとの見解も示している。この理由により、本件利害関係人は「入国してきた労働者」には該当しないとしている。

4.11. 当裁判所は、本件利害関係人が 2022 年 8 月 31 日に A 社との労働契約を締結した時点では、まだオランダで勤務していなかったと判断する。確かに、本件利害関係人は、2022 年 10 月までウクライナの顧客のために勤務しており、その間、オランダから短期間リモートワークを行っていたと陳述している。しかし、当裁判所は、本件の個別具体の状況下において、それによって本件利害関係人がすでにオランダの労働市場に参入していたとは言い難いと判断する。というのも、本件利害関係人がオランダでこれらの業務を行ったのは、その業務とは無関係な事情によるものであったからである。

4.12. 以上により、当裁判所は、本件利害関係人が労働契約を締結した時点では、まだオランダに居住しておらず、就労もしていなかったと判断する。したがって、30%ルーリングのその他の要件が満たされていることについては当事者間で争いがないため、本件利害関係人が「入国してきた労働者」に該当することを十分に疎明したものと認める。したがって、税務調査官は、30%ルーリングの適用を求める申請を不当に棄却したと判断する。

【中間判決】

4.13. 結論として、控訴には理由があると認められる。つまり、当裁判所は、30%ルーリングの適用申請を認める。

（…）

＊＊＊