

# De 150 km-voorwaarde onder de 30%-regeling en het EU-recht

Rechtbank Haarlem 18 december 2012, 12/03680, NTFR 2013/741

Rechtbank Breda 8 november 2012, 12/02829, NTFR 2013/818

Art. 45, VWEU; Art. 10e lid 2, Uitv.besl. LB 1965; Art. 31a lid 2 onderdeel e, Wet LB 1964;

Art. 39c, Wet LB 1964; Art. 15a, Wet LB 1964

## 1. Inleiding

Rechtbank Haarlem en Rechtbank Breda hebben zich op een verschillende wijze uitgelaten over de EU-houdbaarheid van de voorwaarde waaronder inkomende werknemers enkel in aanmerking komen voor de 30%-regeling (art. 31a, lid 2, onderdeel e, Wet LB 1964) indien ze in 2/3 van de periode van 24 maanden (16 maanden) voor aanvang van de tewerkstelling in Nederland meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woonachtig waren (hierna: '150 km-voorwaarde'; art. 10e, lid 2, onderdeel b, 2e, Uitv.besl. LB 1965). Rechtbank Breda oordeelde dat, zo de 150 km-voorwaarde al een inbreuk op het vrije verkeer van werknemers (art. 45 VWEU) vormt (belemmering), hiervoor een objectieve rechtvaardigingsgrond bestaat.<sup>1</sup> Rechtbank Haarlem daarentegen was van mening dat de 150 km-voorwaarde het vrije verkeer van werknemers op een niet-toelaatbare wijze belemmert.<sup>2</sup> Tegen de uitspraak van Rechtbank Breda is sprongcassatie ingesteld bij de Hoge Raad en tegen de uitspraak van Rechtbank Haarlem is hoger beroep aangetekend bij Hof Amsterdam.

## 2. Achtergrond 30%-regeling en enige kenmerken

De 30%-regeling vindt haar oorsprong in de jaren na de Tweede Wereldoorlog. Mede met het oog op de opbouw van Nederland in die periode werd getracht buitenlandse investeerders en hoogopgeleide buitenlandse werknemers aan te trekken.<sup>3</sup> In die periode trokken werkgevers met name werknemers uit de Verenigde Staten aan.<sup>4</sup> Dergelijke vanuit het buitenland aangetrokken werknemers maken in het algemeen hogere kosten dan binnenlandse werknemers. Om hieraan tegemoet te komen en het aantrekken van zodanige werknemers te stimuleren, werd een tegemoetkoming in het leven geroepen. Aanvankelijk bestond die uit een geheime regeling<sup>5</sup> en zij evalueerde van de 35%-regeling<sup>6</sup> tot de huidige in de wet verankerde regeling als vrije vergoeding voor extraterritoriale kosten van ingekomen werknemers (art. 15a, lid 1, onderdeel j (oud) Wet LB 1964) waarvoor tot 1 januari 2015 kan worden gekozen in plaats van de werkkostenregeling (art. 31a, lid 2, onderdeel e, Wet LB 1964).<sup>7</sup> In het kader van de werkkostenregeling vormt de vergoeding voor extraterritoriale kosten een gerichte vrijstelling die buiten de for-

1 Rechtbank Breda 8 november 2012, nr. 12/02829, NTFR 2013/818 met commentaar van Steijn, V-N 2012/62.8.

2 Rechtbank Haarlem 18 december 2012, nr. AWB 12/03680, NTFR 2013/741 met commentaar van Westerman.

3 Rijksbegroting voor het jaar 1986, Kamerstukken II, 1985-1986, 19 200, Hoofdstuk IXB, nr. 7, p. 3 en Rijksbegroting voor het jaar 1993, Kamerstukken II, 1992-1993, 22 800, Hoofdstuk IXB, nr. 10, p. 4 (ook aangehaald door A-G Niessen in zijn conclusie van 12 april 2012 bij HR 5 oktober 2012, nr. 11/03239, NTFR 2012/2327, BNB 2012/39, on-derdeel 4.7 en 4.8). Zie ook H.T.P.M. van den Hurk en M. Snikken-burg, *De 30%-regeling, de vergoeding van extraterritoriale kosten*, Kluwer, Deventer 2004, p. 13 en D.V.E.M. van der Wiel-Rammeloo, 'De 30%-regeling ontregeld', NTFR-B 2013/34, onderdeel 4.

4 Van den Hurk en Snikkenburg, t.a.p., p. 13.

5 De eerste regelingen werden door het Ministerie van Financiën met individuele Amerikaanse bedrijven gesloten ten behoeve van een aantal voor de Nederlandse economie van belang zijnde projecten. Werknemers van Amerikaanse bedrijven konden onder bepaalde voorwaarden een specifieke aftrekregeling krijgen waardoor de

loonkosten van het personeel daalden met als gevolg dat het vestigingsklimaat verbeterde. In 1959 werd de regeling geüniformeerd en gedelegeerd aan de Inspecteur der Directe Belastingen te 's-Gravenhage. De regeling behelsde toen een forfaitaire kostenaftrek van 40% met een maximale aftrek van f 40.000 gedurende drie jaar. Andere dan Amerikaanse werknemers kregen echter een lagere aftrek. In 1967 werd het aftrekpercentage verlaagd naar 30%, waarbij de maximumaftrek kwam te vervallen. Vergelijk A.J. Rompelman en E. Stulemeijer, *De 35%-regelingen*, Kluwer, Deventer 1993, p. 9.

6 Begin 1970 werd de regeling in een niet-gepubliceerde ministeriële aanschrijving vastgelegd waarbij het aftrekpercentage op 35% werd bepaald en de duur werd beperkt tot vijf jaar. In 1986 werd de regeling in een aangepaste versie gepubliceerd en zij werd gevolgd door latere herziene versies van deze resolutie; Rompelman en Stulemeijer, t.a.p., p. 9.

7 Art. 15a, lid 1, onderdeel j (oud) Wet LB 1964 is afgeschaft per 1 januari 2011 bij de Wet van 23 december 2009, Fiscale vereenvoudigingswet 2010, *Stb.* 2009, 611 met het oog op de werkkostenregeling.

faisitaire ruimte<sup>8</sup> blijft indien voor eindheffing wordt geopteerd (art. 31a, lid 2, aanhef, Wet LB 1964). In het kort houdt de regeling nog steeds in dat een inhoudingsplichtige aan een ingekomen werknemer maximaal 30% van het loon inclusief de vergoeding als vrije vergoeding voor extraterritoriale kosten (of als gerichte vrijstelling) kan verstrekken voor een periode van acht jaar en zonder nadere bewijzen (art. 10ea, lid 1, Uitv.besl. LB 1965).

In 1992 werd in de toenmalige 35%-regeling aan een ingekomen werknemer de eis gesteld dat er sprake moest zijn van niet of schaars op de Nederlandse arbeidsmarkt aanwezige werknemers met een specifieke deskundigheid. Thans is voor de kwalificatie als ingekomen werknemers vereist dat aan de 150 km-voorwaarde wordt voldaan (art. 10e, lid 2, onderdeel b, 2e, Uitv.besl. LB 1965; waarover hierna meer) en geldt voor de specifieke deskundigheid een absolute loontoets (€ 35.770 op jaarbasis; zie art. 10eb, lid 1, Uitv.besl. LB 1965). Voor de vraag of de aldus vastgestelde specifieke deskundigheid niet of schaars op de Nederlandse arbeidsmarkt aanwezig is, moet in onderlinge samenhang rekening worden gehouden met de volgende factoren: (i) het niveau van de door de werknemer gevolgde opleiding, (ii) de voor de functie relevante ervaring van de werknemer en (iii) het beloningsniveau van de onderhavige functie in verhouding tot het beloningsniveau in het land van herkomst van de werknemer, d.w.z. een relatieve loontoets (zie art. 10eb, lid 4, Uitv.besl. LB 1965).<sup>9</sup>

Gedurende deze lange historie van de 30%-regeling is haar doel ongewijzigd gebleven, d.w.z. een fiscale stimulans geven voor het aantrekken van gekwalificeerd en deskundig personeel teneinde de economische ontwikkelingen in Nederland een impuls te geven.<sup>10</sup> Uiteraard is de regeling eveneens van

belang voor het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat.<sup>11</sup>

### 3. De ratio van de 150 km-voorwaarde

De 150 km-voorwaarde is, zoals hiervoor reeds werd aangegeven, ingebed in een nadere definitie van het begrip ingekomen werknemer.<sup>12</sup> Het uiteindelijke doel van deze voorwaarde is wat als onbedoeld gebruik van de 30%-regeling werd beschouwd in te dammen. Deze inperking had een bijkomend budgettair voordeel omdat in samenhang daarmee de kosten van de 30%-regeling voor de overheid konden worden verlaagd.<sup>13</sup>

De wetgever heeft de afstand van 150 kilometer als onderscheidend criterium voor een al dan niet ingekomen werknemer gekozen omdat verondersteld wordt dat een werknemer die in de kwalificerende periode woonachtig was op een afstand van minder dan 150 kilometer van de Nederlandse landsgrenzen, slechts in beperkte mate extraterritoriale kosten zal hebben. Zodoende wordt in dergelijke gevallen de 30%-regeling te ruim geoordeeld. In dat verband neemt de wetgever aan dat werknemers die binnen de hiervoor genoemde afstand van de Nederlandse grens wonen niet moeten verhuizen maar er ook voor kunnen kiezen te forenzen; dergelijke werknemers worden vergelijkbaar geacht met reguliere in Nederland wonende werknemers.<sup>14</sup> Daarenboven was een reden voor de 150 km-voorwaarde de constatering dat een onverkorte toepassing van de 30%-regeling op inkomende werknemers tot een verstoring van de concurrentie op de arbeidsmarkt in de grensstreek zou leiden.<sup>15</sup>

### 4. Relatie met het EU-recht

Rechtbank Breda en Rechtbank Haarlem hebben een verschillende visie met betrekking tot de EU-rechtelijke houdbaarheid van de 150 km-voorwaarde. Zij toetsen haar aan het vrije verkeer van

Inhoudingsplichtigen mogen evenwel vanaf deze datum kiezen of zij het regime voor vrije vergoedingen en verstrekkingen willen toepassen of de werkkostenregeling (art. 39c Wet LB 1964).

- 8 Onder de werkkostenregeling geldt een forfaitaire ruimte van de door de werkgever aan te wijzen vergoedingen en verstrekkingen van 1,5% van de totale fiscale loonsom (exclusief eindheffingsbestanddelen); art. 31a, lid 2, aanhef, Wet LB 1964.
- 9 Zie voor een kritische beschouwing van deze vereisten A.L. Mertens, annotatie BNB 2013/39, onderdeel 6 en Van der Wiel-Rammeloo, t.a.p., onderdeel 3.
- 10 B.R.R. James, *De 30%-regeling voor ingekomen werknemers*, Sdu Fiscale & Financiële Uitgevers, Amersfoort 2009, p. 13 e.v. Vgl. tevens de conclusie van A-G Niessen van 12 april 2012 bij HR 5 oktober 2012, nr. 11/03239, NTFR 2012/1282, BNB 2012/39, onderdeel 5.4., alsmede Rijksbegroting voor het jaar 1993, Kamerstukken II, 1992-1993, 22 800, Hoofdstuk IXB, nr. 10, p. 4.

- 11 Belastingplan 2012, Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 10, p. 69; Belastingplan 2012, Kamerstukken I, 2011-2012, 33 003, D, p. 21; Actie-agenda opgesteld door het Topteam Hoofdkantoren, bijlage bij Kamerstukken II, 2010-2011, 32 637, nr.14 en Beantwoording schriftelijke vragen Fiscale agenda, Kamerstukken II, 2010-2011, 32 504, nr. 68.
- 12 Belastingplan 2012, Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 3, p. 39.
- 13 Belastingplan 2012, Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 3, p. 38.
- 14 Belastingplan 2012, Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 3, p. 40.
- 15 Belastingplan 2012, Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 3, p. 39.

werknemers (art. 45 VWEU). Voor beantwoording van deze vraag kunnen de volgende deelvragen of elementen worden onderscheiden:<sup>16</sup>

- Bestaat aanspraak op het vrije verkeer van werknemers?
- Is er sprake van een discriminatie (direct of indirect) of een belemmering van het vrije verkeer van werknemers?
- Is de 150 km-voorwaarde geschikt om het daarmee beoogde doel te bereiken?
- Is voor een eventuele belemmering of discriminatie een rechtvaardigingsgrond aan te dragen?
- Gaan de in de 150 km-voorwaarde opgenomen maatregelen verder gaan dan noodzakelijk is voor het bereiken van het nagestreefde doel?

### 5. Aanspraak op het vrije verkeer van werknemers

Wil aanspraak kunnen worden gemaakt op het vrije verkeer van werknemers dan dient in beginsel sprake te zijn van een grensoverschrijdende economische activiteit. Van een grensoverschrijdende situatie (en dus niet van een interne situatie)<sup>17</sup> is volgens het HvJ sprake indien een werknemer in een andere lidstaat woont dan waar hij in loondienst werkzaam is.<sup>18</sup>

Het HvJ omschrijft het begrip 'werknemer' in de zin van art. 45 VWEU als 'iedere persoon die reële en daadwerkelijke arbeid verricht, met uitsluiting van werkzaamheden van zo geringe omvang dat zij louter marginaal en bijkomstig zijn'.<sup>19</sup> Een ander hoofdkenmerk van werknemer is dat de arbeidsverhouding daardoor gekenmerkt wordt dat iemand gedurende bepaalde tijd voor een ander en onder diens gezag prestaties verricht tegen beloning.<sup>20</sup> Een werknemer die op basis van de 150 km-voorwaarde niet als ingekomen werknemer wordt aangemerkt (hierna: 'een grenswerknemer'), beantwoordt uiteraard wel aan de kenmerken die het HvJ aan het begrip 'werknemer' stelt in art. 45 VWEU. Dat begrip ('werknemer' in de zin van art.

45 VWEU) heeft een autonome inhoud dat niet restrictief mag worden uitgelegd.

Mocht geen sprake zijn van een grensoverschrijdende werknemersactiviteit dan kan een beroep worden gedaan op het burgerschap van de Unie (art. 20 VWEU) en het daarin vervatte recht vrij te reizen en te verblijven binnen de Unie (art. 21, lid 1, VWEU).<sup>21</sup> In dit verband vormt art. 21 VWEU een *lex generalis*<sup>22</sup> ten opzichte van, onder meer, art. 45 VWEU. Het belemmerings- en discriminatieverbod is ook vervat, aldus het HvJ, in art. 21, lid 1, VWEU.<sup>23</sup>

In zowel de zaak voor Rechtbank Breda als voor Rechtbank Haarlem betreft het uit Duitsland afkomstige grenswerknemers die in Nederland tewerkgesteld worden bij een alhier gevestigde inhoudingsplichtige (in de zaak voor Rechtbank Haarlem is de betrokken werknemer tevens in Nederland gaan wonen). Het is derhalve niet aan twijfel onderhevig dat het vrije verkeer van werknemers in beide zaken toepassing vindt, hetgeen ook door beide rechtbanken gevolgd wordt.

### 6. Belemmering van het vrije verkeer van werknemers

Indien de beide uit Duitsland afkomstige grenswerknemers uit de rechtbankzaken worden vergeleken met een reguliere binnenlandse werknemer dan kan worden vastgesteld dat tussen hen geen onderscheid wordt gemaakt aangezien beide categorieën niet in aanmerking komen voor de 30%-regeling. Vanuit dat perspectief lijkt er sprake te zijn van een maatregel zonder onderscheid, d.w.z. er wordt geen onderscheid gemaakt tussen een binnenlandse en grensoverschrijdende situatie.<sup>24</sup> In dezen wordt wel een onderscheid gemaakt op basis van een specifiek omschreven woonplaatscriterium waardoor een verschil in behandeling ontstaat tussen uit andere lidstaten afkomstige werknemers die al dan niet aan de 150 km-voorwaarde

16 Zie voor een vergelijkbaar beslisschema HvJ 30 november 1995, zaak C-55/94, Gebhard en HvJ 31 maart 1993, zaak C-19/92, Kraus. Vergelijk tevens L. Hinnekens, *Europese Unie en directe belastingen*, Larcier, Brussel 2012, p. 299. Tevens kan worden verwezen naar het interessante 'theoretical optimization model' tussen directe belastingsovereiniteit en het vrije verkeer van S. Douma, *Optimization of Tax Sovereignty and Free Movement*, Doctoral Series, nr. 21, IBFD, Amsterdam, p. 118.

17 HvJ 24 januari 1993, zaak C-112/91, Werner.

18 Vergelijk HvJ 18 oktober 2008, zaak C-527/06, (Renneberg), NTFR 2008/2144 en HvJ 18 juli 2007, zaak C-212/05, (Hartmann), NTFR 2007/1391.

19 HvJ 23 maart 1982, zaak C-53/81, Levin.

20 HvJ 3 juli 1986, zaak 66/85, Lawrie-Blum en HvJ 11 september 2008, zaak C-228/07, Petersen.

21 Zie nader P. van Nuffelen en N. Cambien, 'De vrijheid van economisch niet-actieve EU-burgers om binnen de Unie te reizen, te verblijven en te studeren', *SEW* 2009, nr. 4, p. 144 e.v.

22 HvJ 26 oktober 2006, zaak C-345/05, Commissie/Portugal en HvJ 5 mei 2011, zaak C-537/09, Bartlett.

23 HvJ 18 juli 2006, zaak C-406/04, De Cuyper; HvJ 11 september 2007, zaak C-76/05, (Schwarz), NTFR 2007/1725; HvJ 23 april 2009, zaak C-544/07, (Rüffler), NTFR 2009/1068 en HvJ 20 mei 2010, zaak C-56/09, (Zanotti), NTFR 2010/1512.

24 Vergelijk D.M. Weber, *Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht)*, Kluwer, digitaal, par. 5.0.7 en 5.0.8; R. Barents en L.J. Brinkhorst, *Grondlijnen van Europees Recht*, Kluwer, Deventer 2012, p. 380, 381 en 478, alsmede Hinnekens, t.a.p., p. 292-296.

voldoen. Er kan dan ook betoogd worden – zo neemt ook Rechtbank Haarlem aan – dat van een maatregel met onderscheid eveneens sprake is indien een Nederlandse wettelijke maatregel een onderscheid maakt tussen uit andere lidstaten van de EU afkomstige werknemers en welk onderscheid gestoeld is op het al dan niet voldoen aan de 150 km-voorwaarde, d.w.z. zogenoemde horizontale discriminatie of meestbegunstiging.<sup>25</sup> Vervolgens moet worden nagegaan of de 150 km-voorwaarde het vrije verkeer van werknemers belemmert of kan belemmeren.<sup>26</sup>

### 7. Geen dispariteit

Naar mijn mening is in dezen geen sprake van een dispariteit. Bij een dispariteit houdt een lidstaat geen rekening met het feit dat dezelfde of soortgelijke rechtsvoorschriften al, bijvoorbeeld, in de lidstaat van herkomst worden toegepast. Het gevolg is dat bij dispariteiten sprake is van het van toepassing zijn van meer dan één nationale wetgeving en dat een mogelijke belemmering ontstaat doordat de wetgevingen van de vigerende lidstaten uiteenlopen (vergelijk ook art. 116 VWEU). Bij de 150 km-voorwaarde is geen sprake van een belemmering die het gevolg is van het uiteenlopen van twee of meer nationale wetgevingen die elk voor zich geen onderscheid maken.<sup>27</sup> Met andere woorden, er kan in dezen in beginsel niet worden gesproken van belemmeringen die voortvloeien uit de omstandigheid dat zowel Nederland als een andere lidstaat (in casu Duitsland) een 150 km-achtige regeling toepast. Hieraan doet niet af dat de lidstaten waaruit de werknemers afkomstig zijn een expat-regeling kennen; de eventuele belemmering wordt nog steeds opgeroepen door de 150 km-voorwaarde en niet door het feit dat Nederland en de lidstaat van herkomst beide een regeling voor expats kennen. Overigens kent Duitsland een zodanige regeling niet.

### 8. Belemmerende maatregel

De 150 km-voorwaarde maakt een specifiek onderscheid naar woonplaats al naar gelang vanuit een andere EU-lidstaat ingekomen werknemers hieraan voldoen wat een belemmering van het vrije verkeer van werknemers zou kunnen opleveren. Het bijzondere aan de onderhavige situaties is dat er in beginsel geen onderscheid wordt gemaakt tussen, bijvoorbeeld, inwoners van Nederland en inwoners van een andere lidstaat (verticale verkapte discriminatie) die niet aan de 150 km-voorwaarde voldoen (grenswerknemers) omdat reguliere in Nederland wonende en werkende werknemers (die dus niet als inkomende werknemer kwalificeren) evenmin voor de 30%-regeling in aanmerking komen. De 150 km-voorwaarde behelst een vorm van horizontale discriminatie of meestbegunstiging en het is de vraag of een zodanige onderscheidende behandeling vanuit verschillende lidstaten van de EU afkomstige werknemers is toegestaan door en onder het vrije verkeer van werknemers.

In de tot op heden gewezen jurisprudentie heeft het HvJ horizontale discriminatie in overeenstemming geacht met de in VWEU vervatte vrijheden indien zij voortvloeit uit een belastingverdrag.<sup>28</sup> Deze situatie doet zich in dezen niet voor aangezien een eventuele belemmering het gevolg is van een in de Nederlandse wetgeving vervatte bepaling. Aanvankelijk was het HvJ in niet-fiscale zaken<sup>29</sup> van oordeel dat horizontale discriminatie van zodanige bepalingen niet tot strijdigheid met het VWEU leidde. Ook in de latere fiscaal geïnitieerde zaken was het HvJ in eerste instantie terughoudend horizontale discriminatie niet in overeenstemming te achten met het VWEU.<sup>30</sup> Een kentering zou, al-

25 Vgl. Weber, t.a.p., par. 5.0.9.D.a; H.J. Noordenbos, 'Wijziging 30%-regeling aanvechtbaar', *NtFR* 2011/2610 en idem 'Unilaterale begunstiging strijdig met het EG-verdrag', *WFR* 2009/79, p. 79, alsmede H. van den Hurk en J. Korving, 'the ECJ's Judgment in OESF – Is Horizontal Discrimination a Threat to the Internal Market', *Bulletin for International Taxation*, 2009, nr. 3, p. 95.

26 Voldoende is dat een nationale maatregel, zoals de 150 km-voorwaarde, een belemmerend effect kan hebben (potentiële belemmeringen); zie Barents en Brinkhorst, t.a.p., p. 478. Er moet dan wel in zijn algemeenheid van een belemmering kunnen worden gesproken hetgeen ook aannemelijk moet zijn c.q. moet worden gemaakt; HvJ 29 maart 2011, zaak C-565/08, Commissie/Italië.

27 HvJ 13 februari 1969, zaak 14/68, Wilhelm c.s.; HvJ 19 januari 1988, zaak 223/86, Pesca Valentia Limited; HvJ 1 februari 1996, zaak C-177/94, G. Perfil; HvJ 9 september 2003, zaak C-137/00, Milk Marque; HvJ 12 juli 2005, zaak C-403/03, (Schempp), *NtFR* 2005/1756; HvJ 12

mei 1998, zaak C-336/96, Gilly en HvJ 14 november 2006, zaak C-513/04, (Kerckhaert-Morres), *NtFR* 2006/1685..

28 HvJ 5 juli 2005, zaak C-376/03, (D), *NtFR* 2005/949; HvJ EG 27 oktober 2005, zaak C-8/04, Bujara en HvJ 12 december 2006, zaak C-374/04, (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation), *NtFR* 2007/124.

29 Vgl. HvJ 27 september 1988, zaak 263/86, Humbel (volgens het HvJ was België Europeesrechtelijk niet verplicht aan de zoon van een Franse migrerende werknemer die beiden verbleven in Luxemburg, vrijstelling van inschrijvingsgeld in een Belgische school te verlenen terwijl het die vrijstelling wel verleende aan Belgische en Luxemburgse onderdanen; ook genoemd door Hinnekens, t.a.p., p. 342.). Zie verder HvJ 27 september 1988, zaak 235/87, Matteucci.

30 HvJ 12 september 2006, zaak C-196/04, (Cadbury Schweppes), *NtFR* 2006/1406 en HvJ 6 december 2007, zaak C-298/05, (Columbus Container Services), *NtFR* 2007/2295.

thans zo betoogt Rechtbank Haarlem,<sup>31</sup> kunnen worden gezien in het Orange European Small Cap Fund-arrest van het HvJ.<sup>32</sup> In r.o. 56 stelt het HvJ dat in beginsel sprake is van een belemmering van het vrije verkeer van kapitaal (art. 63 VWEU) indien een wettelijke regeling (de Nederlandse regeling inzake fiscale beleggingsinstellingen) dividenden uit bepaalde lidstaten uitsluit van het recht op een tegemoetkoming van bronbelasting op buitenlandse dividenden (in casu dividenden afkomstig uit Duitsland en Portugal) terwijl een dergelijke tegemoetkoming wel wordt toegestaan voor dividenden die afkomstig zijn uit andere lidstaten. Uiteindelijk kwam het HvJ in dit arrest overigens tot het oordeel dat geen sprake was van objectief vergelijkbare situaties.

Het recente FII-arrest<sup>33</sup> vormt een illustratie dat het niet altijd eenvoudig is lijnen te destilleren uit de jurisprudentie van het HvJ, laat staan een kentering hierin te constateren. Desalniettemin zijn er goede argumenten dat een horizontale discriminatie evenzeer strijdig is met het in het VWEU vervatte vrije verkeer van werknemers.

In dezen zou ook van een belemmering kunnen worden gesproken indien een uit een andere lidstaat afkomstige grenswerknemer als gevolg van de 150 km-voorwaarde ervan wordt weerhouden of wordt belet zijn lidstaat van herkomst te verlaten om zijn recht van vrij verkeer uit te oefenen.<sup>34</sup> Een belemmering zou in dezen tevens voorhanden kunnen zijn indien het een dergelijke grenswerknemer (die niet aan de 150 km-voorwaarde beantwoordt) moeilijker wordt gemaakt c.q. hij belemmerd wordt in zijn toegang tot de Nederlandse arbeidsmarkt of zijn concurrentiepositie op die markt wordt belemmerd of bemoeilijkt<sup>35</sup> (met inachtneming van wat naar het HvJ 'normale en doeltreffende mededingingsvoorwaarden' kunnen worden genoemd). Er kan betoogd worden dat dergelijke grenswerknemers in hun toegang tot de Nederlandse arbeidsmarkt en in hun concurrentiepositie gehinderd worden aangezien uit andere lidstaten afkomstige werknemers die aan de 150 km-voorwaarde beantwoorden en daarmee als ingekomen werknemer worden beschouwd de 30%-

regeling wel deelachtig kunnen worden. Hieraan doet dan evenmin af dat de grenswerknemer aanspraak kan maken op een vergoeding van de daadwerkelijk gemaakte extraterritoriale kosten. De forfaitaire bewijsregel is immers vaak ruimer waardoor de concurrentiepositie van een zodanige grenswerknemer bemoeilijkt wordt ten aanzien van kwalificerende ingekomen werknemers (die aan de 150 km-voorwaarde voldoen en woonachtig waren buiten de 150 km-grens).

### 9. Geschiktheid, rechtvaardigingsgronden en proportionaliteit

Aangenomen kan worden dat de 150 km-voorwaarde die als doel heeft het gebruik van de 30%-regeling in te dammen, geschikt is dat doel te bereiken en te waarborgen. Wat dat betreft kan worden aangenomen dat er een causaal verband is tussen de 150 km-voorwaarde en het nagestreefde doel.<sup>36</sup>

Vervolgens dient te worden nagegaan of voor de eerder geconstateerde belemmering een rechtvaardigingsgrond kan worden aangedragen. Hierbij dient de doelstelling van de regeling in acht te worden genomen die mede kan worden vastgesteld aan de hand van de parlementaire toelichting bij de desbetreffende regeling.<sup>37</sup> Uit de parlementaire toelichting blijkt, zoals hiervoor is aangegeven, dat de 150 km-voorwaarde beoogt (i) onbedoeld gebruik in te dammen (grenswerknemers die niet aan de 150 km-voorwaarde voldoen worden in beperkte mate met de extraterritoriale kosten geconfronteerd en kunnen forenzen) zodat de 30%-regeling beter aansluit bij haar oorspronkelijke bedoeling (wat tevens budgettaire voordelen heeft) en (ii) concurrentievervalsingen in de grensstreek tegen te gaan.

Zoals Rechtbank Haarlem terecht aangeeft, wordt de sub (i) genoemde veronderstelling op geen enkele wijze onderbouwd (waarbij onbedoeld gebruik, zoals Rechtbank Breda opmerkt, er niet toe leidt dat de 150 km-voorwaarde een antimisbruikregeling is). Verder wordt er in het geheel geen rekening gehouden met de totale reisafstand. De werknemer in de uitspraak van Rechtbank Haarlem is afkomstig uit Essen (Duitsland), werkt in

31 Vgl. ook Noordenbos, t.a.p., NTFR 2011/2610 en WFR 2009/79.

32 HvJ 20 mei 2008, zaak C-194/06, (OESF), NTFR 2008/1101.

33 HvJ 13 november 2012, zaak C-35/11, (FII), NTFR 2012/2763.

34 HvJ 15 december 1995, zaak C-415/93, Bosman (waarin sprake was van een maatregel zonder onderscheid).

35 HvJ 5 oktober 2004, zaak C-442/02, CaixaBank (art. 49 VWEU); HvJ 5 december 2006, gevoegde zaken C-94/04 en C-202/04, Cipolla (art.

56 VWEU) en HvJ 29 maart 2011, zaak C-565/08, Commissie/Italië (art. 56 VWEU).

36 Vgl. W. van Gerven, 'Het evenredigheidsbeginsel: een beginsel met een groot verleden en een grote toekomst', *Schoordijk-bundel*, Kluwer, Deventer 1991, p. 75-86.

37 Vergelijk HvJ 17 september 2009, zaak C-182/08, (Glaxo Welcome), NTFR 2009/2107.

Amsterdam en woont in Haarlem. De afstand over de weg van Essen naar Amsterdam bedraagt 207 km (en hemelsbreed 177 km). Nog afgezien van het feit dat het betwijfeld kan worden of dit te forzen is, rijst ook de vraag of hier een terecht en te rechtvaardigen onderscheid wordt gemaakt met, bijvoorbeeld, een in Duitsland wonende werknemer die op 151 km van de grens woont en op 160 km afstand van zijn woonplaats in Nederland gaat werken.<sup>38</sup> De laatste werknemer komt wel in aanmerking voor de 30%-regeling zodat de kans klein lijkt dat het sub (i) genoemde een zodanige belemmering kan rechtvaardigen.<sup>39</sup> In aanvulling hierop kan ook opgemerkt worden dat budgettaire doelstellingen in beginsel niet als rechtvaardigingsgrond kunnen fungeren.<sup>40</sup>

Ook bij de concurrentieverstoringsen in de grensstreek kunnen de nodige vraagtekens worden gezet en zij kunnen evenmin een eventuele belemmering van de 150 km-voorwaarde rechtvaardigen. Immers, dergelijke concurrentieverstoringsen beperken zich niet tot de grensstreek, ook al doen zij aldaar het meest pregnant gevoelen. Het is inherent aan de 30%-regeling dat zij concurrentieverstoringend werkt ten aanzien van reguliere Nederlandse werknemers (een dergelijke mogelijke omgekeerde discriminatie is in beginsel toegestaan onder het EU-recht) zodat het niet aannemelijk is dat een dergelijke concurrentieverstoring de belemmering vermag te rechtvaardigen. Deze concurrentieverstoring lijkt ook niet geheel te stroken met de eisen van specifieke deskundigheid en schaarste op de Nederlandse arbeidsmarkt die aan een ingekomen werknemer gesteld worden. De staatssecretaris wijst er evenwel op dat het gebruik van de 30%-regeling in de afgelopen jaren behoorlijk is toegenomen hetgeen samen zou hangen met de invulling van het begrip specifieke deskundigheid door de jurisprudentie.<sup>41</sup>

Voor hetgeen sub (i) en (ii) als mogelijke rechtvaardigingsgrond is aangedragen, is eveneens de reeds genoemde doelstelling van de 30%-regeling van belang. Het oorspronkelijke doel van de regeling is (zo blijkt ook uit de parlementaire toelichting bij Belastingplan 2012) en was (hoogopgeleide)

specifiek deskundige werknemers, die niet of schaars aanwezig zijn op de Nederlandse arbeidsmarkt aan te trekken teneinde de Nederlandse economie te stimuleren en een positieve bijdrage te verlenen aan het Nederlandse vestigingsklimaat. Dat de 30%-regeling technisch gezien, is vormgegeven als een vrije vergoeding (of een gerichte vrijstelling) voor extraterritoriale kosten doet hieraan niet af. De intentie daarvan is en blijft Nederland aantrekkelijk te houden voor uit het buitenland afkomstige kenniswerkers waarbij het geen verschil maakt of mag maken uit welk land die werknemers afkomstig zijn. Vanuit dat perspectief kan de 150 km-voorwaarde moeilijk gerechtvaardigd worden geacht door de sub (i) en (ii) aangedragen gronden.

Aan de proportionaliteitstoets, d.w.z. gaan de in de 150 km-voorwaarde vervatte maatregelen verder dan noodzakelijk is voor het bereiken van het nastreefde doel,<sup>42</sup> wordt dan niet meer toegekomen. Onderdeel van deze proportionaliteitstoets is overigens de vraag of geen minder belemmerende alternatieven voorhanden zijn om het beoogde doel te bereiken.<sup>43</sup> Wat dit laatste betreft zijn overigens afdoende alternatieven denkbaar.

## 10. Conclusie

In deze bijdrage is ingegaan op een aantal EU-rechtelijke aspecten van de 150 km-voorwaarde. Er is vastgesteld dat in de vigerende zaken aan de orde kan komen of zogenoemde horizontale discriminatie of meestbegunstiging van een nationale wettelijke regeling tot strijdigheid kan leiden van het vrije verkeer van werknemers. Tevens is kort ingegaan op mogelijke gronden die een dergelijke belemmering zouden kunnen rechtvaardigen. Er kan dan ook met belangstelling worden uitgekeken naar de bevindingen van Hof Amsterdam en de Hoge Raad naar aanleiding van het hoger beroep tegen de uitspraak van Rechtbank Haarlem respectievelijk de sprongcassatie die is aangetekend tegen de uitspraak van Rechtbank Breda.

Pötgens<sup>44</sup>

38 Bel.plan 2012, Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 10, p. 73.

39 Vgl. ook HvJ 14 februari 1995, zaak C-279/93, Schumacker. In r.o.46 wijst het HvJ het beroep van Duitsland op administratieve moeilijkheden af als rechtvaardigingsgrond voor het niet-toekennen van persoonlijke tegemoetkomingen aan de in België wonende Schumacker. Het HvJ refereert daarbij aan het feit dat inwoners van Nederland op basis van het bij het belastingverdrag met Duitsland behorende grensarbeidersprotocol wel aanspraak kunnen maken op de persoonlijke tegemoetkomingen in Duitsland.

40 HvJ 6 juni 2000, zaak C-35/98, Verkooijen.

41 Brief staatssecretaris van Financiën van 7 september 2011, nr. DB2011/302U, NTFR 2011/2029, V-N 2011/43.16

42 Vergelijk in algemene zin HvJ 30 november 1995, zaak C-55/94, Gebhard.

43 Zie HvJ 9 juli 1997, zaak C-222/95, Parodi.

44 Prof.mr. F.P.G. Pötgens is hoogleraar in het Internationale en Europese Belastingrecht aan de Vrije Universiteit Amsterdam en belastingadviseur bij De Brauw Blackstone Westbroek N.V. te Amsterdam.