

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Nadruk verboden

Erasmus School of Economics

Masterscriptie

De 30%-regeling

Een onderzoek naar de Europeesrechtelijke aspecten van de 30%-regeling



Naam student: Viresh S.J. Bansraj
Studentnummer: 187719
Begeleider: Prof.dr.P. Kavelaars
Rotterdam, 18 december 2014

Lijst van afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
AGVV	Algemene Groepsvrijstellingsverordening
Art.	Artikel
ECRM	Europese Commissie voor de Rechten van de Mens
EU	Europese Unie
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EVRM	Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens
Handelingen I	Handelingen van de Eerste Kamer der Staten-Generaal
HvJ EU	Europees Hof van Justitie
HR	Hoge Raad
Jur.	Jurisprudentie van het Hof van Justitie en van het Gerecht van Eerste Aanleg
IVBPR	Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten
Kamerstukken I	Kamerstukken van de Eerste Kamer der Staten-Generaal
Kamerstukken II	Kamerstukken van de Tweede Kamer der Staten-Generaal
PbEU	Publicatieblad van de Europese Unie
NDFR	Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NTFRB	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht Beschouwingen
OECD (OESO)	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
R.o.	Rechtsoverweging
Uitv.besl. LB 1965	Uitvoeringsbesluit Loonbelasting 1965
Uitv.reg. LB 2011	Uitvoeringsregeling Loonbelasting 2011
V-N	Vakstudie Nieuws
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet op de loonbelasting 1964
Wet Vpb 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
WFR	Weekblad Financieel Recht
Wfsv	Wet financiering sociale verzekeringen

Inhoudsopgave

Voorwoord.....	5
1 Inleiding	6
2 De 30%-regeling	12
2.1 Inleiding.....	12
2.2 Achtergrond en historie 30%-regeling.....	12
2.3 Doel en strekking van de regeling	14
2.4 De voorwaarden van de 30%-regeling vanaf 2012.....	17
2.4.1 Inkomende werknemer	17
2.4.2 Salarisnorm.....	19
2.4.3 Schaarste.....	19
2.4.4 Looptijd	20
2.5 Tussenconclusie.....	20
3 Staatssteun	22
3.1 Inleiding.....	22
3.2 Enkele cijfers	23
3.3 Historie, achtergrond en procedure staatssteun	25
3.4 Wat is staatssteun?.....	27
3.4.1 Begunstiging van onderneming	28
3.4.1.1 Financieel voordeel.....	28
3.4.1.2 Niet onder normale omstandigheden	29
3.4.2 Bekostiging door overheidsmiddelen	29
3.4.3 Selectieve steun	30
3.4.4 Concurrentievervalsing en ongunstige beïnvloeding handelsverkeer.....	31
3.5 Uitzonderingen: art. 107 VwEU leden 2 en 3.....	32
3.5.1 Artikel 107 lid 2 VwEU.....	32
3.5.2 Artikel 107 lid 3 VwEU.....	33
3.6 Vrijstellingen en andere uitzonderingen.....	36
3.7 Toezicht	36
3.7.1 Aanmelding van de steun bij de Commissie.....	37
3.7.2 Onderzoek.....	37
3.7.3 Eindbeslissing.....	37
3.8 Toetsing 30%-regeling aan staatssteun.....	38
3.8.1 Begunstiging van de onderneming	38
3.8.2 Door de staat te worden verstrekt of door overheidsmiddelen te zijn bekostigd.....	40
3.8.3 Concurrentievervalsing en ongunstige beïnvloeding handelsverkeer.....	41
3.8.4 Selectiviteit	42
3.9 Verhouding Gedragscode met staatssteun	45

3.10	Toetsingsschema Gedragscode.....	47
3.10.1	Valt de 30%-regeling onder de werkingssfeer van de Gedragscode?.....	47
3.10.2	Potentieel schadelijk.....	48
3.10.3	Is de potentieel schadelijke belastingmaatregel daadwerkelijk schadelijk?.....	49
3.10.4	Is de schadelijke belastingmaatregel verenigbaar met de Gedragscode?.....	54
3.11	Tussenconclusie.....	55
4	Vrij verkeer van werknemers.....	56
4.1	Inleiding.....	56
4.2	Vrij verkeer van werknemers.....	56
4.3	Personele reikwijdte.....	58
4.4	Toetsingskader 30%-regeling.....	58
4.4.1	Beroep op het vrije verkeer van werknemers.....	59
4.4.2	Belemmering van het vrije verkeer van werknemers.....	61
4.4.2.1	Discriminatie naar nationaliteit.....	61
4.4.2.2	Verticale discriminatie.....	62
4.4.2.3	Horizontale discriminatie.....	62
4.4.2.4	Objectief verschil.....	63
4.4.2.5	Toetsing discriminatie.....	63
4.4.3	Rechtvaardiging en proportionaliteit.....	66
4.4.3.1	Rechtvaardiging.....	66
4.4.3.2	Anti-misbruik regeling.....	70
4.4.3.3	Proportionaliteit.....	71
4.4.3.4	Alternatieven.....	73
4.5	Tussenconclusie.....	74
5	De 150 km voorwaarde en internationale verdragen.....	76
5.1	Inleiding.....	76
5.2	Toetsing aan het gelijkheidsbeginsel.....	78
5.2.1	Algemeen.....	78
5.2.2	Gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving.....	78
5.2.3	Het gelijkheidsbeginsel en het internationale recht.....	79
5.2.4	Beroep op de internationale verdragen.....	80
5.2.4.1	Algemeen.....	80
5.2.4.2	Toepassing van art. 26 IVBPR.....	80
5.2.4.3	Toepassing van art. 14 EVRM.....	81
5.3	Het toetsingskader van het EHRM.....	83
5.3.1	Toetsingskader.....	83
5.3.2	Toetsingscriteria.....	84
5.3.3	Het toetsingsschema nader toegelicht.....	86
5.3.3.1	Ongelijke behandeling van gelijke gevallen.....	86

5.3.3.2	Objectieve en redelijke rechtvaardiging	89
5.3.4	Rechtvaardigingsgronden	91
5.5	Rechtsherstel bij geslaagd beroep.....	91
5.5.1	Algemeen.....	91
5.5.2	Mogelijkheden rechtsherstel.....	92
5.6	Toetsing 150 km voorwaarde aan de internationale verdragen	93
5.7	Tussenconclusie.....	99
6	Samenvatting, conclusie en aanbevelingen	101
6.1	Samenvatting	101
6.2	Conclusie	111
6.3	Aanbevelingen.....	112
	Literatuurlijst	113

Voorwoord

Het is zover, ik ben aan het eind van de studie Fiscale Economie. Ik kijk met veel plezier terug op deze periode, die langer duurde dan gedacht. Dit komt omdat ik tijdens het schrijven van de scriptie ook al werkte. Daarnaast heb ik ook een gezin en was ik kort voor het schrijven van deze scriptie de trotse vader geworden van twee dochters- een tweeling- en heb daarmee in totaal 3 kinderen. Aan het begin van de scriptie had ik nog vol vertrouwen een tijdsbestek van 6 maanden ingepland voor het schrijven. De heer Kavelaars had mij nog erop geattendeerd dat dit waarschijnlijk te kort zou zijn, omdat zijn ervaring is dat het werk vaak voorrang krijgt boven de studie. En het gezinsleven staat niet stil. Hij had gelijk...

Mijn motivatie voor deze opleiding is de volgende. In het begin van mijn prille carrière merkte dat ik soms geen eigen mening had, maar die van de leidinggevende. Dit kwam met name door een gebrek aan fiscale kennis. Ik zal niet meer vergeten dat ik op verzoek van mijn leidinggevende bezwaar tegen de inhouding van loonbelasting had gemaakt op de salarisstroom van een topmanager wiens aandelen waren vrijgevallen. Ik kreeg te horen dat bezwaar tegen de inhouding op de loonstrook helemaal niet mogelijk was, dit kon alleen via de IB-aangifte. Ik had zonder zelf kritisch na te denken bezwaar gemaakt, omdat de leidinggevende dit aan mij vroeg. Die zou het toch wel weten? Na de wettekst te hebben geraadpleegd bleek dat dit wel degelijk mogelijk is. Maar dit mocht mij nóit meer overkomen. Nu ik de studie gevolgd heb merk ik dat ik veel sterker in mijn schoenen sta bij discussies met de Belastingdienst...en zeker niet zonder succes!

Ik wil de heer Kavelaars bedanken voor zijn kritische maar zeer waardevolle opmerkingen. Ik heb echt genoten van zijn begeleiding, met name om de vrijheid die hij je geeft en dat hij je altijd laat uitpraten voordat hij input geeft, of je nu een afwijkend standpunt hebt of niet. Dat waardeer ik zeer omdat je daar het meeste van leert.

Ik hoop dat je als lezer zal genieten van deze scriptie. Ik wens je veel leesplezier toe!

1 Inleiding

Sinds de jaren 50 van de vorige eeuw verenigen Europese landen zich economisch en politiek om te zorgen voor een blijvende vrede¹. Naast het handhaven van vrede is één van de doelstellingen van de Europese éénwording het creëren van een interne markt waarin de mededinging vrij en onvervalst is. Dit leidt in 1957 tot de oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (EEG) die totstand komt door het Verdrag van Rome. Dit verdrag was de voorloper van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (EG). Er was afgesproken dat de EEG-landen geen douanerechten meer heffen bij de onderlinge handel. In 1993 is het Verdrag van Maastricht (het EU-verdrag) getekend waarin de waarden en de belangrijkste doelstellingen van de EU is opgenomen. Na een reeks amendementen kwam op 1 december 2009 door het Verdrag van Lissabon twee verdragen totstand, te weten het VEU en het VwEU, die beiden samen de basis vormen van de EU.

Bij het creëren van een interne markt waarin de mededinging vrij en onvervalst is moet worden gewaarborgd dat ondernemingen met elkaar kunnen concurreren onder gelijke voorwaarden. In dat geval kan marktwerking een doelmatige allocatie van middelen (productiefactoren) en innovatie van diensten en goederen bevorderen. Het functioneren van de interne markt vereist daarom regels met betrekking tot het marktgedrag van ondernemingen. Pas als deze voorwaarde is vervuld kan er één grote economische ruimte bestaan waarin de allocatie van productiemiddelen (in beginsel) geregeld wordt door de werking van de markt: alleen in die situatie is sprake van een open markt met vrije mededinging.

Soms worden overheidsmiddelen gebruikt om de economische activiteiten in een lidstaat te bevorderen. Dergelijke maatregelen kunnen ondernemingen in die lidstaat bevoordelen ten opzichte van hun concurrenten en daarmee de vrije mededinging verstoren. De basis van het Europese mededingingsrecht is neergelegd in titel VII van het VwEU². Deze artikelen bevatten onder andere een algemeen verbod op gedragingen die de handel tussen lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden en in feite de mededinging binnen de interne markt wordt verhinderd. Indien staatssteun een doelstelling van algemeen belang dient kan deze steun toch toegelaten worden, mits deze de mededinging niet zodanig verstoort dat het gemeenschappelijk belang geschaad wordt.

¹ Officiële website Europese Unie, Historie 1945-1959, http://europa.eu/about-eu/eu-history/index_nl.htm.

² Artikel 101 VwEU en verder.

De vergoeding voor extraterritoriale kosten aan werknemers, beter bekend als de 30%-regeling, is een fiscale faciliteit voor ingekomen of vanuit Nederland uitgezonden werknemers³. Voor ingekomen werknemers geldt dat zij over een specifieke deskundigheid moeten beschikken die schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Door de tewerkstelling in Nederland kunnen deze werknemers extraterritoriale kosten hebben omdat zij buiten het land van herkomst (moeten) verblijven. De hoogte van deze vergoeding kan forfaitair op (maximaal) 30% van het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking worden gesteld op grond van de 30%-regeling. De 30%-regeling is opgenomen in art. 31a, tweede lid, onderdeel e Wet LB 1964. Deze regeling is bijzonder aantrekkelijk en dat blijkt uit de volgende cijfers. In 2002 hadden circa 32.000 werknemers een beschikking voor de toepassing van de 30%-regeling en in datzelfde jaar werd de 30%-regeling circa 8.000 keer aangevraagd. In 2009 was het aantal beschikkingen toegenomen tot 39.521 en het aantal aanvragen tot circa 11.000⁴.

De 30%-regeling is bedoeld om gedefinieerde extraterritoriale kostenonbelast aan werknemers te vergoeden⁵ maar fungeert veelal als een loonkostensubsidie voor werkgevers⁶. Doordat 30% van het (fiscale) loon onbelast mag worden vergoed houdt de werknemer een hoger brutoloon over en hoeft de werkgever over het onbelaste gedeelte geen werkgeverspremies af te dragen. Hierdoor is deze groep voor de werkgever aantrekkelijker dan “reguliere” werknemers. Het blijkt dat 30%-regeling hierdoor hoog wordt gewaardeerd door organisaties en bedrijven in Nederland⁷. De 30%-regeling is in de hoedanigheid van loonkostensubsidie wellicht te kwalificeren als verboden staatssteun. Het kan zijn dat alleen bepaalde type ondernemingen van deze regeling profijt hebben, bijvoorbeeld omdat kleine ondernemingen vaak niet de capaciteit hebben om buitenlandse werknemers aan te trekken, terwijl dit bij grote ondernemingen doorgaans wel het geval is. Op het eerste gezicht lijkt de regeling een begunstiging van een bepaald type onderneming. Wanneer er sprake is van staatssteun en deze niet bij de Europese Commissie aangemeld wordt, loopt de overheid het risico dat de steun inclusief rente teruggevorderd moet worden van de begunstigde onderneming. Of er sprake is van (verboden) staatssteun en of deze dan onder een vrijstelling valt is een eerste vraagstuk dat in deze scriptie nader wordt onderzocht.

³ Art 10e, tweede lid, onderdeel a Uitv.besl. 1965.

⁴ Kamerstukken II, 2010/2011, 32 504, nr. 69.

⁵ Met als doel het verminderen van de administratieve lasten en het aantrekkelijk houden van Nederland als investeringsland, zie Handelingen I, 2003/04, 29 200, nr. 6.

⁶ F. Andrea en H.J. Noordenbos, De 30 %- regeling: de stand van zaken en enkele twistpunten, MBB 2004, nr. 8. Maar zie ook HR, 9 augustus 2013, nr. 12/05577, r.o. 3.3.4, HR 28 juni 2005, nr. 41.398, conclusie van A-G Niessen (De Staatssecretaris van Financiën tegen X), HR 8 oktober 2004, nr.39.612, NTFR 2004-1496 met commentaar van Schuver-Bravenboer, alsmede Hof Den Haag, 21 maart 2003, nr.02/03578, NTFR 2003-898 met commentaar van Van Nispen tot Sevenaer.

⁷ Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 10.

Ter bevordering van de EU marktintegratie wordt ook de Gedragscode belastingmaatregelen voor ondernemingen ingezet om schadelijke belastingmaatregelen te bestrijden die lidstaten implementeren om buitenlandse bedrijven aan te trekken. In deze scriptie zal ook worden onderzocht of de 30%-regeling is aan te merken als een schadelijke belastingmaatregel. Omdat de Gedragscode niet onder het EU-recht of ander recht valt, zal de toetsing aan de Gedragscode op hoofdlijnen plaatsvinden.

In de verdragen van de EU is het recht van vrij verkeer opgenomen. Dit recht zorgt er onder andere voor de landsgrenzen zo open mogelijk zijn voor de inwoners van lidstaten van de EU. Daardoor worden onder andere handel tussen de lidstaten en het werken in andere landen in Europa bevorderd⁸. De vier vrijheden in de EU, opgenomen in het VwEU, zijn het vrije verkeer van personen⁹, goederen, diensten en kapitaal¹⁰ en gelden voor het verkeer tussen de lidstaten¹¹. Het VwEU verbiedt elke belemmering die uit deze bepalingen kan opkomen, waaronder discriminatie op grond van nationaliteit¹². Sinds 1 januari 2012 is onder andere bepaald dat ingekomen werknemers de 30%-regeling alleen krijgen toegekend als zij meer dan 16 maanden van de 24 maanden voorafgaand aan de tewerkstelling buiten een straal van 150 kilometer, hemelsbreed gemeten¹³ vanaf de Nederlandse grens, hebben gewoond. De invoering van de 150-kilometer grens heeft geleid tot de vraag of hier geen sprake is van strijdigheid met het EU-recht, meer bijzonder in strijd met het vrije verkeer van werknemers op grond van art. 45 VwEU, omdat sprake is van een belemmering. Immers, Belgische, Luxemburgse en sommige Franse en Duitse werknemers worden van de regeling in de regel uitgesloten. Momenteel zijn daarover twee procedures voor de rechter aanhangig¹⁴. In deze scriptie zal nader worden onderzocht of sprake is van strijdigheid met het vrij verkeer van werknemers.

Ten aanzien van de groep van extraterritoriale werknemers kan ook betoogd worden dat de 150-kilometer grens discriminatoir werkt op grond van het gelijkheidsbeginsel. Het gelijkheidsbeginsel

⁸ Een Grondwet voor Europa, De opbouw van Europa aan de hand van Verdragen: de grondbeginselen van de Unie. Website: http://europa.eu/scadplus/constitution/objectives_nl.htm.

⁹ Het vrij verkeer van personen is te onderscheiden in twee groepen: de bepalingen die betrekking hebben op de vrijheid van werknemers en de bepalingen die betrekking hebben op bedrijven of zelfstandigen.

¹⁰ Het vrije verkeer van kapitaal werkt ook door naar derde landen.

¹¹ Art. 45 VwEU, art. 28 VwEU, art. 56 VwEU en art. 63 VwEU. In de literatuur wordt ook weleens verwezen naar de zes vrijheden, waarbij het vrije verkeer van de burgers van de Unie (art. 21 VwEU) en het vrije verkeer van betalingen (art. 63 t/m 65 VwEU) als aparte vrijheden worden benoemd. Zie ook D.M. Weber, *Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht)*, Kluwer, digitaal, par. 5.0.1.

¹² Art. 18 VwEU.

¹³ Kamerstukken II, 2010/2011, 33003, nr. 17.

¹⁴ Rechtbank Breda, 8 november 2012, nr. 12/2829 en Rechtbank Haarlem, 8 december 2012, nr. 12/3680. Tegen de uitspraak van Rechtbank Breda is sprongcassatie ingesteld en tegen de uitspraak van Rechtbank Haarlem is hoger beroep aangetekend.

eist dat iedereen die zich in dezelfde situatie bevindt, op dezelfde wijze wordt behandeld. Ongelijke gevallen mogen ongelijk worden behandeld, maar wel naar de mate van hun ongelijkheid. Bij het uitsluiten van de toepassing van de regeling ten aanzien van werknemers die gedurende ten minste 16 van de 24 maanden voorafgaande aan de uitzending naar Nederland op minder dan 150 kilometer van de grens wonen, lijkt sprake te zijn van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Het gelijkheidsbeginsel is gecodificeerd in internationale rechtstreeks werkende en bindende verdragen, te weten art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR. Of sprake is van een schending van het gelijkheidsbeginsel wordt in deze scriptie nader onderzocht.

Bezien vanuit het EU-recht, het EVRM en het IVBPR valt op te maken dat er tot heden genoeg onduidelijkheid is of de 30%-regeling wel in lijn is met de relevante bepalingen van de specifieke Europeesrechtelijke regelgeving en internationale verdragen. Om die reden is mijn interesse gewekt om de 30%-regeling uitgebreid nader te toetsen. Mijn probleemstelling is dan ook als volgt:

Is de 30%-regeling in strijd met het EU-recht, het EVRM en het IVBPR?

De probleemstelling wordt onderzocht aan de hand van de volgende deelvragen:

1. Wat is de 30%-regeling en wat zijn de voorwaarden voor toekenning van deze regeling?
2. Kwalificeert de 30%-regeling als verboden staatssteun in de zin van het VwEU?
3. Is de 30%-regeling in strijd met het vrij verkeer van werknemers in de zin van het VwEU?
4. Is de 30%-regeling in strijd met het gelijkheidsbeginsel van het EVRM en het IVBPR?

Dit onderzoek zal zich voor de toetsing aan de onderdelen van het EU-recht, specifiek verboden staatssteun en het vrij verkeer van werknemers, richten op de toetsing aan de bepalingen van het VwEU. De toetsing aan het gelijkheidsbeginsel zal plaatsvinden conform de bepalingen van het EVRM. Er zal daarnaast geen toetsing aan andere beginselen van het EU- of belastingrecht plaatsvinden met de uitzondering van toetsing aan de Gedragscode. Verder zal de 30%-regeling zoals deze gold vóór 1 januari 2012 niet worden behandeld en zal de toetsing plaatsvinden op basis van de gewijzigde regeling per 1 januari 2012 zoals die ook nu nog van toepassing is. Er zal niet worden ingegaan op het overgangsrecht zoals geldt voor deze regeling door de aanpassing hierop per 1 januari 2012.

Onderzoeksmethode en opzet

De onderzoeksmethode betreft een wetshistorisch, een literatuur- en een jurisprudentieonderzoek. Voor schending van het vrij verkeer van werknemers zal worden getoetst aan de beslisboom van het Hof van Justitie of sprake is van een belemmering en of deze belemmering gerechtvaardigd is. Voor de toetsing aan het EVRM zal worden getoetst aan de toetsingsmethode van het EHRM. De methode van toetsing door het Europese Hof aan art. 14 EVRM wordt bepaald door de eis van een objectieve en redelijke rechtvaardiging waarbij zal worden beoordeeld of er sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen (de vergelijkbaarheidstoets) en of er een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling is (de rechtvaardigingstoets). De toetsingsmethode van het CRM voor een schending van art. 26 van het IVBPR is vergelijkbaar met die van het EHRM en wordt daarom samen behandeld met de toetsing van de 30%-regeling aan het EVRM.

In hoofdstuk 2 wordt de 30%-regeling in het algemeen behandeld en de voorwaarden om in aanmerking te komen voor deze regeling. In dit hoofdstuk staat de vraag centraal onder welke voorwaarden een werknemer gebruik mag maken van de 30%-regeling. In hoofdstuk 3 wordt het EU-recht en de Gedragscode behandeld en ligt de focus op het begrip (verboden) staatssteun. De vraag wanneer sprake is van staatssteun en de vraag of de 30%-regeling kwalificeert als staatssteun staat centraal in dit hoofdstuk. In hoofdstuk 4 wordt verder ingegaan op het EU-recht en worden de vrije verkeersbepalingen behandeld. Specifiek wordt ingegaan op het vrij verkeer van werknemers. In dit hoofdstuk staat de vraag centraal of de veranderingen in de 30%-regeling – specifiek de invoering van de 150km-grens - in 2012 in strijd zijn met het vrij verkeer van werknemers. In hoofdstuk 5 wordt het EVRM behandeld. Specifiek wordt ingegaan op het gelijkheidsbeginsel, één van de fundamentele beginselen van de EU. In dit hoofdstuk staat de vraag wanneer sprake is van schending van het

gelijkheidsbeginsel en of de 30%-regeling in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Hoofdstuk 6 wordt afgesloten met de samenvatting en conclusie waarin een antwoord wordt gegeven op de deelvragen. Daarnaast zullen ook aanbevelingen worden gedaan ter verbetering van de 30%-regeling.

2 De 30%-regeling

2.1 Inleiding

De 30%-regeling is een fiscale faciliteit waarbij extraterritoriale kosten, dat wil zeggen de extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst, ter hoogte van 30% van het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking¹⁵ belastingvrij mogen worden vergoed. De regeling is opgenomen in art. 31a, tweede lid, onderdeel e Wet LB 1964. De hoogte van deze vergoeding is (maximaal) 30/100^e van het overeengekomen bruto loon inclusief de vergoeding of (maximaal) 30/70^e van het loon exclusief de vergoeding. Die vergoedingen zijn bestemd voor zowel van buiten Nederland in dienstbetrekking aangeworven werknemers, als voor naar het buitenland uitgezonden werknemers. Een vergoeding (of verstrekking) die het maximumbedrag overschrijdt, moet via de eindheffing in de loonheffingen worden betrokken tegen het tabeltarief¹⁶. De regeling is er voor inkomende werknemers op gericht Nederland als werkland aantrekkelijker te maken voor buitenlandse specifieke deskundige werknemers die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig zijn. Een bijkomend voordeel indien de 30%-regeling van toepassing is, is dat de ingekomen werknemer kan opteren voor partiële buitenlandse belastingplicht voor de heffing van de inkomstenbelasting¹⁷. Door te opteren voor partiële buitenlandse belastingplicht worden inkomsten uit box 2 en box 3 buiten de heffingsgrondslag voor de Nederlandse inkomstenbelasting gehouden. De facto worden de inkomsten derhalve beperkt tot inkomsten uit box 1.

In dit hoofdstuk staat de 30%-regeling centraal en wordt de regeling behandeld zoals deze luidt na de aanpassing in 2012. Er wordt eerst ingegaan op de achtergrond en historie van de regeling, daarna wordt het doel en strekking van de regeling behandeld, vervolgens wordt ingegaan op de formele vereisten van deze regeling, worden er enkele onduidelijkheden over deze regeling belicht en wordt afgesloten met de deelconclusie.

2.2 Achtergrond en historie 30%-regeling

De oorsprong van de 30%-regeling ligt in de jaren 50 van de vorige eeuw. De Nederlandse economie was getroffen door de gevolgen van de Tweede Wereldoorlog en probeerde zich te herstellen. Om te herstellen had de Nederlandse economie behoefte aan buitenlandse investeerders en hoog opgeleid

¹⁵ In HR 25 januari 2008, nr. 43 396, BNB 2008/104 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de 30%-regeling niet van toepassing is op loon uit vroegere dienstbetrekking.

¹⁶ Art. 31a, lid 2, onderdeel e, Wet LB 1964.

¹⁷ Art. 2.6 Wet IB 2001.

personeel. Nederland had echter een relatief hoog (inkomsten)belastingtarief en buitenlandse werknemers hebben (vaak) dubbele kosten van huisvesting door de tewerkstelling in Nederland. Daardoor werden ze geconfronteerd met een achteruitgang van hun inkomenspositie. Om dit te compenseren hadden deze werknemers vaak hogere arbeidsvoorwaarden en werden ze relatief duur voor Nederlandse werkgevers.

Om Nederland aantrekkelijker te maken omwille het herstel te bevorderen, werd voor Amerikaanse werknemers een belastingregime bedacht waarbij deze werknemers slechts gedeeltelijk werden belast over hun Nederlandse inkomen. Er gold een aftrek van 40% van het brutosalaris, met een maximum van fl. 40.000 en een maximum looptijd van drie jaar¹⁸. Deze regeling werd toegepast in de inkomstenbelasting en gold als tegemoetkoming voor de extra kosten die deze Amerikaanse werknemers moesten maken in Nederland. Vanwege het feit dat de extra kosten van het verblijf in Nederland niet precies kon worden vastgesteld en de werknemer vooraf zekerheid wenste te hebben over zijn fiscale positie in Nederland, is gekozen voor een forfaitaire faciliteit¹⁹.

De regeling gold als een interne regeling bij de Belastingdienst en werd niet gepubliceerd. Hierdoor was niet iedereen bekend met de regeling. In de jaren 60 van de vorige eeuw is het percentage van 40% aangepast naar 35% en werd er ook geen maximum meer toegepast²⁰. In mei 1970 volgde een zogenoemde geblokt besluit²¹, waarin goedkeuring werd verleend aan buitenlandse werknemers van buitenlandse ondernemingen (multinationals) die in Nederland werkzaamheden verrichten om gedurende de eerste vijf kalenderjaren een forfaitaire kostenaftrek toe te passen ter grootte van 35% van het fiscale loon²². Pas in 1986 werd de regeling openbaar gemaakt²³. De regeling gold alleen voor binnen concernverband uitgezonden werknemers in Nederland. Tevens moest deze werknemer in Nederland verblijven en hier arbeid verrichten en een andere dan de Nederlandse nationaliteit hebben²⁴.

¹⁸ D.V.E.M. Wiel-Rammeloo, De 30%-regeling ontregeld, nr.11/03239, NTFRB 2012-34.

¹⁹ Kamerstukken II 1969/1970, vraag 829.

²⁰ Commentaar van L. Abbing-Van Kleef bij art. 15a, lid 1, onderdeel j, Wet LB 1964, NDFR Loonbelasting.

²¹ Niet gepubliceerde, dat wil zeggen bekend gemaakt besluit van 14 mei 1970, nr. B70-6417. In het besluit van 2 april 1986, nr. 285-1429 (BNB 1986/171) is het niet gepubliceerde besluit van 14 mei 1970 genoemd- en ingetrokken.

²² H.T.P.M. van den Hurk en M. Snikkenburg, De 30%-regeling: de vergoeding van extraterritoriale kosten, Deventer, Kluwer, 2004 en Kamerstukken II 1985/1986, 19 200, nr. 7.

²³ Besluit van 2 april 1986, nr. 285-1492, BNB 1986/171.

²⁴ H.T.P.M. van den Hurk en M. Snikkenburg, De 30%-regeling: de vergoeding van extraterritoriale kosten, Deventer, Kluwer 2004.

Er zijn in de loop van de jaren daarna verschillende besluiten geweest²⁵ en in 1992 werd de regeling aangepast van een aftrekregeling naar een vergoedingsregeling²⁶ waarbij 35% van het salaris onbelast mocht worden vergoed aan de werknemer. De eis dat de werknemer een andere dan de Nederlandse nationaliteit moest bezitten en de eis dat de werknemer in dienst van een internationaal concern werkzaam moest zijn kwam te vervallen. Ook is de looptijd toen verlengd van 36 maanden naar 96 maanden. De belangrijkste aanpassing is geweest dat de nieuwe regeling alleen nog van toepassing was op werknemers met een specifieke deskundigheid, die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig was.

De looptijd van de regeling werd in 1995 verlengd van 96 maanden naar 120 maanden²⁷. Pas in 2001 werd de regeling wettelijk verankerd in de Wet LB 1964. Tegelijkertijd werd het forfaitaire vergoedingspercentage van 35% verlaagd naar 30%. De verlaging van het percentage van 35% naar 30% had te maken met de invoering van de door de Wet IB 2001 beoogde grondslagverbreding en de daarbij behorende tariefverlaging²⁸.

Tot 1 januari 2001 bestond voor werknemers die werden uitgezonden naar bepaalde aangewezen (ontwikkelings) landen de mogelijkheid om 35% van het inkomen forfaitair als kosten in aanmerking te nemen, de zogenaamde Nedeco-regeling²⁹. Sinds 1 januari 2001 is de Nedeco-regeling vervallen en opgenomen in de 30%-regeling. Dit houdt in dat ook voor deze werknemers 30% van het brutosalaris als belastingvrije vergoeding kan worden vergoed.

2.3 Doel en strekking van de regeling

In de jaren sinds het ontstaan van de regeling is het uiteindelijke, oorspronkelijke doel van de regeling niet gewijzigd. De achtergrond van de regeling, zoals verwoord door A-G Niessen in het Duitse *Pijpfittersarrest*³⁰, is *de wens het bedrijfsleven tegemoet te komen in de verhoudingsgewijs hoge kosten die het zich moet getroosten om werknemers uit het buitenland aan te trekken die op de Nederlandse arbeidsmarkt moeilijk of niet te vinden zijn (...). De ratio van de regeling is dus om te helpen vermijden dat in de Nederlandse economie haperingen optreden doordat bepaalde voor de productie*

²⁵ Commentaar van L. Abbing-Van Kleef bij art. 15a, lid 1, onderdeel j, Wet LB 1964, NDFR Loonbelasting. Er zijn besluiten geweest van 19 augustus 1988, nr. DB88/5011, BNB 1998/300, en besluit van 28 maart 1990, nr. DB90/6890, BNB 1990/188.

²⁶ Besluit van 4 juni 1992, nr. DB 92/922, BNB 1992/284.

²⁷ Besluit van 29 mei 1995, nr. DB95/119M, BNB 1995/243.

²⁸ Kamerstukken II, 1999/2000, 26 727, nr. 7.

²⁹ Besluit van 17 januari 1995, nr. IFZ94/1042, BNB 1995/84. In het kader van deze scriptie ga ik hier niet verder op in.

³⁰ HR 5 oktober 2012, nr. 11/03239, V-N 2012/51.18.

*noodzakelijke functies niet kunnen worden vervuld*³¹. De regeling is gericht op het aantrekken van knowhow die een bijdrage kan leveren aan de Nederlandse economie³². De 30%-regeling is dus nog steeds bedoeld voor het aantrekken van werknemers met een specifieke deskundigheid door extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking (extraterritoriale kosten) onbelast te laten vergoeden³³.

In het Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP 2003/641M, BNB 2004/191, is toegelicht welke kosten worden aangemerkt als extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking (extraterritoriale kosten). Onder andere zijn genoemd: vergoeding voor extra uitgaven levensonderhoud (cost of living allowance), kosten voor het in orde brengen van officiële papieren (permit) en de kosten van het reizen naar het land van herkomst (home-leave). Als gebruik wordt gemaakt van de 30%-regeling kunnen deze kosten niet nogmaals vrij vergoed worden. Immers, er zou dan zou sprake zijn van een dubbele vrije vergoeding en dat kan niet de bedoeling zijn³⁴.

Werkgevers maken vaak speciale afspraken met werknemers over het loon dat zij zullen verdienen bij uitzendingen (als onderdeel van de expat policy van de werkgever)³⁵. Als een werknemer uitgezonden wordt, zal bij een gelijkblijvend brutoloon zijn nettoloon wijzigen. Wordt bij uitzending gekozen voor een “home based” beloningspakket dan kan dit worden ingericht door “tax equalisation” systematiek te hanteren. Bij tax equalisation zal een uitgezonden werknemer precies hetzelfde aan belastingheffing verschuldigd zijn als wanneer hij in het land van oorsprong was blijven werken. Indien in het land van tewerkstelling meer belasting verschuldigd is, wordt het meerdere door de werkgever gecompenseerd. Indien het minder is, komt het voordeel van de lagere heffing aan de werkgever toe. Bij tewerkstelling in Nederland komt het voordeel van de 30%-regeling bij tax-equalisation derhalve toe aan de werkgever.

Indien de werkgever geen tax-equalisation afspraak maakt met de werknemer kan betoogd worden dat er mogelijk nog steeds sprake is van een voordeel, alhoewel dit voordeel in omvang niet zo groot is als bij tax-equalisation. Dit voordeel uit zich in de vorm van een premievoordeel over het loon. Over de 30% onbelaste vergoeding hoeft namelijk er geen werknemers-en werkgeverspremies te worden

³¹ Conclusie A-G Niessen, 12 april 2012, nr. 11/03239, LJN: BW4758, NTFR 2012/1282, r.o. 5.4.

³² Kamerstukken II, 1985/1986, 19 200, nr. 7.

³³ Art. 31a lid 2, onderdeel e Wet LB 1964.

³⁴ HR, 5 juni 2009, nr. 08/02104, BNB 2009/221.

³⁵ Global Mobility Policy: trends en ontwikkelingen, Salarismagazine, nr 7/8, juli/augustus 2010, Elsevier.

afgedragen³⁶. Dit voordeel, voor zover het inkomen het maximale premieplafond niet overschrijdt, is in onderstaande tabel opgenomen.

Tabel 1: werknemerspremies 2014

Werknemersverzekeringen	Specificatie	Bijdrage
WAO/WIA		
	WIA basispremie	4,95%
Whk ³⁷		
	WGA-vast	0,12% - 1,96%
	WGA-flex	0,04% - 0,68%
	ZW-flex	0,07 – 1,24%
WW		
	Awf	2,15%
	Sectorfonds exclusief kinderopvangtoeslag	0%- 15,91% ³⁸
	Opslag kinderopvang	0,50%
Zvw ³⁹		0-7,5%
Totaal		7,83%- 34,89%

De bijdrage voor de werknemersverzekering wordt berekend over een maximum premieloon van EUR 51.414. Voor zover het inkomen van de ingekomen werknemer dit maximum niet overschrijdt, heeft de werkgever een voordeel bestaande uit niet geheven premies.

³⁶ Art 59 lid 1 Wfsv. Sinds 2009 is de ww-premie voor werknemers 0% en sinds 2013 is de bijdrage voor de Zorgverzekeringswet (Zvw) geen vergoeding meer aan de werknemer (en daarmee loon), maar een werkgeverspremie. Dit komt door de Wet Uniformering Loonbegrip om het loonbegrip te vereenvoudigen en te harmoniseren

³⁷ De daadwerkelijke gedifferentieerde Whk premie is afhankelijk van de grootte van de onderneming, de instroom in de ziektewet en hoogte van WGA-uitkeringen in het verleden en of het een startende onderneming betreft.

³⁸ De premie voor de sectorfonds is variabel per sector en bedraagt tussen 0% en 15,91%. Het gemiddelde percentage is 2,68%. Bron: Stand van Zaken van de sociale zekerheid, Digitale uitgave van het Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, Directie Communicatie, Afdeling Publiek en Informatie, januari 2014.

³⁹ 0% op kwalificerende zeeschepen. De Zvw is geen onderdeel van de werknemersverzekeringen maar wordt wel samen met de werknemersverzekeringen geheven.

Het voordeel dat een werkgever heeft door (i) een netto-loonafpraak en/of (ii) het premievoordeel variërend van 7,83% tot 34,89%, leidt ertoe dat de 30%-regeling de facto uitwerkt als een loonkostensubsidie⁴⁰, waar het oorspronkelijk bedoeld was als een (onbelaste) kostenvergoeding.

2.4 De voorwaarden van de 30%-regeling vanaf 2012

De voorwaarden voor toepassing van de 30% -regeling zijn per 1 januari 2012⁴¹ aangepast. Voor zover hier relevant zijn de belangrijkste veranderingen de volgende:

- De eis dat een ingekomen werknemer moet beschikken over een specifieke deskundigheid wordt voortaan mede ingevuld door een salarishnorm. De huidige salarishnorm is EUR 36.378 exclusief de 30%-vergoeding;
- De maximale looptijd van de regeling is verkort van tien jaar naar acht jaar. Ook wordt de kortingsregeling aangescherpt; en
- De voorwaarden om als ingekomen werknemer aangemerkt te worden zijn aangescherpt. Om als ingekomen werknemer te kwalificeren moeten werknemers in meer dan twee derde van de periode van 24 maanden voorafgaand aan de aanvang van de tewerkstelling in Nederland op een afstand van ten minste 150 kilometer van de Nederlandse grens woonachtig zijn geweest.

2.4.1 Inkomende werknemer

Eén van de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de 30 %- regeling is dat de ingekomen werknemer in de zin van art. 2 Wet LB 1964 een specifieke deskundigheid bezit die niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt⁴². Deze toets vindt plaats op het moment dat de tewerkstelling in Nederland begint. Het criterium van deze specifieke deskundigheid is sinds 2012 ingevuld door een salarishnorm⁴³. Een werknemer is specifiek deskundig indien het loon⁴⁴ (exclusief de 30%-vergoeding) op jaarbasis meer bedraagt dan EUR 36.378. Voor sommige groepen geldt een verlaagde salarishnorm of geldt helemaal geen salarishnorm: voor deze laatste groep geldt per definitie specifieke deskundigheid⁴⁵.

⁴⁰ Zie HR 30 mei 2001, nr. 35903, BNB 2001/302, punt 3 met betrekking tot de toenmalige 35%-regeling welke in weze niet verschilt van de huidige 30%-regeling.

⁴¹ Stb. 2011, 677.

⁴² Art. 10e lid 2, onderdeel b Uittv.besl. LB 1965.

⁴³ Art. 10eb lid 1 en 2 Uittv.besl. LB 1965.

⁴⁴ Het loon zoals bedoeld in paragraaf 3.3.1 Wet IB 2001.

⁴⁵ Art. 10eb lid 3 Uittv. Besl. LB 1965.

Overigens omvat de 30%-regeling geen uitsluiting van nationaliteiten. Dit zou immers directe discriminatie van nationaliteit tot gevolg hebben en in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel. De eis dat de ingekomen werknemer over een andere dan de Nederlandse nationaliteit moet beschikken is niet meer opgenomen sinds het besluit van 4 juni 1992⁴⁶. Uit een onderzoek van RTL⁴⁷ bleek dat ongeveer 2.000 Nederlanders ook van de regeling gebruik kunnen maken, mits ze maar lang genoeg buiten Nederland zijn gebleven⁴⁸. De stijging van de toename in het gebruik komt volgens de Staatssecretaris onder andere doordat “*het criterium dat een werknemer moet beschikken over een “specifieke deskundigheid” in de praktijk is uitgehold, mede door jurisprudentie hierover*”⁴⁹. In onderstaande tabel is het gebruik van de 30%-regeling in 2011 opgenomen. Hieruit kan worden opgemaakt dat de 30%-regeling door verschillende ondernemingen wordt toegekend (horizontaal) en niet gefocust is binnen een bepaalde productie.

Tabel 2: Beschikkingen 30%-regeling uitgesplitst naar hoofdgroepen (eerste drie kwartalen 2011)

Bedrijfsroulatie	1.143
Topmanager	129
Wetenschapper	619
Know-how	2.818
Productspecialist	379
Docent internationale school/werknemer internationale instelling	17
Diversen (sporters, artiesten, piloten)	37
Overigen	2.951
Totaal verstrekte beschikkingen	8.093

Doordat er veel ophef was ontstaan over de toepassing van de 30%-regeling na de uitzending van RTL heeft de Staatssecretaris gereageerd en per brief van 7 september 2011 laten weten de maatregelen te treffen om de 30%-regeling te wijzigen en beter te richten op de doelgroep waarvoor deze regeling bedoeld is⁵⁰.

De 30%-regeling is dan ook per 1 januari 2012 gewijzigd. In dit kader geldt sinds 1 januari 2012 als aanvullende eis dat de ingekomen werknemer gedurende een periode van meer dan twee derde van

⁴⁶ Besluit van 4 juni 1992, nr. DB 92/922, BNB 1992/284.

⁴⁷ Onderzoek RTL nieuws, ‘Belastingvoordeel voor veel verdiemers’, RTL nieuws, 16 mei 2011, <http://www.rtlnieuws.nl/nieuws/binnenland/belastingvoordeel-voor-veelverdiemers>. Website geraadpleegd op 10 juli 2014.

⁴⁸ A.L. Martens, commentaar bij BNB 2012/86: 30%-regeling: kortingsregeling wegens eerdere tewerkstelling of eerder verblijf in Nederland.

⁴⁹ Kamerstukken II 2010/2011, 32 504, nr. 69.

⁵⁰ Kamerstukken II, 2010/2011, 32 504, nr. 69.

een periode van 24 maanden voorafgaand aan de tewerkstelling in Nederland woonachtig moet zijn op een afstand van meer dan 150 kilometer van de grens van Nederland⁵¹. Als toelichting op deze aanvullende eis is aangegeven dat een werknemer die binnen 150 kilometer van de grens woont in beperktere mate zal worden geconfronteerd met extraterritoriale kosten verbonden aan het gaan werken in Nederland, bijvoorbeeld doordat hij niet hoeft te verhuizen maar kan gaan forenzen⁵².

2.4.2 Salarisnorm

Voor de bepaling van het loon voor toepassing van het salariscriterium opgenomen in art. 10eb Uitv.besl. LB 1965 wordt aangesloten bij het loon zoals is opgenomen in paragraaf 3.3.1. van de Wet IB 2001⁵³. Dit betekent dat als een werknemer inkomen uit het buitenland geniet, dit ook meetelt voor de toets. Hier is voor gekozen omdat de Staatssecretaris wil voorkomen dat werknemers met een deeltijddienstbetrekking in Nederland en een deeltijddienstbetrekking in het buitenland niet voldoen aan de salarisnorm⁵⁴. Voor personen die in de loop van het jaar in Nederland komen werken, wordt het salaris herrekend naar een loon op jaarbasis. Ook vindt een tijdsevenredige herrekening plaats ingeval van zwangerschaps- of ouderschapsverlof⁵⁵.

2.4.3 Schaarste

In het licht van de invulling van het specifieke deskundigheids criterium aan een salarisnorm rijst vervolgens de vraag of het schaarstecriterium⁵⁶ een overbodige bepaling is geworden. In de parlementaire behandeling van 2011⁵⁷ merkt de Staatssecretaris hierover op:

“Om duidelijkheid te scheppen over de vraag wanneer iemand specifiek deskundig is en om tevens de budgettaire houdbaarheid van de regeling te waarborgen is gekozen voor de introductie van een salarisnorm als invulling van de specifieke deskundigheid. Zoals iedere absolute norm kent ook de salarisnorm een zekere grofheid. Het heeft met het oog op de eenvoud en de duidelijkheid echter niet mijn voorkeur om de norm aan te vullen met nadere criteria voor specifieke deskundigheid”.

⁵¹ Art. 10e lid 2, onderdeel b, onder 2° Uitv.besl LB 1965.

⁵² Besluit van 22 december 2011 tot wijziging van enige fiscale uitvoeringsbesluiten, Stb. 2011, 677.

⁵³ Art. 3.80 Wet IB 2001 en verder.

⁵⁴ Toelichting op art. 10eb van het Uitv.besl. 1965, Wet van 22 december 2011 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten, Stb. 2011, 677.

⁵⁵ Art.12.7b Uitv.reg. LB 2011.

⁵⁶ Art. 10eb lid 4 Uitv.besl. LB 1965.

⁵⁷ Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 10.

Een latere toelichting op het schaarstecriterium⁵⁸ luidt: *“Het doel van de schaarste-eis is om in specifieke gevallen waarin wordt voldaan aan het looncriterium uit het eerste of tweede lid maar geen sprake lijkt te zijn van een op de Nederlandse arbeidsmarkt schaarse werknemer, voor de toegang tot de 30%- regeling op schaarste te kunnen toetsen. Dit speelt met name bij sectoren waarin (vrijwel) alle werknemers bijvoorbeeld in een bepaalde, specifieke functie meer verdienen dan het looncriterium zoals opgenomen in het eerste of tweede lid. Het looncriterium is dan geen onderscheidend criterium meer.”*

In de optiek van de wetgever lijkt het erop dat pas aan het schaarstecriterium toegekomen wordt als (vrijwel) alle werknemers in een specifieke functie meer verdienen dan de hierboven genoemde salarismaxima. Het blijft in de praktijk echter onduidelijk wanneer aan het schaarstecriterium wordt toegekomen, omdat niet verder is toegelicht of bijvoorbeeld de helft of minder van de werknemers in de specifieke functie meer moeten verdienen dan de salarismaximum.

2.4.4 Looptijd

Sinds 2012 is de maximale looptijd van de 30%-regeling gewijzigd. De looptijd is teruggebracht van 10 jaar naar 8 jaar⁵⁹. Deze verkorte looptijd geldt alleen voor werknemers die op of na 1 januari 2012 in Nederland worden tewerkgesteld. De maximale looptijd wordt gekort als de werknemer eerder in Nederland is tewerkgesteld of verblijf heeft gehad. Alleen perioden van tewerkstelling of verblijf die geëindigd zijn langer dan 25 jaar geleden blijven voor de korting buiten beschouwing⁶⁰, de zogenaamde referentieperiode. Door deze wijziging wordt getracht om werknemers die al eerder in Nederland hebben verbleven of gewerkt te korten op de looptijd. Volgens de Staatssecretaris wordt hiermee bereikt dat vrijwel alle Nederlanders die een bepaalde periode in het buitenland werken en verblijven en terugkeren naar Nederland doorgaans niet meer in aanmerking komen voor toepassing van de 30%-regeling⁶¹.

2.5 Tussenconclusie

Uit de historie van de 30%-regeling blijkt dat het doel van de regeling is om tegemoet te komen aan extraterritoriale kosten die specifiek deskundige en schaarse werknemers hebben in verband met de tewerkstelling buiten het land van herkomst. De 30%-regeling was tot 2012 redelijk standvastig tot die

⁵⁸ Stb. 2011, 677.

⁵⁹ Art. 31a, lid 2, onderdeel e, Wet LB 1964.

⁶⁰ Art 10ef Uitv.besl. LB 1965.

⁶¹ Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr 3.

tijd waren inhoudelijk nauwelijks wijzigingen aangebracht. Voor zover relevant zijn de belangrijkste veranderingen sinds 2012 de volgende:

- De eis dat een ingekomen werknemer moet beschikken over een specifieke deskundigheid wordt voortaan mede ingevuld door een salarisnorm. De huidige salarisnorm is EUR 36.378 exclusief de 30%-vergoeding;
- De maximale looptijd van de regeling is verkort van tien jaar naar acht jaar. Volgens de Staatssecretaris wordt hiermee bereikt dat vrijwel alle Nederlanders die een bepaalde periode in het buitenland werken en verblijven en terugkeren naar Nederland doorgaans niet meer in aanmerking komen voor toepassing van de 30%-regeling; en
- De voorwaarden om als ingekomen werknemer aangemerkt te worden zijn aangescherpt. Onderdeel van de aanpassing is de verscherping van de definitie van ingekomen werknemer doordat ingekomen werknemers die binnen een hemelsbrede straal van 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen, worden uitgesloten van de regeling.

Bij nettoloonafspraken komt het voordeel ten goede aan de werkgever en indien dit niet het geval is, heeft de werkgever ook voordeel doordat de werkgever over de 30% vergoeding geen premieheffing verschuldigd is. Door deze voordelen werkt de 30%-regeling de facto uit als een loonkostensubsidie, waar het oorspronkelijk bedoeld was als een (onbelaste) kostenvergoeding. In het volgende hoofdstuk wordt het voordeel van de 30%-regeling nader onderzocht en wordt beoordeeld of deze belastingregeling in dit kader wellicht kwalificeert als ongeoorloofde staatssteun.

3 Staatssteun

3.1 Inleiding

Het Verdrag betreffende de Europese Unie (het “VEU”), laatstelijk gewijzigd in 2009, vormt voor de lidstaten van de EU het basisverdrag waarin de uitgangspunten en basisprincipes van de EU zijn vastgelegd. Het VEU is gericht op het behalen van de gemeenschappelijke doelstellingen. Het VEU vormt samen met het Verdrag betreffende de Werking van de Europese Unie (het “VwEU”), waarin de bevoegdheden zijn opgenomen van de EU, de basis van de EU.

Eén van de doelstellingen van de EU, vastgelegd in art. 3 lid 3 VEU is de volgende:

De Unie brengt een interne markt tot stand. Zij zet zich in voor de duurzame ontwikkeling van Europa, op basis van een evenwichtige economische groei en van prijsstabiliteit, een sociale markteconomie met een groot concurrentievermogen die gericht is op volledige werkgelegenheid en sociale vooruitgang, en van een hoog niveau van bescherming en verbetering van de kwaliteit van het milieu. De Unie bevordert de wetenschappelijke en technische vooruitgang.

Art. 26 VwEU, het verdrag dat de werking van de EU regelt⁶², luidt:

De Unie stelt de maatregelen vast die ertoe bestemd zijn om de interne markt tot stand te brengen en de werking ervan te verzekeren, overeenkomstig de bepalingen terzake van de Verdragen.

De EU streeft deze doelstellingen met passende middelen na, naar gelang van de bevoegdheden die haar daartoe in de Verdragen zijn toegedeeld⁶³. De EU is onder andere bevoegd tot de vaststelling van mededingingsregels die voor de werking van de interne markt nodig zijn⁶⁴. De regels betreffende de mededinging zijn uitgewerkt in Titel VII van het VwEU. Deze regels gelden voor ondernemingen⁶⁵, staatsbedrijven en ondernemingen belast met het beheer van diensten van algemeen economisch belang⁶⁶ en overheden⁶⁷. In het kader van vrije mededinging op de interne markt gebruiken lidstaten soms overheidsmiddelen om bepaalde economische activiteiten te bevorderen. Dergelijke

⁶² Het VEU en het VwEU vormen samen de verdragen waarop de EU is gegrondvest en hebben Deze twee verdragen hebben dezelfde juridische waarde en worden aangeduid met de term “de Verdragen”.

⁶³ Art. 3 lid 6 VEU en art. 3 tot en met 6 VwEU.

⁶⁴ Art. 3 lid 1, onderdeel b VEU en art. 101 tot en met 109 VwEU.

⁶⁵ Art. 101 en 102 VwEU.

⁶⁶ Art. 106 VwEU.

⁶⁷ Art. 107 tot en met 109 VwEU.

maatregelen, ook wel staatssteun genoemd, kunnen ondernemingen bevoordelen ten opzichte van hun concurrenten en daarmee de vrije mededinging verstoren.

Een recent voorbeeld van mogelijk Nederlandse staatssteun is de (tweede tranche aan) steun van de overheid aan de SNS Reaal bank in februari 2013 in het kader van de financiële crisis⁶⁸. Daarvoor was gespeeld staatssteun ook bij steun verleend aan de ING-bank in oktober 2008⁶⁹ in het kader van de financiële crisis. Deze steun was verleend ter behoud van het financiële stelsel om de financiële crisis te overwinnen. Er zijn uitzonderingen waarbij staatssteun toch verleend mag worden, bijvoorbeeld staatssteun die een doelstelling van algemeen economisch belang dient en daarbij de mededinging niet zodanig verstoort dat het gemeenschappelijk belang geschaad wordt (proportionaliteit). De Commissie houdt toezicht op de verleende staatssteun en weegt daarvoor de positieve en de negatieve gevolgen van de steun tegen elkaar af.

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de toetsing van de Commissie van regelingen die mogelijk zijn aan te merken als staatssteun en de regels die daarbij van belang zijn. Daaraan voorgaand wordt de achtergrond van staatssteun belicht en wordt ingegaan op de historie, achtergrond en procedurele aspecten bij staatssteun. Tot slot wordt de 30%-regeling getoetst aan de bepalingen van staatssteun.

3.2 *Enkele cijfers*

In 2011 bedroeg de door de EU lidstaten verleende niet-crisisgebonden staatssteun EUR 64,3 miljard⁷⁰. Deze steun is inclusief de steun voortvloeiend uit de algemene groepsvrijstellingsverordeningen. De verdeling over de diverse sectoren voor alle 27 lidstaten in de EU⁷¹ is in de volgende figuur (figuur 1) weergegeven.

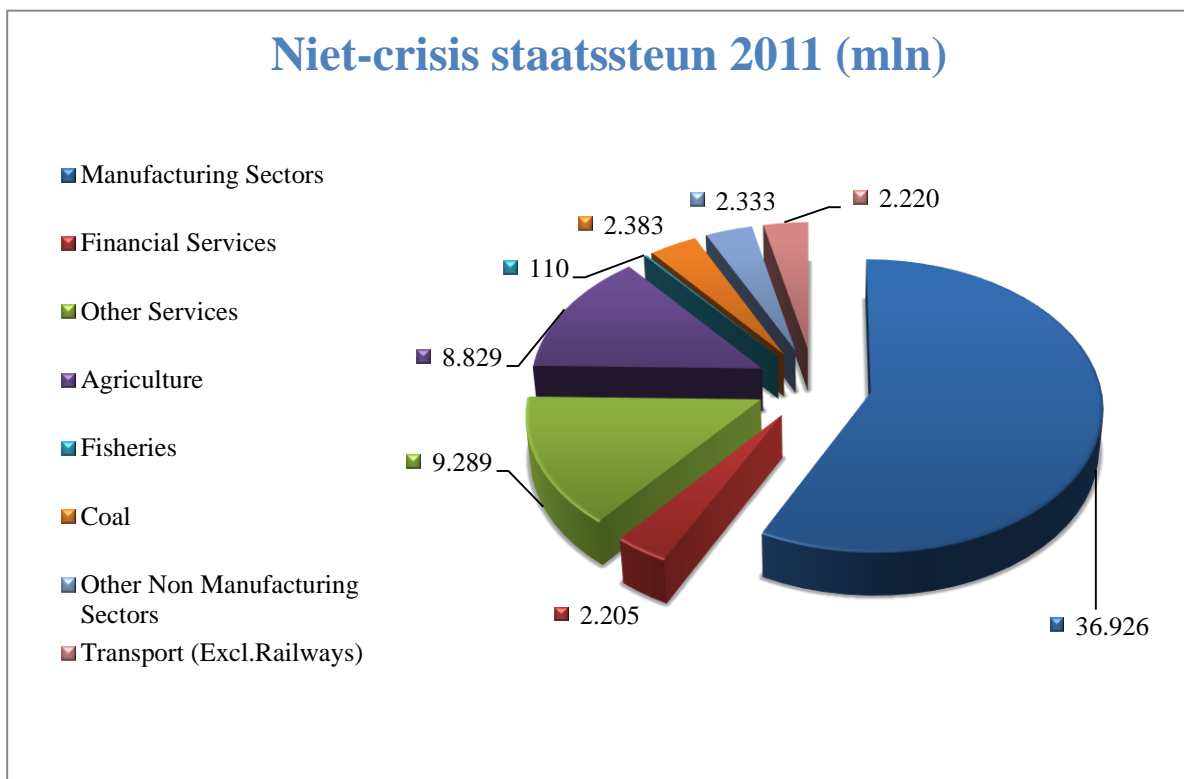
⁶⁸ Minister Dijsselbloem nationaliseert SNS REAAL, Rijksoverheid, 1 februari 2013. Website: <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/toespraken/2013/02/01/minister-dijsselbloem-nationaliseert-sns-reaal.html>.

⁶⁹ Staatssteun traject Europese Commissie ten aanzien van ING Groep, Rijksoverheid, 26 oktober 2009. Website: <http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2009/10/26/staatssteun-traject-europese-commissie-ten-aanzien-van-ing-groep.html>.

⁷⁰ Op het moment van schrijven waren de gegevens voor 2012 en verder nog niet beschikbaar.

⁷¹ State aid by sector, in million euro and as a percentage of total aid (2006-2011), Website DG competition: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/expenditure.html.

Figuur 1: Staatssteun 2011



Het aandeel van Nederland in de totale niet-crisis gebonden staatssteun van EUR 64,3 miljard bedraagt EUR 2,67 miljard⁷² in 2011. De terugvordering van onrechtmatige staatssteun over dat jaar bedraagt naar schatting EUR 1,4 miljard⁷³. Dit lijkt slechts een kleine fractie in vergelijking tot de in EUR 64,3 miljard verleende staatssteun in 2011 (2,2%), maar de belastingplichtige die (een gedeelte van) de ontvangen steun moet terugbetalen zal hier anders tegenaan kijken.

Op basis van de data van de Commissie over de jaren 2009 tot en met 2011⁷⁴ bedraagt het gemiddelde aan fiscale staatssteun in Nederland per jaar gemiddeld EUR 338 miljoen⁷⁵, dat gelijk is aan 18,7% van het gemiddelde totale bedrag van EUR 1,81 miljard over deze jaren. In de volgende grafiek (figuur 2) is de verdeling weergegeven.

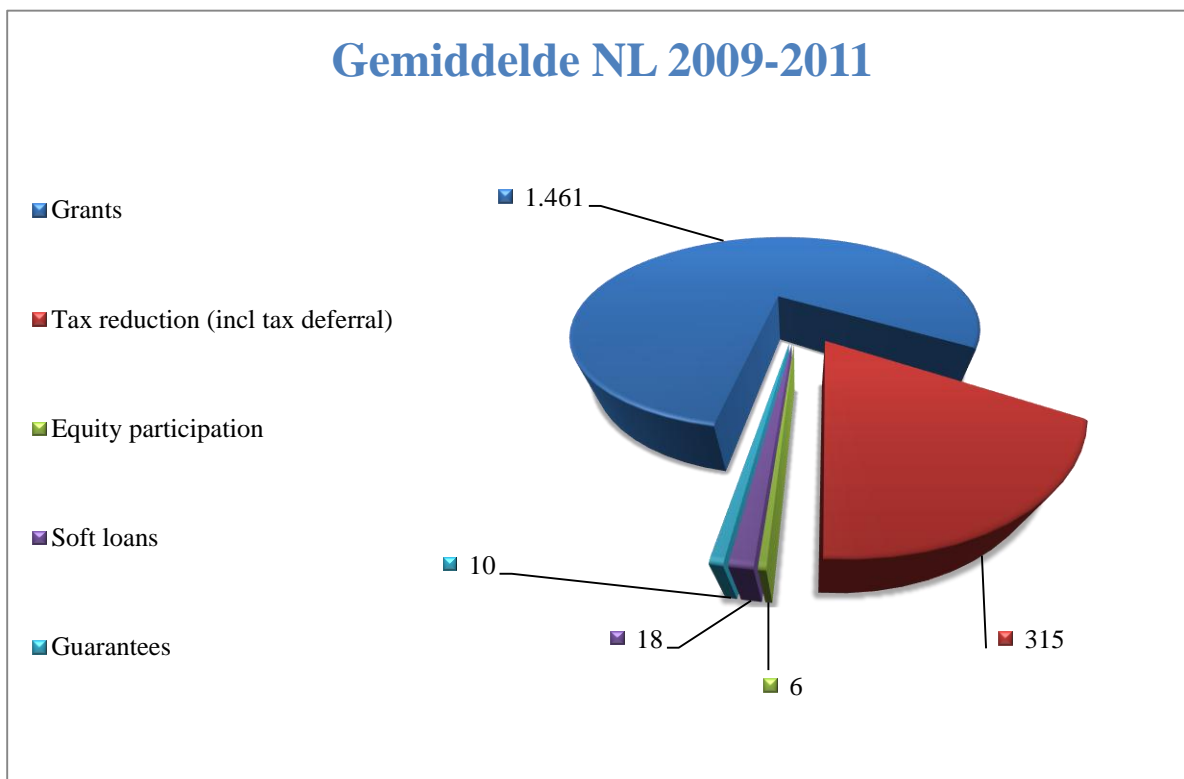
⁷² Non crisis state aid, without railway, volume in absolute values, website DG competition: http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/expenditure.html#2.

⁷³ Naar schatting, omdat sinds 2011 niet meer wordt bijgehouden wat het bedrag is aan teruggevorderde staatssteun in een kalenderjaar. De schatting is gebaseerd op het lineaire gemiddelde van de totale teruggevorderde staatssteun sinds 2000. Deze bedroeg per 30 juni 2010 EUR 10,73 mld, per 30 juni 2011 EUR 11,5 mld en per 30 juni 2012 EUR 13,5 mld.

⁷⁴ http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/expenditure.html#2, onder I.5: Table and chart: Share of each aid instrument in total non-crisis aid to industry and services by Member State, annual average (2009-2011).

⁷⁵ Equity participation, tax reduction en soft loans.

Figuur 2: Gemiddelde steun Nederland 2009-2011 naar soort (in EUR miljoen)



3.3 *Historie, achtergrond en procedure staatssteun*

In de jaren '50⁷⁶ van de vorige eeuw is het Verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap (Het Verdrag van Rome, ook wel het EG-verdrag) ondertekend en is na diverse aanpassingen in huidige vorm bekend als het VwEU. In het oorspronkelijke verdrag was al opgenomen dat gezien het feit dat de markt gebaseerd is op het beginsel van de vrije mededinging, afspraken tussen ondernemingen en de staat die de handel tussen lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden, op enkele uitzonderingen na, verboden is. Deze afspraken vertalen zich niet alleen tot het verstrekken van (contante) subsidies door de overheid, maar ook in de vorm van voordelige belastingregeling die hetzelfde effect, of wel meer bereiken⁷⁷. Het HvJ maakte in 1988 in de zaak *Commissie/ Frankrijk*⁷⁸ duidelijk dat het verbod op (staats)steun zich ook strekt tot fiscale regelingen. In deze zaak kende Frankrijk een vrijstelling van belastingheffing op rente van bepaalde spaartegoeden. Deze tegoeden werden aangewend om te investeren in de industrie. Omdat het rendement van verstrekte leningen aan deze industrie lager was dan reguliere leningen, besloot Frankrijk geen belasting te heffen op de rente op deze spaartegoeden. Deze regeling werd aangemerkt

⁷⁶ In 1957 om precies te zijn.

⁷⁷ R.E.C.M. Niessen, *Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Fiscale Handboeken*, Kluwer, Deventer, negende druk, 2010.

⁷⁸ HvJ EU 13 juli 1988, zaak 102/87, (*Frankrijk/ Commissie*) Jur. 1988.

als verboden staatssteun. Daarna is een reeks aan jurisprudentie beschikbaar gekomen waarin het HvJ telkens *de toepassing* van het EU-recht voor directe belastingen bevestigde. De soevereiniteit op belastinggebied behoort tot de fundamentele soevereine rechten van de lidstaten die de EU op dit gebied derhalve beperkte bevoegdheden hebben toegewezen. Het VwEU bevat slechts enkele bepalingen ten aanzien van de bevoegdheid van de EU op het gebied van belastingen⁷⁹. Op EU-niveau is het fiscaal beleid gericht op een soepel functioneren van de interne markt⁸⁰ en is om die reden voornamelijk gericht op de harmonisatie van indirecte belastingen. Het VwEU voorziet niet in een bevoegdheid van de EU op het terrein van de heffing van directe belasting⁸¹ en om die reden valt er op dit terrein ook weinig te verwachten. Desondanks heeft de Commissie een aantal richtlijnen voorgesteld op het terrein van de directe belastingen⁸², maar fiscale richtlijnen kunnen alleen met unanimiteit worden aanvaard wat vaak niet haalbaar is. Om toch enige voortgang te bereiken op het gebied van de coördinatie van directe belastingstelsels maakt de Commissie gebruik van mededelingen⁸³ welke geen formele status hebben⁸⁴ en derhalve niet verbindend zijn.

Als ander instrument ter bevordering van de EU marktintegratie wordt ook wel het instrument van de gedragscode ingezet. Dit moet worden beschouwd als een politiek akkoord tussen de onderlinge lidstaten en heeft geen juridische afdwingbare status⁸⁵. Zo hebben de Raad van de EU en de vertegenwoordigers van de regeringen van de lidstaten⁸⁶ op 1 december 1997 ingestemd met de gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen in het kader van schadelijke belastingconcurrentie⁸⁷. Hierin waren criteria vastgelegd om te beoordelen of een fiscale maatregel schadelijk is en werden de landen gedwongen de regeling af te schaffen dan wel aan te passen (zie verder hierover paragraaf 3.10). Kort na de publicatie van de gedragscode van de Raad heeft de Commissie in 1998 de Staatssteunmededeling gepubliceerd⁸⁸. Deze mededeling geeft richtlijnen voor de beoordeling of een fiscale steunmaatregel kwalificeert als steunmaatregel in de zin van

⁷⁹ Met name op indirecte belastingen en invoerrechten, zie art. 110-113 VwEU en 28-30 VwEU.

⁸⁰ Art. 110 tot en met 115 VwEU.

⁸¹ A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, zevende herziene druk, Kluwer, Deventer, 2013.

⁸² Bijvoorbeeld het voorstel betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB) van de lidstaten (COM (2011) 121) en het voorstel betreffende een belasting op financiële transacties (COM(2011) 0594).

⁸³ A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, zevende herziene druk, Kluwer, Deventer, 2013.

⁸⁴ Art 288 VwEU.

⁸⁵ A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht*, zevende herziene druk, Kluwer, Deventer, 2013.

⁸⁶ Ook wel bekend als de Economic and Financial Affairs Council (ECOFIN), oftewel de Raad Economische en Financiële Zaken.

⁸⁷ Gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen, Resolutie nr. 1998/2/EG, PbEU 1998, nr. C 02/02.

⁸⁸ Mededeling van 11 november 1998, nr. SEC (1998) 1800, PbEU 1998, nr. C 384.

art. 107 lid 1 VwEU⁸⁹. Aanleiding voor de Gedragscode en de Staatssteunmededeling was het feit dat steeds meer lidstaten in de jaren '90 van de vorige eeuw fiscale faciliteiten creëerden voor het aantrekken van buitenlandse bedrijven. De Commissie verlangde de afschaffing of anders de aanpassing van dergelijke maatregelen.

Het is niet zo dat elke vorm van staatssteun verboden is. Lidstaten kunnen (voorgenomen) steunmaatregelen, waaronder ook belastingfaciliteiten, ter goedkeuring aanmelden bij de Commissie. De Commissie kan deze steun goedkeuren als bepaalde doelen daarmee worden nagestreefd die verenigbaar zijn met de interne markt⁹⁰. De positieve gevolgen van de maatregel worden dan afgezet tegen eventuele verstoringen van de markt. In paragraaf 3.5 en 3.6 worden de uitzonderingen op verboden staatssteun nader besproken.

3.4 Wat is staatssteun?

Staatssteun valt onder het EU-recht en is gedefinieerd in het eerste lid van art. 107 van het VwEU. Hieruit valt op te maken dat er vier elementen zijn waaraan de (voorgenomen) steun wordt getoetst:

- Er dient sprake te zijn van *begunstiging* van de *onderneming*;
- Het voordeel dient door de staat te worden verstrekt of door *overheidsmiddelen* te zijn bekostigd;
- De steun moet *selectief* van aard zijn; en
- De *mededinging* dient *vervalst* te worden en daarmee het handelsverkeer ongunstig te beïnvloeden.

Op deze hoofdregel is een tweetal uitzonderingen die in de leden 2 en 3 van art. 107 VwEU zijn opgenomen. In paragraaf 3.5. wordt hierop ingegaan.

Staatssteun *wordt als* verboden aangemerkt als aan de bovenstaande vier voorwaarden cumulatief wordt voldaan. In beginsel geldt een aanmeldplicht voor elke vorm van voorgenomen staatssteun, maar in de praktijk wordt dit doorgaans niet gedaan, met als risico dat indien de Commissie van mening is dat sprake is van ongeoorloofde staatssteun, deze steun teruggevorderd dient te worden. Om die reden kan het toch zinvol zijn om voorgenomen staatssteun toch ter goedkeuring aan te melden bij de Commissie indien er twijfel bestaat of aan de voorwaarden zal worden voldaan. Indien de steun

⁸⁹ A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, Internationaal belastingrecht, zevende herziene druk, Kluwer, Deventer, 2013.

⁹⁰ Art. 107 lid 1 en 2 VwEU.

wordt aangemeld mag de steun mag niet worden uitgevoerd totdat de Commissie een goedgekeurde beschikking afgeeft.

De vier elementen waaraan getoetst wordt bij de vaststelling van staatssteun wordt hieronder verder toegelicht.

3.4.1 Begunstiging van onderneming

Er is sprake van een begunstiging van de onderneming als:

- de onderneming een financieel voordeel verkrijgt; en
- dit voordeel niet onder normale omstandigheden kan worden verkregen.

3.4.1.1 Financieel voordeel

In veel gevallen vindt steunverlening plaats in de vorm van geld. Voor een begunstiging van een onderneming hoeft er echter niet altijd een subsidie (of contanten) te worden verstrekt, maar financiële voordelen ten gunste van een onderneming, bijvoorbeeld verzachtende omstandigheden bij het terugbetalen van een lening of een lagere rente bij het aangaan van een lening vallen hier ook onder. Fiscale steun kan dus de vorm hebben van een wettelijke regeling of van een individuele afspraak met de belastingautoriteiten (bijvoorbeeld via een tax ruling)⁹¹ en omvatten eveneens maatregelen die, in verschillende vormen, de lasten verlichten- zonder dat sprake hoeft te zijn van subsidies⁹².

Het kan zijn dat steun niet aan de onderneming wordt gegeven maar aan werknemers of particulieren, waarbij toch gesproken kan worden van een (indirecte) begunstiging van de onderneming. In het arrest Gezamenlijke Steenkolenmijnen is het HvJ van mening dat een belastingvrij voordeel (de zogenaamde Bergmannsprämie) aan de (ondergrondse) mijnwerkers in het voordeel uitwerkte van de betreffende koolmijnindustrie⁹³ en in 3F accepteerde het HvJ dat een belastingvoordeel (vrijstelling) voor zeelieden indirect gunstig uitwerkt voor de reders. Zo kan het verlagen van de LB heffing over loon verdiend in een bepaalde sector worden gezien als steun voor ondernemers in die sector, indien

⁹¹ A.F. Gunn, Fiscale staatssteun: dansen op de vulkaan, NTFR 2011/ 1350.

⁹² Arresten van 23 februari 1961, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hoge Autoriteit, zaak no. 30/59, Jur. p. I-40, en 1 december 1998, zaak C-200/97, (Ecotrade), Jur. p. I-7907, punt 34. Zie ook in dit kader HvJ EU 29 april 2004, zaak C-159/01, (Nederland /Commissie), p.I-4461, punt 51.

⁹³ HvJ EU 23 februari 1961, zaak 30/59, (Gezamenlijke Steenkolenmijnen), nr.5.

deze ondernemers anders een hoger brutoloon hadden moeten betalen om deze medewerkers te behouden⁹⁴.

Voorts dient de begunstiging toebedeeld te zijn aan een onderneming. Uit de jurisprudentie blijkt dat het begrip onderneming is omschreven als elke eenheid die een economische activiteit uitoefent⁹⁵.

Onder economische activiteit wordt verstaan iedere activiteit bestaande uit het aanbieden van goederen en diensten op een bepaalde markt⁹⁶. Dit is het geval als een entiteit concurreert met andere deelnemers aan het economische verkeer die een winstoogmerk hebben⁹⁷. De rechtsvorm van de entiteit of het feit dat de entiteit geen winstoogmerk heeft is in principe niet van belang. Entiteiten die doorgaans geen economische activiteiten verrichten, zoals stichtingen of publieke lichamen worden door het HvJ en de Commissie als ondernemingen aangemerkt voor zover zij economische activiteiten verrichten.

3.4.1.2 Niet onder normale omstandigheden

Bij begunstiging van een onderneming gaat het onder andere om een voordeel dat deze onderneming niet elders tegen normale voorwaarden had kunnen verwerven. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien de overheid deelneemt in het aandelenkapitaal van zwakke ondernemingen. Deze onderneming zou van de bank waarschijnlijk geen lening kunnen ontvangen, of zouden de voorwaarden dusdanig zwaar zijn dat de onderneming deze niet kan dragen. Door de “garantstelling” van de overheid kunnen kunstmatige voordelen worden verkregen die de mededinging vervalsen.

3.4.2 Bekostiging door overheidsmiddelen

Staatssteun is hetzelfde als overheidssteun⁹⁸ omdat staatsmiddelen overheidsmiddelen zijn.

Staatssteun moet dus van de overheid afkomstig zijn. Centraal staat dat een voordeel wordt toegekend welke uit overheidsmiddelen is bekostigd. Dit voordeel kan zich op vele manieren uiten, bijvoorbeeld door het verstrekken van subsidies, het tegen gunstige voorwaarden verstrekken van leningen. Een maatregel waarbij de overheid aan bepaalde ondernemingen een belastingvrijstelling verleent die de

⁹⁴ HvJ EU 9 juli 2009, zaak C-319/07 P, (3F), nr. I-5963, r.o. 71 tot en met 81.

⁹⁵ HvJ EU 23 april 1991, zaak C-41/90, (Hofner).

⁹⁶ HvJ EU 18 juni 1998, zaak C-35/96, (Italië/ Commissie).

⁹⁷ HvJ EU 10 januari 2006, zaak C-222/04, (Ministero dell’Economia e delle Finanze tegen Cassa di Risparmio di Firenze SpA), r.o. 121 t/m 125: “... een onderneming worden aangemerkt, aangezien zij, in weerwil van het feit dat zij haar goederen en diensten zonder winstoogmerk aanbiedt, een economische activiteit uitoefent zodra haar aanbod concurreert met dat van deelnemers aan het economische verkeer die winst nastreven”.

⁹⁸ J. Hofmeijer, G. Groeneveld en H. van Rens, Staatssteun, onrechtmatig of goorloofd?, Overheid en non-profit, jaargang 2, nr. 7, 2008.

financiële situatie van de begunstigden verbetert ten opzichte van de andere belastingplichtigen, ook als in dat kader geen staatsmiddelen worden overgedragen, is te kwalificeren als een steunmaatregel⁹⁹.

3.4.3 *Selectieve steun*

Het feit dat er voordelige belastingmaatregelen zijn in een lidstaat wil niet per definitie zeggen dat er ook sprake is van staatssteun. Er dient nog te worden voldaan aan het begrip *selectiviteit*¹⁰⁰. Dit is mijns inziens de lastigste stap bij de analyse of sprake is van staatssteun. Onder *selectieve steun* wordt begrepen een steunmaatregel die niet voor alle vergelijkbare ondernemingen van lidstaat A beschikbaar is en gaat het om de vraag hoe moet worden vastgesteld of een belastingmaatregel een bepaalde onderneming of een bepaalde productie heeft begunstigd. Volgens vaste rechtspraak van het Hof wordt onderzocht “*of een overheidsmaatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling, bepaalde ondernemingen of bepaalde producties kan begunstigen ten opzichte van andere ondernemingen die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, gelet op de doelstelling van de betrokken maatregel*”¹⁰¹. Van belang is dat de doelstelling van een belastingmaatregel niet relevant is, maar alleen de vraag of selectiviteit zich voordoet. Die doelstelling kan later bij het beoordelen van de verenigbaarheid van een steunmaatregel door de Commissie wel weer een rol spelen.

Bij de analyse van staatssteun kan een regeling materieel of geografisch selectief zijn¹⁰². *Materiële selectiviteit* houdt in dat maatregelen die potentieel toegankelijk zijn voor alle ondernemingen toch selectief uitpakken, omdat slechts bepaalde sectoren of ondernemingen profijt van de (belasting) maatregel hebben. *Bij regionale selectiviteit* komen de maatregelen ten gunste komen aan ondernemingen in een bepaalde regio en niet voor het gehele grondgebied van een lidstaat gelden. Dit doet zich voor bij voordelen die zich beperken tot ondernemingen die gevestigd of werkzaam zijn in een bepaald deel van een lidstaat.

⁹⁹ HvJ EU 15 maart 1994, zaak C-387/92, (Banco Exterior de España), Jur. 1994, p. I-877, r.o. 14.

¹⁰⁰ HvJ EU 13 september 2006, T-210/02, (British Aggregates Association/ Commissie), Jur. 2006, p. II-2789, punt 104-109.

¹⁰¹ HvJ EU 8 november 2001, zaak C-143/99, (Adria-Wien Pipeline), Jur. 2001, I-8396, r.o. 41; HvJ EU 29 april 2004, zaak C-308/01, (GIL Insurance), Jur. 2004, I-4823, r.o. 68 en HvJ EU 3 maart 2005, zaak C-172/03, (Heiser), Jur. 2005, I-1661, r.o. 40.

¹⁰² Het strekt te ver om dit onderscheid gedetailleerd te behandelen in deze scriptie. Ik verwijs daarom naar de gevoegde zaken T-211/04 en T-215/04, (Gibraltar/ Commissie) van 18 december 2008, waarin het Gerecht het regionale als het materiële selectiviteitsbeginsel verduidelijkte.

Indien een belastingmaatregel selectief is, wil dit nog niet zeggen dat sprake is van ongeoorloofde staatssteun. De Commissie heeft bijvoorbeeld in het kader van regionale steun richtsnoeren opgesteld voor de kaders waarbinnen deze steun is toegestaan¹⁰³. (zie verder ook paragraaf 3.5.2). Verder is de voorwaarde dat pas sprake is van verboden staatssteun indien de maatregel de mededinging vervalst en daarmee het handelsverkeer ongunstig te beïnvloedt. In de volgende paragraaf wordt hier verder op ingegaan.

3.4.4 Concurrentievervalsing en ongunstige beïnvloeding handelsverkeer

De reden dat de Commissie een strikte naleving van de staatssteunregels handhaaft heeft te maken met de mogelijke beïnvloeding van het intracommunautaire handelsverkeer binnen de EU. Ook al wordt steun wordt gegeven aan kleine ondernemingen, of is de hoogte van de steun zeer gering, wil dit volgens het HvJ nog niet zeggen dat geen invloed aanwezig is¹⁰⁴. De Commissie hoeft bovendien niet aan te tonen dat er ook daadwerkelijk sprake is van invloed, potentiële invloed is voldoende¹⁰⁵.

Het criterium voor concurrentievervalsing en ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer veronderstelt dat de begunstigde van de maatregel, ongeacht zijn rechtsvorm of wijze van financiering, een economische activiteit uitoefent. Volgens de vaste rechtspraak is deze voorwaarde van de gevolgen voor het handelsverkeer vervuld, wanneer de gesteunde ondernemingen een economische activiteit uitoefenen die het voorwerp vormt van handelsverkeer tussen de lidstaten¹⁰⁶. De mededinging wordt vervalst bij financiële steun of steun in natura wanneer deze de positie van een onderneming in vergelijking met andere ondernemingen versterkt¹⁰⁷. Zo heeft in dit kader de Commissie in het verleden de Nederlandse overheid formeel voorgesteld om de vrijstelling van vennootschapsbelasting voor Nederlandse overheidsbedrijven af te schaffen¹⁰⁸. Volgens de Commissie zouden overheidsbedrijven die economische activiteiten uitoefenen en daarbij concurreren met particuliere ondernemingen, ook vennootschapsbelastingplichtig moeten zijn – net als particuliere ondernemingen. Het vrijstellen van bepaalde ondernemingen omdat zij in handen van de overheid zijn geeft deze ondernemingen een concurrentievoordeel dat niet te verdedigen valt op grond van de EU-staatssteunregels. Het verzoek van de Commissie heeft kennelijk impact gehad, want op 16 september

¹⁰³ Richtsnoeren inzake regionale steunmaatregelen, PbEU 2013, C 209/01.

¹⁰⁴ HvJ EU 21 maart 1990, zaak C-142/87, (België/Commissie).

¹⁰⁵ HvJ EU 15 juni 2000, gevoegde zaken T-298/97 e.a., (Mauro Alzetta e.a./Commissie).

¹⁰⁶ HvJ EU 6 september 2006, zaak C-88/03, (Portugal/Commissie), I-7115, punt 19.

¹⁰⁷ HvJ EU 7 maart 2002, zaak C-310/99, (Italië/Commissie), punt 65.

¹⁰⁸ De Commissie heeft hierom gevraagd op 2 mei 2013, zie EG-C 02 mei 2013, nr.IP/13/395, NTFR 2013-1058.

2014 is het wetsvoorstel Wet modernisering Vpb-plicht overheidsondernemingen ingediend bij de Tweede Kamer¹⁰⁹ waarin maatregelen is opgenomen om een gelijk speelveld te creëren voor Vpb-plichtige particuliere ondernemingen en overheidsbedrijven die niet aan vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

Als uitzondering op de regel neemt de Commissie aan dat bij steun tot een bedrag van EUR 200.000¹¹⁰ per drie fiscale boekjaren er in de regel geen verstoring van het handelsverkeer zal zijn¹¹¹. Dit betreft de *de-minimisregel*¹¹² en wordt op groepsniveau bepaald om te voorkomen dat door het opzetten van groepsstructuren meerdere keren van deze drempel gebruik van kan worden gemaakt door afzonderlijke juridische entiteiten. Voor fiscale doeleinden is de *de-minimisregel* in principe beperkt bruikbaar, omdat op dit bedrag alle andere fiscale en niet-fiscale steun (waaronder subsidies van gemeenten, provincies en dergelijke) in mindering wordt gebracht. Bovendien moet het bedrag van het maximale voordeel vooraf bepaald (of te bepalen) zijn.

3.5 Uitzonderingen: art. 107 VwEU leden 2 en 3

Lid 1 van art. 107 VwEU schrijft voor wanneer steunmaatregelen onverenigbaar zijn met de interne markt. Voldoet een steunmaatregel volgens de Commissie aan de criteria van ongeoorloofde staatssteun, dan wordt de maatregel in principe als onverenigbaar beschouwd met de gemeenschappelijke markt en mag de steun niet verleend worden. In het tweede en derde lid van dit artikel zijn echter twee uitzonderingen opgenomen waarin is bepaald dat sommige steunmaatregelen in ieder geval verenigbaar zijn met de interne markt (lid 2), of dit *kunnen* zijn (lid 3). De maatregelen die in ieder geval verenigbaar zijn met de interne markt zijn opgenomen in art. 107 lid 2, onderdeel a tot en met c VwEU. In de volgende paragraaf worden deze uitzonderingen op hoofdlijnen nader besproken.

3.5.1 Artikel 107 lid 2 VwEU

¹⁰⁹ Zie Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 2.

¹¹⁰ Voor bepaalde sectoren gelden afwijkende *de-minimisregels*. Zo geldt een aparte *de-minimisregel* voor de landbouw (nr. 1408/2013) en visserij (nr. 875/2007, welke op het moment van schrijven herzien wordt). Ook de DAEB heeft een eigen *de-minimisregel* zoals reeds is behandeld in paragraaf 3.4.1.3.

¹¹¹ Het HvJ heeft echter aangegeven ook relatief kleine steunbedragen onder omstandigheden het handelsverkeer kunnen beïnvloeden. Zie HvJ EU 21 maart 1990, zaak C-142/87, (België/ Commissie), r.o. 43.

¹¹² Verordening (EU) nr. 1407/2013, voorheen Verordening (EG) nr. 1998/2006.

Art.107 lid 2, onderdeel a VwEU heeft betrekking op steunmaatregelen van sociale aard die ten goede komen aan individuele verbruikers. Te denken valt bijvoorbeeld aan maatregelen ten behoeve van bejaarden ter verbetering van de leefomstandigheden.

Art. 107 lid 2, onderdeel b VwEU heeft betrekking op steunmaatregelen tot herstel van schade veroorzaakt door natuurrampen of andere buitengewone gebeurtenissen. Het gaat er in deze gevallen om dat er (al) schade is geleden. Onder natuurrampen wordt onder andere verstaan schade door buitengewone slechte weersomstandigheden of vulkaan-uitbarstingen. Onder buitengewone gebeurtenissen kan worden gedacht aan oorlogen en kern(reactor) explosies¹¹³.

Art. 107 lid 2, onderdeel c VwEU heeft betrekking op steun wegens de deling van Duitsland. Bepaalde delen van Duitsland waren door de Tweede Wereldoorlog zwaar getroffen moesten herstellen. Duitsland wilde het recht behouden deze streken financieel te steunen zodat hier geen discussie over zou zijn. Immers, zoals Joris betoogt, zou deze steun ook onder de uitzondering van “buitengewone gebeurtenissen” kunnen vallen¹¹⁴.

Indien een maatregel niet valt onder toepassing van art.107 lid 2 VwEU, zal de Commissie alsnog toetsen of deze maatregel onder de uitzondering van art. 107 lid 3 VwEU valt. Deze uitzonderingen zijn opgenomen in art 107 lid 3, onderdeel a tot en met e VwEU. In de volgende paragraaf worden deze uitzonderingen op hoofdlijnen nader besproken.

3.5.2 Artikel 107 lid 3 VwEU

Art. 107 lid 3, onderdeel a VwEU heeft betrekking op steunmaatregelen ter bevordering van de economische ontwikkeling in gebieden waarin de levensstandaard *abnormaal* laag is of waar een *ernstig* gebrek is van de werkgelegenheid. Deze maatregelen dienen ter bevordering van de communautaire solidariteit, één van de doelstellingen van het VwEU¹¹⁵. Er kan slechts uitzonderlijk steun worden verleend in regio's die als gevolg van deze bepaling in aanmerking komen¹¹⁶, namelijk wanneer de steun kan bijdragen tot een duurzame en evenwichtige economische ontwikkeling¹¹⁷.

¹¹³ T. Joris, Nationale steunmaatregelen en het Europees gemeenschapsrecht, Maklu, Antwerpen-Apeldoorn, 1994.

¹¹⁴ T. Joris, Nationale steunmaatregelen en het Europees gemeenschapsrecht, Maklu, Antwerpen-Apeldoorn, 1994, p. 100.

¹¹⁵ In de preambule van het VwEU is opgenomen: “Verlangende de eenheid hunner volkshuishoudingen te versterken en de harmonische ontwikkeling daarvan te bevorderen door het verschil in niveau tussen de onderscheidene gebieden en de achterstand van de minder begunstigde gebieden te verminderen”.

¹¹⁶ Commentaar van P. Fortuin op art. 107 VwEU Onverenigbare steunmaatregelen (voorheen art. 87 EG-Verdrag), NDFR, bijgewerkt tot 14 oktober 2011.

¹¹⁷ HvJ EU 19 september 2000, zaak C-156/98, (Duitsland/Commissie), Jur. 2000, p. I-6857, punt 67.

Art. 107 lid 3, onderdeel b VwEU heeft betrekking op steunmaatregelen om de verwezenlijking van een belangrijk project van gemeenschappelijk Europees belang te bevorderen of een ernstige verstoring in de economie van een lidstaat op te heffen. De Commissie gaat er doorgaans van uit dat projecten hieraan voldoen als het deel uit maakt van een bovennationaal Europees programma, dat door de regeringen van verschillende lidstaten gezamenlijk wordt gesteund, of wanneer het een onderdeel vormt van een project waartoe verschillende lidstaten in onderling overleg zijn overeengekomen om het hoofd te bieden aan een gemeenschappelijke dreiging, zoals bijvoorbeeld milieuverontreiniging¹¹⁸.

Art. 107 lid 3, onderdeel c VwEU heeft betrekking op steunmaatregelen om de ontwikkeling van bepaalde vormen van economische bedrijvigheid of van bepaalde regionale economieën te vergemakkelijken, waarbij geen sprake mag zijn van een dusdanige ongunstige beïnvloeding van het handelsverkeer waardoor het gemeenschappelijk belang wordt geschaad¹¹⁹. Er dient een wezenlijk stappenplan te worden opgesteld om steun in dit kader te verlenen. In vergelijking tot onderdeel a van art. 107 lid 3 VwEU is de geformuleerde afwijking in deze bepaling ruimer, doordat zij de ontwikkeling van bepaalde streken toelaat die het nationaal gemiddelde niet halen. De Commissie heeft richtsnoeren opgesteld met betrekking tot de onder a en c genoemde maatregelen van art. 107 lid 3 (richtsnoeren inzake regionale steunmaatregelen¹²⁰ en richtsnoeren inzake reddings- en herstructureringssteun¹²¹) om zo de voorwaarden waaraan de steun moet voldoen te verduidelijken.

Art. 107 lid 3, onderdeel d VwEU heeft betrekking op steunmaatregelen om de cultuur en de instandhouding van het culturele erfgoed te bevorderen. Dit artikel biedt de overheden van lidstaten derhalve ruimte om bijvoorbeeld culturele subsidies te verlenen aan instellingen die deelnemen aan het economische verkeer en/of een winstoogmerk hebben.

Art. 107 lid 3, onderdeel e VwEU heeft betrekking op steunmaatregelen aangewezen bij (meerderheids) besluit van de Raad, op voorstel van de Commissie. In 1998 heeft de Raad op grond van dit artikel Verordening 994/98 vastgesteld die de Commissie de mogelijkheid geeft om

¹¹⁸ HvJ EU, 8 maart 1988, gevoegde zaken 62/87 en 72/87, (Executif Regional Wallon en S.A. Glaverbel/Commissie), Jur. 1988, p. 1573, r.o.22.

¹¹⁹ Zie bijvoorbeeld HvJ EU, gevoegde zaken 62/87 en 72/87, (Executif Regional Wallon en S.A. Glaverbel/Commissie), Jur. 1988, p. 1573.

¹²⁰ Richtsnoeren inzake regionale steunmaatregelen, PbEU 2013, C 209/01.

¹²¹ Richtsnoeren inzake reddings- en herstructureringssteun aan ondernemingen in moeilijkheden, PbEU 2004, C 244/02.

vrijstellingsverordeningen vast te stellen. Zo heeft de Commissie de vrijstellingsverordening voor de de-minimissteun (algemeen, maar ook specifiek in bepaalde sectoren als de landbouw en visserij) en de algemene groepsvrijstellingsverordening vastgesteld. In de volgende paragraaf wordt dit nader besproken.

3.6 *Vrijstellingen en andere uitzonderingen*

Op het verbod op staatssteun is er- naast de *de-minimisregel en de bepalingen van art. 107 lid 2 en 3 VwEU*- een aantal andere uitzonderingen. De uitzonderingen zijn uitgewerkt in diverse vrijstellingsverordeningen, kaderregelingen en richtsnoeren. Er zijn verschillende vrijstellingsverordeningen, waaronder de algemene groepsvrijstellingsverordening (AGV)¹²². Onder de AGV zijn bepaalde steuncategorieën onder bepaalde voorwaarden vrijgesteld van de aanmeldingsverplichting bij de Europese Commissie en hoeft slechts aan een lichtere kennisgevingprocedure te worden voldaan. Voor het MKB gelden in specifieke sectoren aparte vrijstellingsverordeningen, zoals voor de landbouw¹²³ en de visserij¹²⁴.

Een andere uitzondering geldt voor diensten van algemeen economisch belang (DAEB). Voor deze diensten geldt bij besluit van 20 december 2011, PbEU 2012, nr. L7/3, dat voor deze diensten geen sprake is van voordelen voor de onderneming indien voldaan wordt aan de voorwaarden van het Altmark-arrest¹²⁵. Op basis van art. 106 lid 2 VwEU is het de lidstaten toegestaan om meerkosten die ondernemingen maken voor het uitvoeren van de DAEB te compenseren.

3.7 *Toezicht*

De Commissie zorgt voor het naleven van de bepalingen van het VwEU. Indien een verbod van art. 107 lid 1 VwEU van toepassing is, is de Commissie belast om de naleving te garanderen en om na te gaan of er een uitzondering is op het verbod krachtens lid 2 en 3 van dit artikel. De regels van art. 108 VwEU zijn nader uitgewerkt in een verordening van de Raad¹²⁶. De hoofdregels van het onderzoeksproces zijn¹²⁷:

1. Aanmelding van de steun bij de Commissie;
2. Voorlopig onderzoek;
3. Officieel onderzoek; en
4. De eindbeslissing.

¹²² Verordening nr. 651/2014, PbEU 2014, L187, voorheen Verordening (EG) nr. 800/2008, PbEU 2008, L214.

¹²³ Verordening nr. 702/2014, PbEU, L193, voorheen Verordening nr. 1857/2006, PbEU 2006, L 358/3.

¹²⁴ Verordening nr. 736/2008, PbEU 2006, L 201. De Commissie verwacht eind 2014 de nieuwe Visserij Groepsvrijstelling te kunnen aannemen.

¹²⁵ HvJ EU 24 juli 2003, C-280/00, (Altmark arrest).

¹²⁶ Verordening (EG) nr. 659/1999, PbEU 1999, L 83/1-9.

¹²⁷ R. Bartens, Europees Recht, Noordhof Uitgevers Groningen/ Houten, tiende druk, 2012.

3.7.1 Aanmelding van de steun bij de Commissie

Alle steun die door of vanwege de overheid aan een onderneming wordt verleend, moet vooraf door de lidstaat worden aangemeld bij de Commissie. Indien bepaalde steun onder de AGV of een andere vrijstelling valt, kan deze direct worden ingevoerd en hoeft er slechts een (korte) melding achteraf plaats te vinden welke binnen twintig werkdagen moet worden gemeld nadat de steun ten uitvoer is gebracht¹²⁸. De lidstaat moet daarbij wel zelf toetsen of aan de voorwaarden van de vrijstelling is voldaan en daarmee ligt het risico bij de lidstaat. Voor de DAEB geldt een vrijstelling van de aanmeldingsplicht bij de Commissie mits het totale bedrag dat de begunstigde onderneming aan steun niet meer dan EUR 500.000 over een periode van drie belastingjaren bedraagt.

3.7.2 Onderzoek

Na aanmelding van de voorgenomen staatssteun kan goedkeuring worden verkregen in overeenstemming met de bepalingen van art. 108 lid 3 VwEU waarna een eerste onderzoek door de Commissie plaatsvindt. De volgende twee mogelijkheden kunnen zich voordoen:

- De Commissie maakt geen bezwaar. Indien blijkt dat de steun verenigbaar is met het EU-recht kan de steun worden verleend mits deze wordt verleend conform het voornemen.
- De Commissie maakt wel bezwaar. De Commissie start dan met het officiële onderzoek. Dit is ook het geval indien de Commissie op basis van de ontvangen informatie geen standpunt kan innemen. Aangezien een formeel onderzoek vrij lang duurt (tot wel twee jaar) is deze procedure niet wenselijk.

3.7.3 Eindbeslissing

Aan het einde van de officiële procedure wordt een beschikking afgegeven door de Commissie met de eindbeslissing. Hierin wordt gemotiveerd aangegeven wat waarom er sprake is van steun en de redenen hiervoor. Indien de lidstaat het niet eens is met de beslissing van de Commissie kan de lidstaat het HvJ (binnen twee maanden na de beschikking) verzoeken om nietigverklaring van de beslissing.

Indien de steun niet is aangemeld, of wel is aangemeld maar de steun niet was opgeschort (in dat geval is er een inbreuk op de stand-still verplichting¹²⁹), en de Commissie komt tot de conclusie dat de steun niet verenigbaar is met de interne markt, dient de steun, inclusief de daarop genoten rente, te

¹²⁸ C.T. Dekker, Y. van der Wal, Staatssteun in de decentrale praktijk, Kluwer, 2008.

¹²⁹ Art. 108 lid 3 VwEU.

worden teruggevorderd van de begunstigde onderneming via een zogenaamde terugvorderingsbeschikking¹³⁰ waarbij de steun die is verleend over de afgelopen periode van maximaal tien jaar terugbetaald dient te worden¹³¹. Om de terugvordering te bewerkstelligen mag de lidstaat alle nationale procedures gebruiken, zolang deze procedures effectief zijn en niet aan directe terugvordering in de weg staan¹³². Nationale termijnen op basis van lokale wetgeving worden in principe overruled, dat wil zeggen, zijn niet van toepassing. In Nederland is reeds in 2008 een wetsvoorstel ingediend om de terugvordering van steun beter te regelen, maar dit voorstel ligt nog steeds bij de Tweede Kamer¹³³. Bijvoorbeeld, in het geval van subsidies door de overheid geldt volgens art. 4:49 lid 1b Awb dat het bestuursorgaan de subsidievaststelling kan intrekken of wijzigen indien deze onjuist was en de subsidieontvanger dit wist of behoorde te weten en is het bestuursorgaan volgens art 4:57 Awb bevoegd tot terugvordering van onverschuldigd betaalde subsidies¹³⁴. In de Awb is echter geen verwijzing naar het Europese staatssteunrecht opgenomen.

3.8 Toetsing 30%-regeling aan staatssteun

De 30%-regeling wordt hierna getoetst aan de staatssteunbepalingen van art.107 VwEU. De voorwaarden voor verboden staatssteun zijn:

- Er dient sprake te zijn van *begunstiging* van de *onderneming*;
- Het voordeel dient door de staat te worden verstrekt of door *overheidsmiddelen* te zijn bekostigd;
- De *mededinging* dient *vervalst* te worden en daarmee het handelsverkeer ongunstig te beïnvloeden; en
- De steun moet *selectief* van aard zijn.

3.8.1 Begunstiging van de onderneming

Zoals is uiteengezet in paragraaf 3.3.1 is sprake van een begunstiging van de onderneming als:

- De onderneming een financieel voordeel verkrijgt; en
- Dit voordeel niet onder normale omstandigheden kan worden verkregen.

¹³⁰ Art 14 lid 1, Verordening (EG) nr. 659/1999.

¹³¹ Art 15, Verordening (EG) nr. 659/1999, PbEU 1999 L 83/1-9.

¹³² Art 14 lid 3, Verordening (EG) nr. 659/1999.

¹³³ Kamerstukken II, 2007/2008, nr. 1 tot en met 5, 31 418. Met dit voorstel worden de Nederlandse regels die een juiste ongedaanmaking in de weg kunnen staan, zoals verjaringstermijnen en de regeling voor wettelijke rente, buiten toepassing verklaard.

¹³⁴ In het kader van deze scriptie ga ik hier niet verder op in, maar de nationale bepalingen van een lidstaat, waaronder Nederland, kunnen de terugvordering beknellen. Zie hiervoor de bijdrage van P. Adriaanse, Terugvordering van onrechtmatige staatssteun: Knelpunten en oplossingen in het Nederlandse recht, Leiden Universiteit, 2007.

In beginsel ziet het voordeel van de 30%-regeling op de werknemer, omdat de werknemer een vergoeding krijgt voor de extraterritoriale kosten voor het werken in Nederland. Dit voordeel betreft een korting van (ten hoogste) 30% op het belastbare loon die tot uitdrukking komt bij de werknemer. Immers, de werknemer is over het onbelaste gedeelte geen loonheffing (loonbelasting en sociale verzekeringen) verschuldigd. Omdat dit voordeel terechtkomt bij de werknemer kan er in beginsel geen sprake zijn van staatssteun, omdat voor staatssteun een onderneming of productie begunstigd moet worden. Het begrip staatssteun in de zin van art. 107 VwEU heeft echter een algemene(re) strekking omdat het niet alleen positieve prestaties omvat zoals een voordeel zelf (bijvoorbeeld een subsidie), maar ook maatregelen die, in verschillende vormen, de lasten die normaliter op het budget van een onderneming drukken verlichten¹³⁵. Om deze reden dient onderzocht te worden of de 30%-regeling niet leidt tot een lastenverlichting van de onderneming waar de werknemer werkzaam is.

In het geval van de 30%-regeling is een (financieel) voordeel te constateren die op twee manieren tot uitdrukking komt bij de werkgever:

- In het geval sprake is van tax-equalisation (netto-loon afspraak). In het geval van een tax-equalisation afspraak wordt afgesproken dat de werknemer hetzelfde netto salaris behoudt bij het werken in Nederland werken als hij zou hebben gekregen als hij in zijn woonland was blijven werken. De ingekomen werknemer zal dan precies hetzelfde aan belastingheffing verschuldigd zijn als wanneer hij in het land van oorsprong was blijven werken. In het geval de 30%-regeling toepasbaar is, kan de werkgever besluiten het brutoloon van de werknemer te verlagen omdat er een onbelaste vergoeding kan worden gegeven. Het voordeel van de verlaging van het brutoloon gaat naar de werkgever; en
- Als besparing in de premieheffing, zijnde het werkgeversgedeelte in de sociale premies door de onbelaste uitbetaling van (ten hoogste) 30% van het loon aan de werknemer (tenzij de werknemer niet verzekerd zou zijn in Nederland). Omdat de uitbetaling onbelast is, is er door de werkgever geen belastingen verschuldigd over dit bedrag. Het voordeel voor de werkgever uit zich in de besparing van de sociale premies, bestaande uit het werknemers- en

¹³⁵ Zie in het bijzonder arresten van 23 februari 1961, (De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Hoge Autoriteit), zaak 30/59, Jur. 1961, p. 1, p. 39 e.v.; 15 maart 1994, (Banco Exterior de España), C-387/92, Jur. 1994, p. I-877, punt 13; 29 juni 1999, DM Transport, C-256/97, Jur. 1999, p. I-3913, punt 19, en 12 december 2002, (België/Commissie), C-5/01, Jur. 2002, p. I-11991, punt 32.

werkgeversgedeelte¹³⁶.

Het mag duidelijk zijn dat het bovenstaande de lasten van de onderneming verlicht en dat deze voordelen niet onder normale omstandigheden kan worden verkregen, omdat alle vergoedingen c.q. bijdragen aan werknemers in beginsel loon is voor de loonbelasting¹³⁷. De begunstiging dient verder toebedeeld te zijn aan een onderneming. Zoals al is uiteengezet in paragraaf 3.4.1.1 is een onderneming omschreven als elke eenheid die een economische activiteit uitoefent bestaande uit het aanbieden van goederen en diensten op een bepaalde markt. Dit is het geval als een entiteit concurreert met andere deelnemers aan het economische verkeer die een winstoogmerk hebben.

In paragraaf 2.4.1 is in tabel 2 een overzicht opgenomen van toegekende 30%-regelingen uitgesplitst naar hoofdgroepen. Op basis van deze verdeling kan worden aangenomen dat de 30%-regeling wordt toegepast door verschillende ondernemingen, waaronder ondernemingen die ook deelnemen in het economische verkeer en een winstoogmerk hebben. Door aan deze ondernemingen steun te verlenen in de vorm van vrijstelling van werkgeverskosten, ontlast de overheid deze ondernemingen die normaal op het budget van de onderneming zou drukken. Op die manier wordt een financieel voordeel verschaft waardoor de concurrentiepositie van de onderneming wordt versterkt. De 30% regeling voldoet uiteindelijk¹³⁸ (indirect) dus aan de eerste voorwaarde.

3.8.2 Door de staat te worden verstrekt of door overheidsmiddelen te zijn bekostigd

In art. 107 VwEU is bepaald dat de steun niet door de staat mag worden verleend of met staatsmiddelen mag worden bekostigd. Van financiering met behulp van staatsmiddelen is bijvoorbeeld sprake als lagere belastingopbrengsten voor de overheid ontstaan bij een bepaalde maatregel, in casu de lagere opbrengst uit de premieheffing van de onderneming. Ter illustratie, de belastingopbrengst die de Nederlandse overheid misloopt door het toepassen van de 30%-regeling bedraagt in 2011 circa EUR 500 miljoen¹³⁹. Een dergelijke derving is aan te merken als een derving van staatsmiddelen.

¹³⁶ Zie voor de werknemerspremies tabel 1 in paragraaf 2.3. De (verplichte) werknemerspremies komen worden sinds 1 januari 2013 door de werkgever betaald.

¹³⁷ Art. 10 Wet LB 1964.

¹³⁸ Uiteindelijk, omdat voorop staat dat de 30%-regeling in beginsel een werknemersvoordeel is.

¹³⁹ Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 10, p.69. Als de regeling zou worden afgeschaft, zullen naar verwachting meer werkgevers van deze vergoeding van de werkelijke kosten gebruik maken. Daarom wordt aangenomen dat de budgettaire opbrengst in de praktijk lager zal uitvallen.

3.8.3 Concurrentievervalsing en ongunstige beïnvloeding handelsverkeer

Steunmaatregelen kunnen de mededinging vervalsen doordat de financiële positie- en daarmee ook het potentieel van deze ondernemingen- van de begunstigde ondernemingen worden versterkt ten opzichte van hun concurrenten die dit voordeel niet hebben¹⁴⁰.

In de rechtspraak wordt redelijk snel een verband gelegd tussen de ontvangen steun en een beïnvloeding van de intracommunautaire handel. Volgens het HvJ kan zelf een betrekkelijk geringe omvang van de steun of betrekkelijk geringe omvang van de begunstigde onderneming niet bij voorbaat de mogelijkheid uitsluiten dat het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig wordt beïnvloedt of de concurrentie wordt vervalst¹⁴¹. Het HvJ oordeelt in zaak 102/87 (Frankrijk/ Commissie) dat steun aan een onderneming het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kan beïnvloeden en de mededinging vervalsen, wanneer die onderneming zich in een situatie bevindt dat zij moet concurreren met producten uit andere lidstaat zonder dat zij zelf deelneemt aan de uitvoer (...). Immers, wanneer een staat steun toekent aan een onderneming, kan de binnenlandse productie in stand blijven of stijgen, met als gevolg dat de kansen van in andere lidstaat gevestigde ondernemingen om hun producten uit te voeren naar de markt van die lidstaat, afnemen¹⁴².

Het HvJ neemt dus aan dat verstoring van het handelsverkeer tussen lidstaten plaatsvindt en de mededinging vervalst wordt indien de onderneming moet concurreren met producten uit andere lidstaten, ongeacht of een deel van de eigen producten geëxporteerd wordt. Het is wel zo dat van de Commissie verwacht wordt dat zij de verstoring van de concurrentie wel enigszins betoogd¹⁴³.

Aan het derde vereiste wordt derhalve voldaan indien de onderneming internationale concurrentie heeft en/of waarbij de eigen producten internationaal verhandeld worden. Ik ga er van uit dat de 30%-regeling ook door dergelijke ondernemingen toegepast wordt.

¹⁴⁰ HvJ EU 17 september 1980, (Philip Morris/Commissie), 730/79, Jurispr 1980, p. 2671, r.o. 11 en HvJ EU 11 november 1987, (Frankrijk /Commissie), 259/85, Jurispr 1987, p. 4393, r.o. 24.

¹⁴¹ Zie onder andere HvJ EU 17 september 1980, (Philip Morris/Commissie), zaak 730/79, p. 2671, punten 11 en 12; HvJ EU 21 maart 1990, (België/Commissie), zaak C-142/87, Jur. 1990, p. I-959, punt 43; HvJ EU 14 september 1994, (Spanje/Commissie), zaak C-278/92 en C-280/92, Jurispr 1994, p. I-4103, punt 42; HvJ EU 7 maart 2002, (Italië/Commissie), zaak C-310/99, Jur. 2002, p. I-2289, punt 86 en HvJ EU 19 september 2002, (Spanje/Commissie), zaak C-113/00, Jur. 2002, p. I-7601, punt 30.

¹⁴² HvJ EU 13 juli 1988, zaak 102/87, (Frankrijk/Commissie), Jur. 1988, p. 4067, r.o.19.

¹⁴³ Zie HvJ EU 7 juni 1988, zaak 57/86, (Griekenland/Commissie), Jur. 1988, p. 2855: “*Ofschoon reeds uit de omstandigheden waaronder de steun werd verleend, duidelijk kan zijn dat die steun het handelsverkeer tussen de Lid-Staten ongunstig beïnvloedt en de mededinging vervalst of dreigt te vervalsen, mag toch van de Commissie worden verwacht dat zij die omstandigheden in de motivering van haar beschikking uiteenzet.*”

3.8.4 *Selectiviteit*

Van selectiviteit is sprake indien een nationale maatregel bepaalde ondernemingen of bepaalde producties kan begunstigen ten opzichte van andere feitelijk en juridisch vergelijkbare ondernemingen.

In Zweden en Denemarken zijn in 1999 twee soortgelijke “30%-regelingen” door de Commissie nader beoordeeld op staatssteun en goedgekeurd onder beschikking N 672/99¹⁴⁴ voor Zweden en N41/99¹⁴⁵ voor Denemarken. De regeling in Zweden bestaat uit een vrijstelling van 25% van het bruto-loon van belastingen en sociale bijdragen. De werknemer betaalt derhalve slechts over 75% belasting en de werkgever betaalt sociale verzekeringen over het lagere bedrag. De voorwaarden zijn als volgt:

- Werknemers kunnen werkzaam zijn in de industriële tak, overheidsinstellingen en universiteiten of instellingen;
- De regeling wordt in beginsel toegekend voor een periode van drie jaar;
- De werknemer dient te beschikken over specifieke deskundigheid die schaars aanwezig is op de lokale arbeidsmarkt;
- De werkgever dient in Zweden te zijn gevestigd of een vaste inrichting in Zweden te hebben; en
- Verder mag de werknemer geen inwoner zijn geweest van Zweden in de voorafgaande vijf jaar aan de tewerkstelling en moet de inwoner een niet-Zweedse nationaliteit bezitten.

De Commissie is van mening dat er geen sprake is van staatssteun omdat de regeling openstaat voor bedrijven in alle sectoren of regio's. Op basis van informatie van vergelijkbare buitenlandse regelingen is gebleken dat de buitenlandse deskundige werknemers die een vergelijkbaar belastingkrediet genieten werkzaam zijn in een breed scala van sectoren, in de publieke als particuliere sector en in zowel kleine, grote en middelgrote ondernemingen. Het comité dat de aanvragen beoordeelt kan geen invloed uitoefenen op de duur van de belastingkrediet of de hoogte hiervan, noch wie de begunstigden zijn. Denemarken heeft een soortgelijke regeling waarbij buitenlandse specifieke deskundigen tegen een vast tarief van 25% belast worden voor een periode van 36 maanden. Ook in Denemarken staat de regeling open voor alle sectoren en zijn er geen restricties aan de type onderneming, instelling of regio waarin de werknemer werkzaam is. De aanvraag is verder niet onderhevig aan discretionaire bevoegdheden van de Deense Belastingdienst en

¹⁴⁴ Europeiska Kommissionen, Bryssel den 17.05.2000, SG(2000) D/103723, betreffende Statligt stöd nr. N 672/99: Beskattning av utländska nyckelpersoner.

¹⁴⁵ Europe-Kommissionen, Bruxelles, den 17.05.2000, SG (2000) D/103729, betreffende Statsstøttesag nr. N 41/1999 – Danmark: Lov om ændring af kildeskatteloven (udenlandske forskere mv.)

wordt verleend op basis van objectieve en niet-discriminerende criteria. Er is weliswaar een concentratie binnen de kantoorartikelen, software en chemische/olie industrie, maar dat komt omdat de lonen zeer hoog zijn in deze sectoren. Aangezien de maatregel ziet op specifieke deskundigen, die typisch meer verdienen, is het volgens de Commissie vanzelfsprekend dat deze regeling meer invloed heeft in sectoren met hogere lonen. Het systeem als zodanig is niet beperkt en er zijn geen financiële beperkingen op het gebruik van de regeling.

De 30%-regeling in Nederland voor inkomende werknemers is vergelijkbaar met de Zweedse en de Deense regeling. Voor de criteria van de 30%-regeling geldt dat, met uitzondering van de groep promovendi en net gepromoveerden, geen onderscheid gemaakt wordt naar bepaalde beroepen of sectoren¹⁴⁶ (zie ook tabel 2 in paragraaf 2.4.1). Dit betekent dat in principe elke (commerciële) onderneming een beroep kan doen op de 30%-regeling voor inkomende werknemers. De aanvraag is niet onderhevig aan discretionaire bevoegdheden van de Belastingdienst- de inspecteur kan geen invloed uitoefenen op de duur van de belastingkrediet of de hoogte hiervan, noch wie de begunstigen zijn- en wordt verleend op basis van objectieve en niet-discriminerende criteria. Er wordt verder geen onderscheid gemaakt in rechtsvorm¹⁴⁷ of soort (branche) van de onderneming¹⁴⁸. Het is uit de verdeling van tabel 2 aannemelijk te maken dat buitenlandse deskundige werknemers werkzaam zijn in een breed scala van sectoren waaronder de publieke als particuliere sector. Het is dus niet zo dat de 30%-regeling *de facto* wordt toegepast in één bepaalde sector. Wat niet uit de tabel blijkt is of de regeling ook gebruikt wordt in zowel kleine, grote en middelgrote ondernemingen¹⁴⁹. Indien mag worden uitgegaan van dezelfde invloed van de vergelijkbare buitenlandse regelingen zou dit wel het geval zijn, maar de vraag is of dit ook voor Nederland geldt. Als invulling voor specifieke deskundigheid wordt een salarisgrens van EUR 36.378 gehanteerd. De Staatssecretaris heeft te kennen gegeven dat pas aan de toetsing van de schaarste-eis zoals is opgenomen in art. 10eb lid 4 Uitv.besl. LB 1965, indien wordt voldaan aan het looncriterium uit het eerste of tweede lid van dat artikel (zie

¹⁴⁶ Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 10, p.71.

¹⁴⁷ Voordelen die discrimineren naar rechtsvorm kunnen kwalificeren als staatssteun mits ze in een vergelijkbare positie ten opzichte van het referentiekader verkeren. In HvJ EU 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, Paint Graphos, r.o. 51, genieten coöperatieve vennootschappen een belastingvoordeel in de vennootschapsbelasting waarop de ondernemingen met winstoogmerk geen aanspraak kunnen maken. In r.o. 61 is de Commissie van mening dat (de specifieke kenmerken van) coöperatieve vennootschappen in beginsel niet kunnen worden geacht zich in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie te bevinden als commerciële ondernemingen.

¹⁴⁸ Een steunmaatregel, zelfs wanneer hij een gehele economische sector betreft, selectief kan zijn in de zin van art. 107 lid 1 VwEU (zie onder meer arrest van HvJ EU 17 juni 1999, België/Commissie, zaak C-75/97, Jur. 1999, p. I-3671, punt 33).

¹⁴⁹ Deze informatie is opgevraagd bij het Ministerie van Financiën en wordt niet als zodanig bijgehouden door het Ministerie. Een officieel verzoek bij Belastingdienst Heerlen, die de 30%-regelingen toekent, biedt op het moment van schrijven van deze scriptie geen soelaas.

paragraaf 2.4.3). Deze salarisingrens is niet absurd hoog en het is te verwachten dat elke onderneming, ook kleine of micro ondernemingen¹⁵⁰ deze salarisingrens kunnen uitbetalen. De inkomensgrens van EUR 36.378 is derhalve een endogene variabele waar ondernemingen zelf invloed op kunnen hebben. Hiermee bedoel ik dat kleine en micro ondernemingen zelf in de hand welk salaris zij specifiek deskundige werknemers zullen aanbieden, ondanks dat het wellicht hoger is dan gewenst. Van belang is dat de salarisingrens voor alle ondernemingen gelijk is, ongeacht de grootte, rechtsvorm of branche van de onderneming. Daarnaast is de salarisingrens niet absurd hoog. Van een specifieke deskundige werknemer mag worden verwacht dat hij (minstens) modaal verdient¹⁵¹, omdat hij specifieke kennis heeft en niet onbelangrijk, schaars is op de Nederlandse markt. De “prijs” van dergelijke werknemers zou daarmee- bij normale marktwerking- hoger moeten liggen.

Er kan daarom niet worden gesteld dat sprake zou kunnen zijn van *de facto* selectiviteit voor deze groep ondernemingen. De toets faalt op dit punt en daarmee kan worden geconcludeerd dat geen sprake is van staatssteun. Het is echter nog wel interessant om te onderzoeken of de 30%-regeling verenigbaar is met de gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen. In de volgende paragraaf wordt hier verder op ingegaan.

3.10 Gedragscode belastingmaatregelen voor ondernemingen

Eerder is in paragraaf 3.3 besproken dat de lidstaten in 1997 hebben ingestemd met de Resolutie betreffende een gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen (hierna: de “Gedragscode”). Aanleiding voor het opstellen van de Gedragscode was de wens van lidstaten om door middel van een op een Europees niveau gecoördineerde actie om onder meer schadelijke fiscale concurrentie te bestrijden¹⁵². In een werkpakket¹⁵³ (hierna: het Werkpakket”) zijn algemene uitgangspunten opgenomen voor het beoordelen van belastingmaatregelen. In bijlage 1 van het Werkpakket is een “Code of Conduct comparability table” opgenomen waarin nadere invulling is

¹⁵⁰ Op basis van de aanbevelingen van de Commissie van 3 april 1996 betreffende de definitie van kleine en middelgrote ondernemingen (96/280/EG) [Publicatieblad L 107 van 30.04.1996], hebben kleine ondernemingen tussen 10 en 49 werknemers in dienst, een jaaromzet van minder dan 7 miljoen euro of een balanstotaal van maximaal 5 miljoen euro. Micro-ondernemingen hebben minder dan 10 werknemers in dienst.

¹⁵¹ Het bruto modaal inkomen is voor 2014 geschat op EUR 33.000. Bron: Kerngegevensstabel 2011-2014, concept MEV2014 (14-8-2013), Centraal Planbureau, augustus 2013. Het (definitieve) bruto modaal inkomen voor 2014 is ten tijde van het schrijven van deze scriptie nog niet gepubliceerd.

¹⁵² M.F. Nouwen, De verplichte groepsrentebox: geen verboden staatssteun, wel schadelijke belastingconcurrentie? WFR 2009/1154.

¹⁵³ Gedragscode (belastingregeling ondernemingen), Ontwerp-conclusies van de Raad (werkpakket), SN 16410/08, FISC 174 (gys/BAR/lm), Bijlage I, 26 november 2008.

gegeven aan de in de Gedragscode opgenomen voorwaarden en criteria. Dit was nodig omdat de Gedragscode zelf geen nadere toelichting hierover verschaft.

De Commissie heeft aangegeven dat de lidstaten meer op moesten treden tegen misbruik en belastingontwijking¹⁵⁴ en heeft vervolgens een actieplan voor de bestrijding van belastingfraude en -ontduiking gepresenteerd¹⁵⁵. De Commissie wil met dit actieplan de Gedragscode voor ondernemingen een nieuwe impuls geven en heeft voorgesteld om het toepassingsbereik van de Gedragscode uit te breiden tot vermogende particulieren, maar ook tot bijzondere regelingen voor uitgezonden werknemers¹⁵⁶ omdat dit schadelijk zou zijn voor de interne markt en totale belastingopbrengsten zou reduceren. Het is dan ook te verwachten dat dit in de toekomst zal leiden tot toetsing van de 30%-regeling aan de Gedragscode.

Het is derhalve interessant om te onderzoeken of de 30%-regeling onder de Gedragscode aan te merken zou zijn als schadelijke belastingmaatregel, ondanks dat deze regeling op basis van mijn voorgaande conclusie onder het EU-recht niet is aan te merken als verboden staatssteun.

Omdat deze scriptie met name is toegespitst op de strijdigheid van de 30%-regeling met het EU-recht zal de toetsing aan de Gedragscode zoveel mogelijk op hoofdlijnen plaatsvinden. Hierna wordt eerst de verhouding tussen de Gedragscode en staatssteun behandeld. Vervolgens wordt in de paragraaf daarop het toetsingsschema van de Gedragscode behandeld waarbij direct de verhouding met de 30%-regeling wordt getoetst.

3.9 *Verhouding Gedragscode met staatssteun*

De Gedragscode wordt uitgevoerd door de Gedragscodegroep die bij de oprichting hiervan onder leiding heeft gestaan van de Engelse Staatssecretaris van Financiën, Dawn Primarolo. Om deze reden is de Gedragscode ook bekend als de Primarologroep. Zoals eerder is vermeld is het doel van de Gedragscode te voorkomen dat de belastinggrondslag van lidstaten wordt uitgehold ten gunste van andere lidstaten.

¹⁵⁴ Persbericht van 6 december 2012, IP/12/1325

¹⁵⁵ Mededeling van 6 december 2012, COM(2012) 722.

¹⁵⁶ Mededeling van 6 december 2012, COM(2012) 722, paragraaf 10, p.7. Een eventuele uitbreiding van het toepassingsbereik van de Gedragscode naar voordelen van werknemers was al opgemerkt in de resolutie van 1 december 1997 inzake het belastingbeleid (PbEU 98/C 2/01): *“Sommige lidstaten en de Commissie zijn van mening dat de speciale belastingregelingen voor werknemers binnen de werkingssfeer van de gedragscode zouden kunnen vallen. Daarom vinden zij dat dit punt moet worden besproken (...) met het oog op een eventuele uitbreiding van de gedragscode (...).*

Zowel de Gedragscode als staatssteunmaatregelen zien op het verbieden van schadelijke gevolgen voor de interne markt van de EU naar aanleiding van belastingmaatregelen. De beoordeling wanneer een maatregel kwalificeert verschilt echter tussen deze twee regelingen. Wel zal, indien een belastingregel onderdeel is van een lopende staatssteunprocedure, de Gedragscodegroep deze procedure eerst afwachten alvorens de belastingmaatregel zelf te beoordelen¹⁵⁷. In de onderstaande tabel (tabel 3) zijn de verschillen tussen deze twee regelingen opgenomen.

Tabel 3: Verschil tussen schadelijke belastingmaatregelen en staatssteun

Onderwerp	Schadelijke belastingmaatregel	Staatssteun
Doelstelling	De Gedragscode beoordeelt schadelijke belastingregelingen vanuit het perspectief van een negatieve invloed op de schatkist van andere lidstaten.	De regels voor (verboden) staatssteun zien op situaties waarin het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig wordt beïnvloed doordat dit een negatief effect heeft op andere ondernemingen.
Voorwaarden	Is daadwerkelijk schadelijk indien aan één van de voorwaarden wordt voldaan, welke verschilt van de staatssteunvoorwaarden (zie verder 3.10.3)	Moet cumulatief voldoen aan de voorwaarden van art. 107 lid 1 VwEU.
Vaststelling schadelijke maatregel	De belastingmaatregel moet daadwerkelijk een negatieve invloed hebben op de locatie van economische activiteiten in de EU	Indien wordt voldaan aan de voorwaarden van staatssteun wordt aangenomen dat handel in de EU negatief wordt beïnvloed.
Oordeel	Niet bindend (“soft-law”)	Juridisch bindend
Toepassingsgebied	Naast EU lidstaten ook van toepassing in afhankelijke en geassocieerde gebieden van lidstaten ¹⁵⁸ .	Niet van toepassing in afhankelijke en geassocieerde gebieden van EU lidstaten.

Bron: Weekblad voor Fiscaal Recht, WFR 2009/1154¹⁵⁹

¹⁵⁷ Gedragscode (belastingregeling ondernemingen), Ontwerp-conclusies van de Raad (werkpakket), SN 16410/08, FISC 174 (gys/BAR/lm), Bijlage I, punt 3, 26 november 2008.

¹⁵⁸ PbEU 1998, nr. C 02/02, paragraaf M.

¹⁵⁹ M.F. Nouwen, De verplichte groepsrentebox: geen verboden staatssteun, wel schadelijke belastingconcurrentie?, WFR 2009/1154.

3.10 Toetsingsschema Gedragscode

3.10.1 Valt de 30%-regeling onder de werkingssfeer van de Gedragscode?

De Gedragscode ziet op belastingregelingen voor ondernemingen met in het bijzonder maatregelen die de locatie van economische activiteiten in de Gemeenschap in aanzienlijke mate beïnvloeden of kunnen beïnvloeden¹⁶⁰.

Het is duidelijk dat op dit moment voordelen die worden toegekend aan werknemers niet onder de reikwijdte vallen van de Gedragscode omdat de 30%-regeling niet direct op ondernemingen ziet. Dit is dan ook de reden dat de Commissie heeft aangegeven bijzondere belastingregelingen voor expats onder de reikwijdte van de Gedragscode te scharen, omdat dit schadelijk zou zijn voor de werking van de interne markt en de totale belastingopbrengsten zou verlagen.

Voor de toetsing van bijzondere regelingen voor expats is het op dit moment onduidelijk of deze bezien dient te worden vanuit het perspectief van de werkgever (c.q. de onderneming), van de werknemer of misschien wel beide. Zo kan bijvoorbeeld beargumenteerd worden dat de 30%-regeling (uiteindelijk) een belastingmaatregel is in de winstsfeer van de onderneming. Immers, bij nettoloonafspraken met werknemers valt het voordeel (of nadeel) toe aan de werkgever. Ook is er belastingvoordeel te behalen omdat er geen sociale werkgeverslasten verschuldigd zijn over de onbelaste vergoeding (van maximaal 30%) van de werknemer. Beide punten hebben een positief effect op de nettowinst (na belasting) van de onderneming, maar leiden niet per definitie tot een lagere winstbelasting voor de onderneming. Mijns inziens dient de Gedragscode getoetst te worden vanuit het perspectief van zowel de werknemer als de werkgever, omdat eventuele indirecte voordelen ten gunste van de werkgever ook meegenomen dienen te worden.

Het lijkt er daarnaast op dat de 30%-regeling de locatie van economische activiteiten in de EU in enige mate beïnvloedt wordt door de 30%-regeling. Er kan beargumenteerd worden dat door de lagere (loon) kosten van de werkgever de nettowinst omhoog gaat en Nederland daardoor aantrekkelijker wordt als vestigingsland voor werkgevers, of dat werknemers eerder bij Nederlandse werkgevers werk zullen zoeken door het voordeel van de onbelaste vergoeding. Het is echter de vraag of de werknemer meer salaris overhoudt bij toepassing van de 30%-regeling, de werkgever kan dit voordeel namelijk tot zich nemen. Ik betwijfel derhalve of deze invloed de economische activiteiten “aanzienlijk” zal

¹⁶⁰ PbEU 1998, nr. C 02/02, paragraaf A.

beïnvloeden. Ik zal hier later in paragraaf 3.10.3 op terugkomen, aangezien dezelfde vraag relevant is voor de beantwoording of de regeling daadwerkelijk schadelijk is.

Omdat de Commissie heeft aangegeven de regeling onder de werkingssfeer van de Gedragscode te laten vallen zal ik aannemen dat dit het geval is en de regeling verder toetsen aan de Gedragscode.

3.10.2 Potentieel schadelijk

Een belastingmaatregel is potentieel schadelijk indien dit een daadwerkelijk belastingniveau oplevert dat beduidend lager is dan die welke normaal gesproken in de betrokken lidstaat van toepassing is¹⁶¹. Een dergelijk belastingniveau het gevolg kan zijn van het nominale belastingtarief, van de belastinggrondslag of van andere factoren. Het lijkt er daarmee op dat algemene maatregelen niet onder de werking van de gedragscode vallen. Er dient dus onderscheid te worden gemaakt tussen potentieel schadelijke maatregelen en algemene maatregelen.

Vanuit het perspectief van de werkgever bekeken staat de 30%-regeling open voor alle in Nederland gevestigde werkgevers en de werkingssfeer en is niet beperkt tot bepaalde groepen van ondernemingen. In die zin is het een algemene maatregel. Bekeken vanuit het perspectief van de werknemer is de 30%-regeling specifiek toegespitst op ingekomen werknemers. De regeling is daarom niet algemeen te noemen. Een maatregel is potentieel schadelijk als het belastingniveau beduidend lager is dan het “normale” belastingniveau. De term “beduidend” is niet verder gedefinieerd, maar het mag duidelijk zijn dat een besparing van 30% op de belastinggrondslag als beduidend kan worden aangemerkt gezien de invloed daarvan op de effectieve belastingdruk en om die reden potentieel schadelijk is.

Vervolgens dient te worden vastgesteld of de regeling daadwerkelijk schadelijk is.

¹⁶¹ M.F. Nouwen, De verplichte groepsrentebox: geen verboden staatssteun, wel schadelijke belastingconcurrentie? WFR 2009/1154

3.10.3 Is de potentieel schadelijke belastingmaatregel daadwerkelijk schadelijk?

Bij de beoordeling van het schadelijke karakter van de maatregelen wordt onder andere rekening gehouden met de volgende criteria¹⁶²:

- a. worden de voordelen uitsluitend aan niet-ingezetenen of voor transacties met niet-ingezetenen toegekend?
- b. staan de voordelen geheel los van de binnenlandse economie, zodat zij geen gevolgen hebben voor de nationale belastinggrondslag?
- c. worden de voordelen ook toegekend als er geen sprake is van enige daadwerkelijke economische activiteit of substantiële economische aanwezigheid in de lidstaat die deze belastingvoordelen biedt?
- d. wijken de regels voor het bepalen van de winst uit de binnenlandse activiteiten van een multinationale groep van ondernemingen af van de internationaal aanvaarde beginselen, met name van de in OESO-verband goedgekeurde regels?
- e. zijn de belastingmaatregelen onvoldoende doorzichtig, ook wanneer de wettelijke voorschriften op bestuursrechtelijk niveau minder stringent en op ondoorzichtige wijze worden toegepast?

Als aan één van bovenstaande criteria wordt voldaan, dient vervolgens de vraag gesteld te worden welke economische effecten de belastingmaatregel op andere lidstaten heeft, onder meer in het licht van de daadwerkelijke belastingheffing op de betrokken activiteit in de EU¹⁶³.

Ad a.

De 30%-regeling staat in principe alleen open voor niet-ingezetenen, dus eigen onderdanen krijgen de regeling niet toegekend. In principe, omdat de Nederlandse 30%-regeling voor zowel ingekomen als uitgezonden werknemers kan worden toegepast. Alhoewel in deze scriptie de behandeling van de 30%-regeling is toegespitst op de van het buitenland aangetrokken werknemer (de “ingekomen” werknemer), dient niet vergeten te worden dat de 30%-regeling ook van toepassing is op uitgezonden werknemers in dienst van een Nederlandse werkgever¹⁶⁴. In dit opzicht is Nederland vrij uniek, omdat

¹⁶² PbEU 1998, nr. C 02/02, paragraaf B.

¹⁶³ PbEU 1998, nr. C 02/02, paragraaf G. In de Code of Conduct Group (Business Taxation), Report to the ECOFIN Council, SN 16084/1/08 REV1, 26 november 2008, p.1. staat dat het effect op andere lidstaten alleen kan worden vastgesteld indien data door buitenlandse ondernemingen wordt geboden over het daadwerkelijke gebruik van de maatregel.

¹⁶⁴ Art. 31a lid 2, onderdeel 3e Wet LB 1964 jo. art. 10e lid 2, onderdeel c Uitv.besl. LB 1965. Uitgezonden werknemers mogen de 30%-regeling toepassen in aangewezen regio's ex. art. 8.3 Uitv.reg. LB 2011.

mij niet bekend is dat andere lidstaten een dergelijke regeling hebben die twee kanten op werkt. Desalniettemin kan aangenomen worden dat de Gedragscodegroep zich zal spitsen op de regeling in het kader van ingekomen werknemers waardoor deze vraag bevestigend dient te worden beantwoord.

Ad b.

Deze vraag dient volgens de toelichting in het Werkpakket te worden beantwoord aan de hand de volgende deelvragen:

- Is er een effect op de nationale belastinggrondslag? Hiermee lijkt de Gedragscode te doelen op het feit of er voordelen zijn te behalen door de “begunstigde” in de lidstaat die de belastingmaatregel toekent. De 30%-regeling verlaagd het belastbare inkomen van werknemers en heeft daarmee gevolgen voor de nationale belastinggrondslag, specifiek het belastbaar inkomen in box 1. Hierdoor wordt het aantrekkelijk voor buitenlandse werknemers om te komen werken in Nederland.
- Wordt de nationale belastinggrondslag in enige mate beschermd en zo ja, in welke vorm? In een puur binnenlandse situatie, dat wil zeggen indien een werknemer die in Nederland woonde voorafgaand aan de dienstbetrekking om in Nederland te werken, is de 30%-regeling niet van toepassing. Op die manier wordt de nationale belastinggrondslag beschermd. Vanuit het perspectief van de werkgever (de onderneming) is de invloed enigszins paradoxaal te noemen. Immers, de totale (loon)kosten zullen door toepassing van de 30%-regeling dalen waardoor de belastbare winst (c.p.) juist hoger is. Met een gelijkblijvend winstbelastingtarief leidt dit in absolute termen juist tot een hoger bedrag aan te betalen winstbelasting. Omdat het resultaat uiteindelijk toch resulteert in een hogere nettowinst, kan betoogd worden dat het vanuit die optiek aantrekkelijk is voor een buitenlandse onderneming om zich te vestigen in Nederland.

Het antwoord op deze vraag dient derhalve bevestigend te worden beantwoord.

Ad c.

Bij deze vraag dient volgens de toelichting in het Werkpakket te worden beoordeeld of er substance eisen worden gesteld ten aanzien van personeel, investering en vaste activa om van de regeling gebruik te maken. Deze vraag lijkt met name gericht op “postbusbedrijven” en/of concernfinancieringsmaatschappijen waar geen verdere substance is te vinden. Mijns inziens is deze vraag overbodig omdat het verlenen van fiscale voordelen die internationale mobiele activiteiten

aantrekken per definitie gericht is op het behalen van voordelen ten koste van de belastinggrondslag van andere lidstaten. Het zou niet moeten uitmaken of de onderneming substance (nodig) heeft.

Er zijn geen specifieke substance vereisten gesteld voor toepassing van de 30%-regeling¹⁶⁵, elke in Nederland gevestigde onderneming de 30%-regeling toepassen op ingekomen werknemers (mits de werknemer voldoet aan de gestelde criteria). Wel dient sprake te zijn van daadwerkelijke economische activiteit in Nederland. Immers, de werknemer dient schaarse kennis mee te brengen die gebruikt kan worden in Nederland, of ten behoeve van de Nederlandse werkgever (in het geval de werknemer vervolgens buiten Nederland tewerk wordt gesteld). Een discussiepunt- die ik slechts zal benoemen omdat het verder niet relevant is- kan ontstaan bij bestuurders en commissarissen die weliswaar in dienst zijn van een Nederlandse inhoudingsplichtige, maar die niet fysiek in Nederland aanwezig is door de aard van de functie. Immers, besprekingen kunnen ook buiten Nederland plaatsvinden en de vraag is in hoeverre er sprake is van daadwerkelijke economische activiteiten van deze fictieve werknemers in Nederland.

Het antwoord op deze vraag dient strikt genomen bevestigend te worden beantwoordt, maar het ligt niet in de aard van de 30%-regeling dat ondernemingen zonder substance gebruik maken van deze regeling. Immers, deze ondernemingen hebben behoefte aan deskundige werknemers die schaars zijn op de Nederlandse markt. Het ligt niet voor de hand om een “lege” onderneming op te zetten om te kunnen “profiteren” van de 30%-regeling.

Ad d.

Het antwoord op deze vraag is ontkennend. Het toepassen van de 30%-regeling heeft alleen gevolgen voor de hoogte van de belastinggrondslag en wijkt niet af van de wijze waarop winsten of andere belastinggrondslagen (volgens internationale standaarden) worden berekend.

Ad e.

Volgens de toelichting in het Werkpakket gaat het hierbij om een discretionaire bevoegdheid om de belastingmaatregel toe te kennen. Hiervan is geen sprake. De toekenningscriteria om in aanmerking te komen voor toepassing van de 30%-regeling zijn opgenomen in de wet en daarmee transparant. Er is

¹⁶⁵ Mijns inziens is het ook verstandig dit niet te doen, omdat anders wellicht sprake kan zijn van de-facto bevoordeling van ondernemingen wat weer invloed kan hebben op de analyse of de belastingmaatregel is aan te merken als staatssteun.

ook een besluit gepubliceerd, laatstelijk geactualiseerd in 2013¹⁶⁶, om de toepassing van de 30%-regeling toe te lichten. Iedereen wordt op dezelfde wijze behandeld en er kunnen ook geen specifieke afspraken worden gemaakt met de belastinginspecteur voor de toepassing van deze regeling. Het antwoord op deze vraag dient dan ook ontkennend te worden beantwoordt.

Omdat op minstens 1 van de bovenstaande vragen bevestigend is beantwoord, te weten vraag a, b en c, is de vervolgvraag welke economische effecten de belastingmaatregel op andere lidstaten heeft, onder meer in het licht van de daadwerkelijke belastingheffing op de betrokken activiteit in de EU. Kiegebeld¹⁶⁷ betoogt dat de achtergrond van deze vraag erop gericht lijkt te zijn dat de belastingmaatregel binnen een lidstaat tot een lagere effectieve belastingdruk moet leiden dan het EU-gemiddelde omdat alleen in dat geval sprake zou kunnen zijn van het in aanzienlijke mate beïnvloeden van economische activiteiten door een belastingmaatregel binnen de EU¹⁶⁸. Hier kan worden gedacht aan de vraag of de 30%-regeling in Nederland zorgt voor een effectieve (inkomstenbelasting) druk onder het EU-gemiddelde.

Op basis van data gepubliceerd door Eurostat, het bureau dat zich bezighoudt met het verzamelen en analyseren van statistieken in de EU, is het impliciet belastingtarief op arbeid¹⁶⁹ van Nederland gemiddeld 38.5% in 2012 (het meest recente onderzochte jaar), terwijl het EU-gemiddelde van de 27 eurolanden in dat jaar gemiddeld 36.2% of 34.2% bedraagt, afhankelijk van de rekenmethodiek¹⁷⁰. In de onderstaande figuur (figuur 3) is de verhouding tussen de EU landen en het EU-gemiddelde weergegeven voor 2012:

¹⁶⁶ Besluit van 23 augustus 2013, nr. DGB 2013/70M. In dit beleidsbesluit zijn vragen en antwoorden opgenomen over de toepassing van de 30%-regeling.

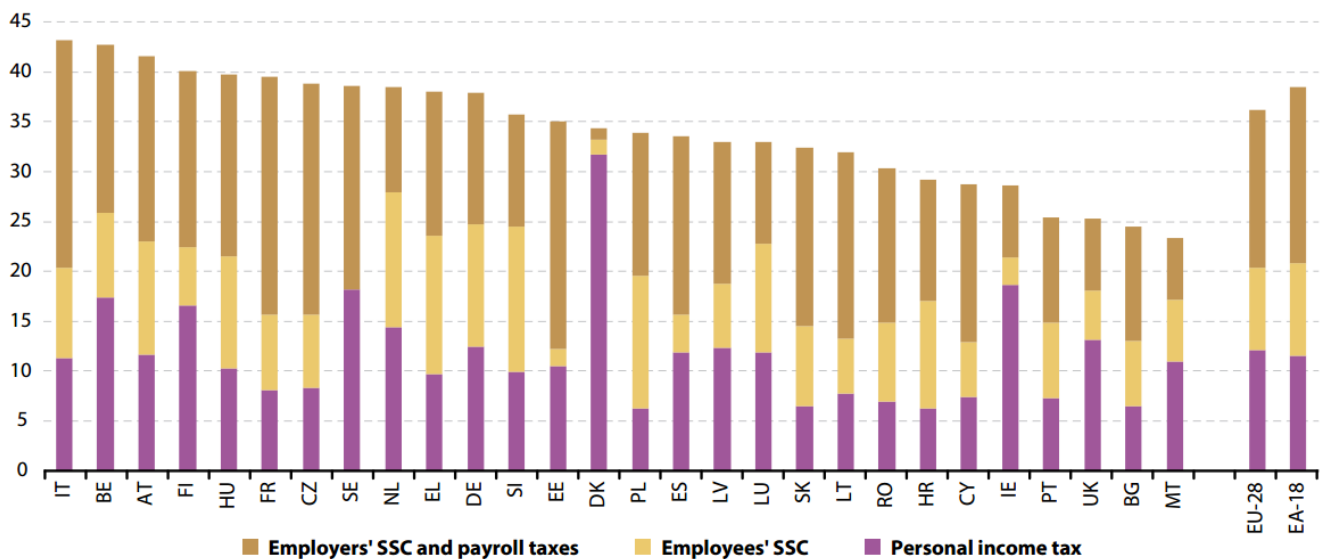
¹⁶⁷ B.J. Kiegebeld, *Harmful tax competition in the European Union, Code of Conduct, countermeasures and EU law*, Deventer, Kluwer, 2004, p.25.

¹⁶⁸ M.F. Nouwen, *De verplichte groepsrentebox: geen verboden staatssteun, wel schadelijke belastingconcurrentie?*, WFR 2009/1154 en B.J. Kiegebeld, *Harmful tax competition in the European Union, Code of Conduct, countermeasures and EU law*, Deventer, Kluwer, 2004, p.25.

¹⁶⁹ Het impliciet tarief op arbeid is gedefinieerd als de verhouding tussen belastingen en sociale zekerheidsbijdragen op arbeidsinkomen en de totale beloning van werknemers.

¹⁷⁰ Eurostat, *Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway*, Publications Office of the European Union, 2014, Tabel 83: *Implicit tax rates in % — Labour*, p. 256. Deze publicatie is alleen beschikbaar in het Engels en kan gratis worden gedownload via de website van Eurostat, te weten http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/publication?p_product_code=KS-DU-14-001.

Figuur 3: Verhouding van het impliciete belastingtarief op arbeid in de EU in 2012 (in %)



Bron: Eurostat, Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway, p. 29.

Nederland doet wat betreft de belastingheffing op arbeid niet onder ten opzichte van het EU-gemiddelde. Deze cijfers zijn niet helemaal zuiver, omdat de ratio is berekend inclusief werknemers die de 30%-regeling hebben ontvangen. Er is geen data voorhanden over de hoogte van de belastingopbrengsten indien de 30%-regeling niet zou zijn toegepast. Ook de data op EU-niveau geeft een vertroebeld beeld, omdat er ook andere landen zijn die een gunstige belastingfaciliteit aanbieden aan buitenlandse werknemers (bijvoorbeeld Denemarken en Zweden, zie ook paragraaf 3.8.4). Indien de 30%-regeling afzonderlijk wordt geanalyseerd kan worden geconcludeerd dat de loonheffing (inclusief sociale lasten van de werkgever) bij een salaris van circa EUR 52.000¹⁷¹ met inachtneming van de 30%-regeling ongeveer 39%¹⁷² bedraagt. Indien de 30%-regeling niet van toepassing zou zijn bedraagt de effectieve belastingdruk circa 57%, een daling van ongeveer 32%. Vergelijken met de gemiddelde belastingdruk van de EU van circa 36,2%, ook al bevat deze ratio ruis, doet de Nederlandse belastingheffing niet onder. Bovendien geldt, los van de cijfers, dat de werknemer die voor de 30%-regeling in aanmerking wil komen aan specifieke eisen moet voldoen, bijvoorbeeld een bijbehorende inkomenstoets. Ook dient er sprake te zijn van schaarste op de Nederlandse arbeidsmarkt. Alleen indien aan de voorwaarden is voldaan wordt de regeling toegekend

¹⁷¹ De minimale salariseis voor specifieke deskundigheid ex art. 10eb Uitv.besl. LB 1965 is EUR 36.378 exclusief de 30%-vergoeding en daarmee circa EUR 52.000 inclusief de vergoeding.

¹⁷² Bij deze berekening is een gemiddelde van 18,5% aan werkgeverslasten gebruikt. In tabel 1 van paragraaf 2.3 is opgenomen dat de werkgeverslasten tussen 15,33% en 34,89% ligt. Indien de gemiddelde sectorpremie van 2,68% wordt gehanteerd is de bandbreedte tussen 15,33% en 21,66%. Het gemiddelde van deze bandbreedte is 18,5%. Om de berekening simplistisch te houden is verder geen rekening gehouden met heffingskortingen.

door de Belastingdienst, en het is dus niet vanzelfsprekend dat de regeling wordt toegekend. Er is genoeg jurisprudentie beschikbaar waarbij de regeling niet wordt toegekend. Bovendien is het de vraag of een werknemer geprikkeld wordt om zijn diensten buiten zijn woonstaat aan te bieden alleen om gebruik te maken van deze regeling. De werknemer is immers nog steeds afhankelijk van de vraag naar zijn specifieke kennis door de werkgever in Nederland vanwege schaarste op de Nederlandse arbeidsmarkt. Dit zou anders kunnen zijn indien de regeling in de regel altijd wordt toegekend aan elke uit het buitenland geworven werknemer.

Om die reden is de 30%-regeling naar mijn mening niet in strijd met de Gedragscode.

3.10.4 Is de schadelijke belastingmaatregel verenigbaar met de Gedragscode?

Een schadelijke belastingmaatregel kan toch verenigbaar zijn met de Gedragscode voorzover de belastingmaatregelen worden gebruikt om de economische ontwikkeling van bepaalde gebieden te bevorderen. Wel moet worden beoordeeld of deze maatregelen in verhouding staan tot de beoogde doelstelling (proportionaliteitstoets) en of zij doelgericht zijn¹⁷³. Het Werkpakket vermeld in de toelichting dat hierbij ook rekening dient te worden gehouden met de historische context van de onderhavige belastingmaatregel.

Zoals hierboven is betoogd is de 30%-regeling niet aan te merken als een schadelijke maatregel en wordt niet aan deze toets gekomen. De 30%-regeling is dus wel verenigbaar met de Gedragscode.

Indien de 30%-regeling toch als schadelijk wordt gekwalificeerd door de Gedragscode (quod non), zijn er mijns inziens geen redenen die de regeling “rechtvaardigen”, omdat de 30%-regeling voor ingekomen werknemers niet als doel heeft de economische ontwikkeling van bepaalde gebieden te bevorderen. De uitzondering hierop is de toepassing van de 30%-regeling indien werk wordt verricht in de aangewezen regio’s, deze regio’s zijn namelijk aangeduid als ontwikkelingslanden. Het beleid van de Nederlandse overheid is er dan ook op gericht werknemers te stimuleren in deze ontwikkelingsgebieden te werken. Maar zoals ik al eerder heb besproken zal de 30%-regeling voor vanuit Nederland uitgezonden werknemers naar verwachting niet onder de radar van de Gedragscode terechtkomen.

¹⁷³ PbEU 1998, nr. C 02/02, paragraaf G.

3.11 Tussenconclusie

Staatssteunbepalingen en de criteria daarvoor zijn opgenomen in het eerste lid van art. 107 VwEU. De Commissie beoordeelt of sprake is van verboden staatssteun. Staatssteun kan in bepaalde gevallen verenigbaar zijn met de interne Europese markt indien dit bijdraagt aan bepaalde (voorgedefinieerde) doelstellingen van de EU, zoals bijdragen aan de economische ontwikkeling en bevordering van de werkgelegenheid. Staatssteun dient altijd vooraf te worden aangemeld en het risico dat niet aangemelde verleende steun alsnog wordt gekwalificeerd als verboden staatssteun ligt bij de lidstaat. Indien de steun niet is aangemeld en de Commissie komt tot de conclusie dat sprake is van verboden staatssteun dient de verleende steun over de afgelopen periode van maximaal tien jaar terugbetaald te worden inclusief de daarop genoten rente door de begunstigde onderneming.

De beoordeling of de 30%-regeling is aan te merken als verboden staatssteun is als volgt:

- Er is een financieel voordeel voor de werkgever in de vorm van (i) netto-loonafspraken, of (ii) besparingen in de premieheffing;
- Er is sprake van een financiering met behulp van staatsmiddelen door een lagere opbrengst uit de premieheffing. Daarmee is dit een derving van staatsmiddelen;
- Aangenomen wordt dat de 30%-regeling ook door internationaal opererende ondernemingen wordt toegepast en/of waarbij de eigen producten internationaal verhandeld worden; en
- Er is geen sprake van selectiviteit. Er wordt geen onderscheid gemaakt naar bepaalde beroepen of sectoren, rechtsvorm of soort (branche) van de onderneming. Dit betekent dat in principe elke (commerciële) onderneming een beroep kan doen op deze regeling. Doordat de toets faalt op dit punt is geen sprake van verboden staatssteun.

Bij toetsing aan de Gedragscode is de vraag erop gericht of de 30%-regeling tot een lagere effectieve belastingdruk leidt dan het EU-gemiddelde. Nederland doet wat betreft de belastingheffing op arbeid niet onder ten opzichte van het EU-gemiddelde. Het is bovendien de vraag of een werknemer geprikkeld wordt om zijn diensten buiten zijn woonstaat aan te bieden alleen om gebruik te maken van deze regeling. De werknemer is immers nog steeds afhankelijk van de vraag naar zijn specifieke kennis door de werkgever in Nederland vanwege schaarste op de Nederlandse arbeidsmarkt. Dit zou anders zijn indien de regeling in de regel altijd wordt toegekend aan elke uit het buitenland aangeworven werknemer.

4 Vrij verkeer van werknemers

4.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk is onderzocht of de 30%-regeling aan te merken is als verboden staatssteun. De conclusie is dat de 30%-regeling niet kwalificeert als verboden staatssteun en daarmee niet in strijd is met het EU-recht. Daarmee is echter niet vastgesteld of de regeling conform ander EU-recht is. In de verdragen van de EU is het recht van vrij verkeer van personen opgenomen, welke te vinden is in de artikelen 45 tot en met 48 VwEU¹⁷⁴. Eén van de wijzigingen van de voorwaarden van de 30% regeling per 1 januari 2012 is het introduceren van een woonplaatsvereiste waarbij is bepaald dat de ingekomen werknemer minimaal 16 maanden van de periode van 24 maanden voorafgaand aan de tewerkstelling woonachtig moet zijn geweest buiten 150 km van de Nederlandse grens. Het doel van deze aanvullende eis (de 150 km voorwaarde¹⁷⁵) voor toepassing van de 30%-regeling is om grensarbeiders uit te sluiten, zodat er in de grensstreek geen sprake is van positieve discriminatie¹⁷⁶. Door de introductie van deze voorwaarde wordt een deel van de inwoners van België, Duitsland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk uitgesloten van de toepassing van de 30%-regeling¹⁷⁷ en vormt daarmee een belemmering: deze groep kwalificeert niet meer als ingekomen werknemer. In dit hoofdstuk wordt onderzocht of de introductie van de 150 km voorwaarde in strijd is met het vrije verkeer van werknemers.

4.2 Vrij verkeer van werknemers

Het doel van de EU is het creëren van een gemeenschappelijk interne markt om zo de concurrentie te bevorderen¹⁷⁸. Om dit te bewerkstelligen is een aantal verdragen gesloten tussen de EU-landen. De basis van de EU wordt gevormd door het VEU en de VwEU. In het VEU staan de waarden en de basisbeginselen waar de EU en alle lidstaten zich aan moeten houden, alsmede de belangrijkste doelstellingen van de EU. Dit verdrag vormt samen met het VwEU, waarin de bevoegdheden zijn opgenomen van de EU, de basis van de EU.

¹⁷⁴ Specifiek voor werknemers.

¹⁷⁵ In deze scriptie worden de termen 150 km voorwaarde en 150 km criterium door elkaar heen gebruikt maar komt dezelfde betekenis toe.

¹⁷⁶ Memorie van Toelichting, Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 3.

¹⁷⁷ Nota naar aanleiding van het verslag Belastingplan 2012, Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 10. Het lijkt er overigens op dat bij de uitvoering van de 150km voorwaarde met name geconcentreerd zal worden op werknemers uit België en Duitsland, zie bijvoorbeeld Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 9, p. 33. Dit is echter niet expliciet bevestigd door de Staatssecretaris.

¹⁷⁸ Art. 3 VEU.

Zo is in art. 18 VwEU is een algemeen verbod betreffende discriminatie naar nationaliteit opgenomen. Dit artikel is te beschouwen als een algemeen verbod, omdat uit vaste rechtspraak valt op te maken dat niet aan deze bepaling wordt getoetst indien een andere bepaling uit het VwEU, waarin het discriminatieverbod nader is uitgewerkt, van toepassing is¹⁷⁹. Omdat de vrije verkeersbepalingen ook een discriminatieverbod inhouden¹⁸⁰, krijgen deze bepalingen, als nadere uitwerking van het discriminatieverbod en onderdeel van de vier vrijheden in het VwEU, voorrang aan de toepassing van art. 18 VwEU. Specifiek voor werknemers is in art. 45 lid 2 VwEU bepaald dat discriminatie op grond van de nationaliteit van werknemers is verboden. Discriminatie kan worden onderscheiden in directe en indirecte discriminatie naar nationaliteit. Bij indirecte discriminatie is er sprake van een bepaling in een regeling die in feite of in potentie tot discriminatie naar nationaliteit leidt¹⁸¹. Hierbij kan worden gedacht aan een (verkapte) onderscheid op basis van de woonplaats die nadelig uitwerkt om voor de regeling in aanmerking te komen¹⁸², omdat deze voorwaarde met name nadelig werkt voor niet-ingezetenen die doorgaans de nationaliteit van een andere staat hebben¹⁸³. Materieel gezien is dus sprake van een verkapte indirecte voorwaarde waarbij onderscheid wordt gemaakt naar nationaliteit. In geval van indirecte discriminatie naar nationaliteit is het voldoende te volstaan te bewijzen dat *potentieel* de mogelijkheid bestaat dat de discriminerende bepaling ook daadwerkelijk hoofdzakelijk in het nadeel werkt van onderdanen van andere lidstaten. Het is derhalve voldoende dat kan worden beargumenteerd dat er potentieel de mogelijkheid bestaat op benadeling¹⁸⁴. Het kan zijn dat werknemers die inwoner zijn van een lidstaat slechter worden behandeld dan werknemers van een andere lidstaat. Dit wordt omgekeerde discriminatie genoemd. Het HvJ heeft steeds bepaald dat discriminatie van eigen onderdanen in beginsel is toegestaan¹⁸⁵, waardoor eigen onderdanen van een lidstaat, die niet gebruikmaken van het vrije verkeer, ongunstiger mogen worden behandeld in vergelijking tot personen die wel van het vrije verkeer gebruikmaken (en dus inwoner zijn van een andere lidstaat). Dit betekent echter wel dat indien een inwoner van een lidstaat gebruik maakt van het

¹⁷⁹ Zie onder andere HvJ EU 15 september 2011, nr. C-240/10 (Schulz), V-N 2011/47.22, r.o. 45, en HvJ EU 17 mei 1994, nr. C-18/93, Corsica Ferries, Jur. 1994, p. 1-1783, r.o. 19.

¹⁸⁰ Het HvJ EU heeft het discriminatieartikel ingebracht in de vrije verkeersvrijheden en bij toetsing van de vrije verkeersvrijheden wordt daarmee impliciet getoetst aan het non-discriminatieartikel. Zie bijvoorbeeld HvJ EU 11 juli 1974, zaak 8/74, (Procureur des Konings/B en G.Dassonville), Jur 1974, 837, r.o. 5 en HvJ EU 25 juli 1991, zaak C-76/90, (Manfred Säger/ Dennemeyer & Co Ltd), Jur 1991, I-4221, r.o. 12.

¹⁸¹ HvJ EU 26 januari 1999, zaak C-18/95, (Terhoeve).

¹⁸² HvJ EU 12 februari 1974, zaak C-152/73, (Sotgiu).

¹⁸³ HvJ EU 14 februari 1995, nr. C-279/93, (Schumacker).

¹⁸⁴ HvJ EU 23 mei 1996, zaak C-237/94, (O'Flynn), r.o. 21 en HvJ EU 12 september 1996, zaak C-278/94, (Commissie/België), r.o. 20.

¹⁸⁵ HvJ EU 15 januari 1986, zaakNo. 44/84, (Hurd) en HvJ EU 26 januari 1993, zaak 112/91, (Werner).

recht op het vrije verkeer, deze inwoner niet nadeliger mag worden behandeld door een nationale bepaling die indirect onderdanen van andere lidstaten naar nationaliteit discrimineert¹⁸⁶.

In Verordening nr. 492/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2011 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Unie¹⁸⁷ ook een bepaling opgenomen die discriminatie naar woonplaats verbiedt. Hierin is opgenomen dat werknemers van buiten een lidstaat dezelfde fiscale en sociale voordelen dienen te krijgen als werknemers die wonen in die lidstaat. Deze Verordening is in dit kader niet relevant, omdat werknemers die niet kwalificeren als ingekomen werknemers (de al in die lidstaat wonende werknemers) de 30%-regeling niet toegekend krijgen. Daardoor is er geen sprake van een slechtere (andere) behandeling van ingekomen werknemers.

4.3 *Personele reikwijdte*

Het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal valt onder de personele reikwijdte van de verdragsvrijheden en is een grondrecht dat door de verdragen voor alle burgers van de EU wordt gewaarborgd¹⁸⁸. Indien een bepaalde situatie onder de personele reikwijdte van de verdragsvrijheden valt, moet ongestoord gebruik kunnen worden gemaakt van het vrije verkeer, dat wil zeggen zonder belemmeringen en/of zonder gediscrimineerd te worden. Dit wordt ook de materiële reikwijdte van de EU-verdragsvrijheden genoemd. De lidstaten mogen alleen belemmeringen opwerpen indien sprake is van een objectief verschil. Indien er geen objectief verschil is, dienen de lidstaten een dwingende reden van algemeen belang voor de belemmering hebben¹⁸⁹. De huidige 30%-regeling maakt geen direct onderscheid naar nationaliteit, er wordt aangesloten bij het begrip werknemer zoals is opgenomen in art. 2 Wet LB 1964.

4.4 *Toetsingskader 30%-regeling*

In het arrest Dassonville¹⁹⁰ bepaalde het HvJ dat het verbod op “maatregelen van gelijke werking” breed dient te worden uitgelegd, te weten alle handelsregelingen van de lidstaten die de intra-communautaire handel rechtstreeks, daadwerkelijk of potentieel kunnen belemmeren. Dit heeft het HvJ gedaan om de toepassing van het verbod niet te beperken tot discriminerende maatregelen. In het

¹⁸⁶ HvJ EU 27 juni 1996, zaak C-107/94, (Asscher).

¹⁸⁷ Verrichten van arbeid en gelijkheid van behandeling, art 7 van Verordening nr. 492/2011. PbEU 27.5.2011, L141/1.

¹⁸⁸ Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie: Preambule, P.B. 2010/C 83/02, 3 maart 2010, p. C-83/391.

¹⁸⁹ D.M. Weber, Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht), Kluwer, digitaal, 2014.

¹⁹⁰ HvJ EU 11 juli 1974, zaak 8/74 (Procureur des Konings/B en G.Dassonville), Jur 1984, 837.

eerdergenoemde Säger arrest¹⁹¹ bepaalde het HvJ dat art. 56 VwEU¹⁹² niet alleen geen discriminatie toestaat, maar tevens de opheffing van iedere beperking die de werkzaamheden van de dienstverrichter verbiedt of anderszins belemmerd. In het Kohll arrest voegde het HvJ hieraan toe dat deze verdragsbepaling zich verzet tegen iedere nationale regeling die ertoe leidt dat het verrichten van diensten tussen lidstaten wordt bemoeilijkt (belemmerd)¹⁹³. Met betrekking tot de vrije verkeersbepalingen aanvaardt het HvJ dat belemmerende, maar als zodanig niet discriminerende maatregelen worden toegestaan door verwijzing naar rechtvaardigende dwingende redenen van algemeen belang¹⁹⁴.

Voor de toetsing van de 30%-regeling aan het vrije verkeer van werknemers kunnen derhalve de volgende (deel)vragen worden onderscheiden¹⁹⁵:

- Kan er een beroep worden gedaan op het vrije verkeer van werknemers? Zo ja,
- Is er sprake van (indirecte) discriminatie of een belemmering van het vrije verkeer van werknemers? Zo ja,
- Is er een rechtvaardiging van een eventuele belemmering of discriminatie aan te dragen? Zo ja,
- Gaat de 150 km voorwaarde verder dan noodzakelijk voor het bereiken van het nagestreefde doel?

Hierna wordt ingegaan op deze deelvragen om vast te stellen of de 30%-regeling al dan niet in overeenstemming is met het vrije verkeer van werknemers onder het EU-recht. Eerst wordt in algemene zin ingegaan op elke deelvraag waarna aan het eind de deelvraag wordt beantwoord.

4.4.1 Beroep op het vrije verkeer van werknemers

Het HvJ heeft in vaste rechtspraak bepaald dat de directe belastingen behoren tot de soevereiniteit van de lidstaten¹⁹⁶. Dit wil echter niet zeggen dat de belastingmaatregelen niet in overeenstemming met het EU-recht dient te zijn. De vrijheden onder het VwEU zijn onverkort van toepassing op de directe belastingen¹⁹⁷.

¹⁹¹ HvJ EU 25 juli 1991, zaak C-76/90, (Manfred Säger / Dennemeyer & Co Ltd), Jur 1991, I-4221, r.o. 12.

¹⁹² Oud art. 49 EG.

¹⁹³ HvJ EU 28 april 1998, zaak C-158/96, (R. Kohll / Union des caisses de maladie), Jur. 1998, I-1931, r.o. 33.

¹⁹⁴ HvJ EU 20 februari 1979, zaak 120/78, (Cassis de Dijon), Jur. 1979, 649, r.o. 8 en HvJ EU 25 juli 1991, zaak C-76/90, (Manfred Säger /Dennemeyer & Co Ltd), Jur 1991, I-4221, r.o. 15.

¹⁹⁵ Zie ook F.P.G. Pötgens, De 150 km voorwaarde onder de 30%-regeling en het EU recht, NTFR beschouwingen, april 2013, p. 20. Zie voor een vergelijkbare beslisboom HvJ EU 30 november 1995, zaak C-55/94, (Gebhard).

¹⁹⁶ HvJ EU 23 februari 1961, zaak C-30/59, (De gezamenlijke steenkolenmijnen in Limburg).

¹⁹⁷ HvJ EU 9 november 2006, zaak C-520/04, (Turpeinen/ Finse Belastingdienst), r.o.11.

Om een beroep te kunnen doen op de vrijheden, waaronder het vrije verkeer van werknemers is vereist dat de werknemer een burger van de EU is. Op grond van art. 20 VwEU geldt dat een ieder die de nationaliteit van een lidstaat bezit burger van de EU is. Daarnaast dient sprake te zijn van een (economische) ¹⁹⁸ grensoverschrijdende activiteit van deze burger¹⁹⁹. Hiervan is sprake indien een werknemer in een andere lidstaat woont dan waar hij in loondienst werkzaam is²⁰⁰. In de arresten Werner²⁰¹ en Schempp²⁰² heeft het HvJ bepaald dat het EU-recht niet geldt indien sprake is van een puur nationale situatie en tevens sprake is van geen enkele omstandigheid die de situatie uit de nationale context haalt. Daarnaast moeten de economische activiteiten wel enige substance hebben, aangezien het niet mag gaan om ‘slechts marginale en bijkomstige activiteiten’²⁰³. De bepalingen met betrekking tot het vrije verkeer zijn autonome begrippen van het gemeenschapsrecht, dat wil zeggen dat betekenis in de nationale bepalingen buiten beschouwing wordt gelaten. Door het HvJ is uitgelegd dat onder het begrip *werknemer* wordt verstaan iedere persoon die reële en daadwerkelijke arbeid in loondienst verricht gedurende een bepaalde tijd (al dan niet in deeltijd)²⁰⁴, voor een ander en onder diens gezag²⁰⁵. Het doet er hierbij niet toe of er een formeel arbeidscontract is²⁰⁶. Dat een werknemer op basis van de 150 km voorwaarde niet kwalificeert als ingekomen werknemer voor toepassing van

¹⁹⁸ Post-actieven kunnen ook een beroep doen op de bepaling inzake vrij reizen en verblijf zoals vastgelegd in art. 21 VwEU. Zie onder andere conclusie van AG-Cosmas bij HvJ EU 21 september 1999, nr. C-378/97, punt 100. Wanneer een niet-actieve persoon met toereikende middelen van bestaan in een andere lidstaat verblijft dan zijn land van herkomst, is daaraan, gemeenschapsrechtelijk gezien, een economisch aspect verbonden, omdat ook hij behoefte heeft aan goederen en diensten. Vanuit dat oogpunt heeft het vrije verkeer van nagenoeg alle personen, ook degenen die geen enkele werkzaamheid uitoefenen, een economisch aspect dat voor de gemeenschappelijke markt relevant is.

¹⁹⁹ Het HvJ bepaalde in arrest Hendrix, HvJ EU 11 september 2007, zaak C-287/05, Jur. 2007, I-6909 dat voor economisch actieven de bepalingen omtrent het vrij verkeer en non-discriminatie (art. 45 VwEU) voorrang hebben boven de artikelen 20 en 21 VwEU.

²⁰⁰ HvJ EU 18 oktober 2008, zaak C-527/06, (Renneberg).

²⁰¹ HvJ EU 26 januari 1993, zaak C-112/91, (Werner). In dit arrest woonde tandarts Werner in Aken en trouwde met een in Aken woonachtige vrouw, alwaar hij ook naar verhuisde. Hij zette zijn tandartspraktijk wel voort in Aken. Duitsland belastte de heer Werner vervolgens als niet inwoner en had daardoor geen recht meer op een speciale tariefstoepassing voor gehuwden en andere persoonlijke aftrekposten waar inwoners van Duitsland wel recht op hadden. Het HvJ bepaalde dat een lidstaat zijn eigen onderdanen die hun beroepsactiviteiten op zijn grondgebied uitoefenen en die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend aldaar inkomen verwerven of uitsluitend aldaar vermogen bezitten, zwaarder mag belasten wanneer zij niet in deze staat wonen dan wanneer zij daar wel wonen. Het enige element dat het zuiver nationale kader te boven gaat is het feit dat de belastingplichtige in een andere lidstaat woont dan die waar hij werkt. A-G Wattel concludeerde in paragraaf 3 in zijn noot bij HvJ EU 29 april 2004, zaak C-224/02, (Pusa) dat door de introductie van het EU-burgerschap in art. 20 VwEU, waarbij burgers van de EU de rechten genieten en onderworpen zijn aan de plichten die bij het VwEU, het arrest Werner inmiddels achterhaald is.

²⁰² HvJ EU 12 juli 2005, zaak C 403/03, (Schempp). In dit arrest bepaalde het HvJ dat het feit dat een werknemer wonende in een lidstaat de kosten van alimentatie aan zijn vrouw wonende in een andere lidstaat niet kan aftrekken is gelegen in de verschillen tussen de wettelijke regelingen van de verschillende lidstaten.

²⁰³ HvJ EU 26 februari 1992, zaak C-357/89, (Raulin).

²⁰⁴ HvJ EU 23 maart 1982, zaak No. 53/81, (Levin)

²⁰⁵ HvJ EU 3 juli 1986, zaak No. 66/85, (Lawrie-Blum/ Baden-Württemberg), HvJ EU 11 september 2008, zaak C-228/077, (Petersen) en HvJ EU 7 september 2004, zaak C-456/02, (Trojani).

²⁰⁶ HvJ EU 5 oktober 1988, zaak No. 196/87, (Udo Steymann / Staatssecretaris van Justitie).

de 30%-regeling doet er niet aan af dat deze werknemer wel kwalificeert als werknemer zoals is opgenomen in art. 45 VwEU en de door het HvJ gegeven uitleg van het begrip werknemer. Gedetacheerde werknemers en zelfstandigen vallen overigens niet onder deze definitie. Het vrije verkeer van personen moet onderscheiden worden van de vrije dienstverlening, waarbij ondernemingen het recht hebben om diensten in een andere lidstaat te verlenen en daartoe tijdelijk eigen werknemers naar die lidstaat te sturen (“detacheren”)²⁰⁷ voor het verrichten van die werkzaamheden. Werkgevers kunnen zich in deze gevallen beroepen op de vrijheid van dienstverrichting en de vrijheid van vestiging.

Op grond van het bovenstaande kan geconcludeerd worden dat een werknemer die binnen een straal van 150 km van de Nederlandse grens woont en tewerk wordt gesteld in Nederland bij een in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige, een beroep kan doen op het vrije verkeer van personen aangezien aan bovenstaande voorwaarden wordt voldaan. De werknemer kwalificeert immers als werknemer zoals is uitgelegd door het HvJ en het valt niet te betwijfelen dat sprake is van een grensoverschrijdende economische activiteit, omdat werkzaamheden in loondienst worden verricht in een andere lidstaat dan de woonstaat.

4.4.2 Belemmering van het vrije verkeer van werknemers

Bij de invulling van de verdragsvrijheden binnen het EU recht kan onderscheid gemaakt worden tussen drie vrijheidsbegrippen, te weten²⁰⁸:

- Discriminatie naar nationaliteit;
- Verticale discriminatie (discriminatie tussen binnenlandse en buitenlandse situaties); en
- Horizontale discriminatie (discriminatie tussen twee buitenlandse situaties).

Hieronder wordt ingegaan op deze vrijheidsbegrippen²⁰⁹.

4.4.2.1 Discriminatie naar nationaliteit

²⁰⁷ Mededeling van 13 juli 2010 van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de regio's, Het vrije verkeer van werknemers opnieuw garanderen: rechten en belangrijkste ontwikkelingen, COM(2010)373 definitief.

²⁰⁸ D.M. Weber, Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht), Kluwer, digitaal, H. 5.0.9.A.

²⁰⁹ In de fiscale rechtspraak komen de termen discriminatie en belemmering dezelfde betekenis toe: een inbreuk op de verkeersvrijheid. Het HvJ heeft immers bepaald dat lidstaten het vrije verkeer niet mogen belemmeren, dit is reeds besproken in hoofdstuk 4. In deze scriptie worden de termen discriminatie en belemmering ook door elkaar gebruikt, maar komen dezelfde betekenis toe.

Van discriminatie, zoals reeds in paragraaf 4.1 is besproken, is sprake indien vergelijkbare situaties verschillend worden behandeld, en indien twee niet vergelijkbare situaties gelijk worden behandeld zonder dat een objectieve rechtvaardiging is aan te halen voor deze onrechtvaardiging. Een werknemer die in Duitsland woont die in Nederland komt werken mag bijvoorbeeld niet anders worden behandeld dan een ingezetene die zich in dezelfde objectieve situatie bevindt.

4.4.2.2 Verticale discriminatie

Nationale maatregelen die niet discrimineren naar nationaliteit maar wel uitwerken in het minder aantrekkelijk maken van het vrije verkeer zijn niet toegestaan. Weber²¹⁰ geeft aan dat het hier gaat om het onderscheid tussen interne situaties en grensoverschrijdende situaties. Indien bij gebruikmaking van het recht van vrij verkeer onderscheid wordt gemaakt tussen deze twee situaties, wordt gesproken over verticale discriminatie. Omdat niet altijd geconcludeerd kan worden dat maatregelen die een onderscheid maken tussen binnenlandse en buitenlandse situaties (indirect) discrimineren naar nationaliteit, wordt bij dergelijke maatregelen ook wel gesproken over een belemmeringsverbod.

4.4.2.3 Horizontale discriminatie

Nationale maatregelen kunnen ook discrimineren tussen twee buitenlandse situaties. Weber spreekt in dergelijke gevallen over horizontale discriminatie of het recht op meestbegunstigingsbehandeling: een lidstaat heeft het recht gelijk te worden behandeld aan de staat die het meest gunstig wordt behandeld²¹¹. Weber onderscheidt twee situaties. Ten eerste in de situatie dat een verschil in fiscale behandeling ontstaat van een Nederlandse bron van inkomen tussen twee inwoners van twee verschillende lidstaten. Een voorbeeld is als Nederland de inkomsten uit de verkoop van aandelen zwaarder belast bij een inwoner van lidstaat A dan bij een inwoner van lidstaat B. Ten tweede kan er een onderscheid zijn tussen de Nederlandse fiscale behandeling van inkomen afkomstig uit twee buitenlandse bronnen van inkomen van twee inwoners van twee verschillende lidstaten. Een voorbeeld is als Nederland het dividend ontvangen uit lidstaat A zwaarder belast dan het dividend ontvangen van lidstaat B.

De redactie van Cursus belastingrecht/ Europees Belastingrecht²¹² is van mening dat horizontale discriminatie verboden is onder de EU-verdragsvrijheden in het geval twee niet-ingezetenen of twee

²¹⁰ D.M. Weber, Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht), Kluwer, digitaal. H 5.0.9.C.

²¹¹ D.M. Weber, Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht), Kluwer, digitaal. H 5.0.9.D.a.

²¹² D.M. Weber, Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht), hoofdstuk 5.0.9.D.a: Horizontale discriminatie/meestbegunstiging, Kluwer, digitaal, 2014.

buitenlandse bronnen ongelijk worden behandeld en daarmee een versplintering van de interne markt ontstaat. Indien de horizontale discriminatie haar oorsprong vindt in nationaal recht, is de discriminatie verboden. Indien de horizontale discriminatie echter het gevolg is van toepassing van een belastingverdrag, dan is de discriminatie in beginsel niet verboden. Inherent aan een belastingverdrag is namelijk dat verschillen kunnen ontstaan tussen buitenlandse situaties.

4.4.2.4 Objectief verschil

Er kan geen sprake zijn van discriminatie indien vergelijkbare situaties op een bepaald punt niet vergelijkbaar zijn, omdat er in een dergelijk geval sprake is van een objectief verschil. Om vast te stellen of sprake is van een objectief verschil dient de situatie beoordeeld te worden met inachtneming van de toe te passen nationale regel en het doel van die maatregel. Op basis van vaste rechtspraak van het HvJ²¹³ is elke nadelige behandeling van buitenlandse belastingplichtigen die vergelijkbaar is met binnenlandse belastingplichtigen een indirecte discriminatie naar nationaliteit, mits sprake is van een objectief verschil dat voortvloeit uit het doel en strekking van de nationale regeling²¹⁴. Dit verschil mag niet willekeurig zijn. Indien twee werknemers bijvoorbeeld kunnen opteren voor de 30%-regeling en de ene buitenlandse werknemer krijgt de 30%-regeling niet toegekend omdat hij met de trein komt (waarbij de andere buitenlandse werknemer met de auto komt), is sprake van discriminatie, omdat dit onderscheid niet gebaseerd is op een objectief verschil dat uit het doel van de toe te passen regeling voortvloeit.

4.4.2.5 Toetsing discriminatie

Indien de werknemer die net buiten de grens van Nederland woont wordt vergeleken met de werknemer die binnen Nederland woont, kan worden geconcludeerd dat tussen deze twee werknemers geen verschil bestaat, omdat beide werknemers niet in aanmerking komen voor toepassing van de 30%-regeling. In beginsel is er geen onderscheid tussen bijvoorbeeld inwoners van Nederland en inwoners van een andere lidstaat die niet aan de 150 km voorwaarde voldoen waardoor geen sprake is van verticale discriminatie, omdat reguliere Nederlandse werknemers ook niet voor de 30%-regeling in aanmerking komen. Vanuit deze benadering lijkt sprake te zijn van een maatregel zonder onderscheid, omdat geen onderscheid gemaakt wordt tussen een binnenlandse en een buitenlandse situatie.

²¹³ HvJ EU 14 februari 1995, zaak C-279/93, (Schumacker) en HvJ EU 29 april 1999, zaak C-311/97, (Royal Bank of Scotland).

²¹⁴ HvJ EU 27 juni 1996, zaak C-107/94, (Asscher), met conclusie A-G Légeri, punt 74.

Het HvJ heeft in arrest D. bevestigd dat ingezetenen van verschillende lidstaten in dezelfde situatie kunnen verkeren²¹⁵. In dit arrest betrof het D die woonachtig is in Duitsland, 10% van zijn vermogen houdt in Nederland en de rest van het vermogen is gelegen in Duitsland. D was van mening dat hij recht had op een tegemoetkoming van een belastingvrije som in op zijn vermogen in Nederland. Een dergelijke belastingvrije som werd wel toegekend aan een inwoner van België op basis van het verdrag Nederland- België. Er werden prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ waarbij de vraag erop was gericht te vernemen of de situatie van D. kan worden vergeleken met die van een andere niet-ingezetene die op grond van een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting een bijzondere behandeling geniet²¹⁶. Het HvJ was van mening dat voor een gelijke behandeling voor de Nederlandse vermogensbelasting beide belastingplichtigen worden geacht in dezelfde situatie te verkeren. Het HvJ achtte deze horizontale discriminatie echter verenigbaar met het EU-recht omdat deze belemmering voortvloeide uit een bilateraal belastingverdrag²¹⁷. Dit is bij de 30%-regeling niet het geval, omdat de belemmering *eenzijdig* door Nederland wordt veroorzaakt door toepassing van de 150 km voorwaarde op grond van de Nederlandse nationale (belasting) wet. Indien een belemmering voortvloeit uit een dispariteit, is deze belemmering niet verboden. Bij een dispariteit houdt een lidstaat geen rekening met het feit dat dezelfde of soortgelijke wettelijke regels al in de lidstaat van herkomst wordt toegepast. Het gevolg hiervan is dat hierdoor sprake is van de toepassing van meer dan één nationale wetgeving en dat een mogelijke belemmering ontstaat doordat de wetgeving van de twee lidstaten uit elkaar lopen²¹⁸. Er kan niet worden betoogd dat de 150 km voorwaarde een belemmering is die voortvloeit uit de omstandigheid dat zowel Nederland als het land van herkomst van de ingekomen werknemer een vergelijkbare 150 km regeling toepast. Ook al zou de woonstaat van de ingekomen werknemer een soortgelijke regeling hebben, de belemmering wordt veroorzaakt door de 150 km voorwaarde die door Nederland wordt toegepast en niet door het feit dat Nederland en de andere lidstaat een soortgelijke regeling kennen voor ingekomen werknemer.

Er wordt onderscheid gemaakt tussen twee werknemers op grond van de woonplaatsbepaling in de 30%-regeling. De buitenlandse werknemer die op 149 km van de Nederlandse grens woont en in Nederland komt werken verschilt niet objectief van de buitenlandse werknemer die op 151 km van de Nederlandse grens woont en in Nederland komt werken. De 150 km voorwaarde is mijns inziens een

²¹⁵ HvJ EU 5 juli 2005, zaak C-376/03, (D), r.o. 59.

²¹⁶ HvJ EU 5 juli 2005, zaak C-376/03, (D), r.o. 58.

²¹⁷ HvJ EU 5 juli 2005, zaak C-376/03, (D), r.o. 63. Ook in andere rechtspraak is dit bevestigd, zie bijvoorbeeld HvJ EU 12 december 2006, zaak C-374/04, (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation).

²¹⁸ F.P.G. Pötgens, De 150 km-voorwaarde onder de 30%-regeling en het EU recht, NTFR beschouwingen, april 2013 en HvJ EU 12 mei 1998, zaak C-336/96, (Gilly).

te grof criterium om te kunnen komen tot de conclusie dat geen sprake is van gelijke gevallen (en dus sprake is van ongelijke gevallen) bezien vanuit de gedachte dat de groep die binnen de 150 km grens woont wel kan forenzen en de andere groep niet. Er is sprake van horizontale discriminatie omdat een Nederlandse bepaling in de nationale wet onderscheid maakt tussen uit andere EU lidstaten afkomstige werknemers die van elkaar worden onderscheiden door het wel of niet in aanmerking komen voor toepassing van de 30%-regeling. Hierdoor ontstaat een verschil in behandeling tussen werknemers afkomstig uit andere lidstaten waarbij de ene werknemer wel in aanmerking komt en de andere werknemer niet, omdat hij minder dan 150 km van de Nederlandse grens heeft gewoond voorafgaand aan de tewerkstelling.

Ook kan een belemmering zijn besloten doordat het onaantrekkelijker wordt voor een werknemer van een andere lidstaat die binnen 150 km van de Nederlandse grens woont om het recht van vrij verkeer uit te oefenen²¹⁹ indien de 30%-regeling niet wordt toegekend. Ten opzichte van werknemers die wel voldoen aan de 150 km voorwaarde en de 30%-regeling toegekend krijgen, wordt de groep zonder toekenning van de 30%-regeling belemmerd tot toegang tot de Nederlandse arbeidsmarkt om zijn functie uit te oefenen²²⁰ omdat deze werknemers een voordeel wordt onthouden. Het voordeel uit zich in (i) het niet hoeven bij te houden van de werkelijke extraterritoriale kosten omdat deze kosten niet bewezen hoeven te worden en (ii) de werkelijke extraterritoriale kosten kunnen aanzienlijk lager uitvallen dan de forfaitaire 30% en het voordeel is voor de ingekomen werknemer.

Derhalve kan betoogd worden dat werknemers die binnen de grensstreek van Nederland wonen in hun concurrentiepositie belemmerd worden aangezien vergelijkbare werknemers die wel aan de 150 km voorwaarde voldoen en als ingekomen werknemer worden beschouwd onder gunstigere omstandigheden deel kunnen nemen aan het economische verkeer in Nederland omdat zij wel een fiscaal voordeel toegekend hebben gekregen. Het is niet relevant dat deze grenswerknemers de daadwerkelijke extraterritoriale kosten vergoed kunnen krijgen²²¹, feit is dat de 30%-regeling een forfaitaire regeling is die doorgaans ruimer uitwerkt dan de daadwerkelijke kosten. Hierdoor wordt de concurrentiepositie van de grenswerknemer nog steeds belemmerd in vergelijking tot de werknemer die in aanmerking komt voor de 30%-regeling omdat hij aan de 150 km voorwaarde voldoet. Op de vraag of op grond hiervan sprake is van een belemmering van het vrije verkeer van werknemers geeft

²¹⁹ HvJ EU 15 december 1995, zaak C-415/93, (Bosman).

²²⁰ HvJ EU 29 maart 2011, zaak C-565/08, (Commissie / Italië).

²²¹ Art. 31 a lid 2, onderdeel e, Wet LB 1964.

de HR aan dat de rechtspraak van het hierover onvoldoende inzicht biedt²²². De HR lijkt verder voorbij te gaan aan het feit dat met het toekennen van de 30%-regeling, de werknemer in aanmerking komt voor andere voordelen waaronder de keuze om te worden aangemerkt als (partieel) buitenlands belastingplichtige voor box 2 en box 3²²³. Dit voordeel vervalt voor deze groep. De grens van 150 kilometer levert naar mijn mening ook op dit punt een belemmering op.

Zoals hierboven is beargumenteerd wordt werknemers een fiscaal voordeel onthouden indien de woonplaats van de ingekomen werknemer is gelegen op minder dan 150 km van de Nederlandse grens. Omdat dit voordeel wel wordt toegekend aan inkomende werknemers waarvan de woonplaats is gelegen op meer dan 150 km van de Nederlandse grens, is de 30%-regeling in de huidige vorm in beginsel in strijd met het verbod op belemmering van het vrije verkeer van werknemers zoals is opgenomen in art 45 VwEU.

4.4.3 Rechtvaardiging en proportionaliteit

4.4.3.1 Rechtvaardiging

De Staatssecretaris heeft in de parlementaire behandeling aangegeven dat hij het gebruik van de 30%-regeling wil indammen en daarvoor de 150 km voorwaarde heeft geïntroduceerd²²⁴. Er dient echter, nu ik hiervoor heb geconcludeerd dat de voorwaarde een belemmering vormt, te worden vastgesteld of deze voorwaarde gerechtvaardigd is en zo ja, of deze proportioneel is. Hierbij dient de doelstelling van de regeling in aanmerking te worden genomen welke op basis van de parlementaire behandeling kan worden vastgesteld²²⁵. Uit de parlementaire geschiedenis kan geconcludeerd worden dat de introductie van de 150 km voorwaarde tweedelig is geweest. De 150 km voorwaarde heeft als doel:

1. Het onbedoeld gebruik van deze regeling in te dammen omdat meer werknemers van deze regeling gebruik maakten dan beoogd; en
2. Concurrentieverstoreningen in de grensstreek tegen te gaan²²⁶. Er is een scheve verhouding tussen werknemers die net binnen en werknemers die net buiten de Nederlandse grens wonen. Alleen deze laatste groep kan, in beginsel, in aanmerking komen voor de 30%-regeling.

²²² HR, 9 augustus 2013, zaak 12/05577, V-N 2013/37.13, r.o. 3.7.3.

²²³ Art. 2.6 Wet IB 2001. Het keuzerecht voor partieel buitenlandse belastingplicht geldt slechts voor werknemers die voldoen aan de voorwaarden voor het toepassen van de 30%-regeling, zie HR, 14 maart 2008, zaaknr. 43 171, LJN BC6532.

²²⁴ Kamerstukken II, 2010/2011, 32 504, nr. 69 en Kamerstukken II, 2011/2012, 33003, nr. 10.

²²⁵ HvJ EU 17 september 2009, zaak C-182/08, (Glaxo Welcome).

²²⁶ Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nrs. 3, 10, 17 en 81

Vooraf verdient het de opmerking dat in de parlementaire behandeling is gebleken dat door het introduceren van de 150 km voorwaarde, een budgettair voordeel wordt behaald²²⁷. Uit de rechtspraak kan geconcludeerd worden dat budgettaire doelstellingen niet worden geaccepteerd als rechtvaardigingsgrondslag²²⁸. Dit budgettair voordeel is echter een resultante van het inperken van de toekenning van de 30%-regeling en is geen doel op zich. Derhalve kan niet worden beargumenteerd dat het nagestreefde doel van de 150 km voorwaarde het behalen van een budgettair voordeel is.

Bij het eerste genoemde doel wordt door de Staatssecretaris verondersteld dat grenswerknemers in beperkte mate extraterritoriale kosten maken en kunnen forenzen tussen hun woon- en werkplaats (die zich in twee verschillende staten bevinden). Deze veronderstelling is echter niet verder onderbouwd door de Staatssecretaris. Daarnaast wordt er geen rekening gehouden met de totale reisafstand van de buitenlandse werknemer. De buitenlandse werknemer die 100 km van de grens woont en 60 km in Nederland moet reizen en anderzijds de buitenlandse werknemer die 151 km van de grens woont en 9 kilometer in Nederland moet reizen, reizen beide in totaal 160 km. De eerstgenoemde werknemer valt niet in de 30%-regeling en de als tweede genoemde werknemer wel²²⁹. Deze 150 km voorwaarde kent derhalve een zekere mate van grofheid.

Het tweede genoemde doel om de 150 km voorwaarde te introduceren betreft een nobel doel, maar de focus op alleen grenswerknemers is onterecht. Het is immers inherent aan de 30%-regeling dat deze discriminerend uitwerkt ten opzichte van werknemers die in Nederland wonen en werken. Het is uiteraard wel aannemelijk dat dit verschil met name bij de grensstreek als concurrentieverstoring aanvoelt, maar deze concurrentieverstoring heeft betrekking op een grotere groep dan werknemers in de grensstreek. Bovendien is het wel toegestaan om eigen onderdanen te discrimineren, aangezien omgekeerde discriminatie (in beginsel) is toegestaan (zie ook paragraaf 4.1). Het aanvoeren van het inperken van concurrentieverstoring als rechtvaardigingsgrond voor de belemmering is derhalve geen sterk argument. Bovendien is de 30%-regeling alleen beschikbaar voor specifiek deskundige en schaarse ingekomen werknemers en staat dus niet open voor iedereen. Dat het gebruik van de 30%-regeling in de loop van de jaren behoorlijk is toegenomen doet hier niet aan af²³⁰.

²²⁷ Belastingplan 2012, Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 10, tabel 2: budgettaire effecten Belastingplan 2012. De budgettaire gevolgen van de beperking bedragen circa EUR 20 miljoen per jaar en structureel EUR 100 miljoen.

²²⁸ HvJ EU 6 juni 2000, zaak C-35/98, (Verkooijen).

²²⁹ Voorbeeld uit Belastingplan 2012, Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 10.

²³⁰ Brief Staatssecretaris van Financiën, 7 september 2011, nr. DB 2011/302U, NTFR 2011/2029. De invulling van het begrip specifiek deskundig is uitgehold door rechtspraak van het HvJ en daarmee is het oneigenlijke gebruik toegenomen.

In het kader van het inperken van de geconstateerde concurrentieverstoring in de grensstreek merk ik ook het volgende op. In het arrest Van Gansewinkel Nederland B.V.²³¹ is de vraag aan de orde geweest of de tewerkstellingsvergunning voor Roemenen en Bulgaren (zoals deze gold tot 1 januari 2014) gerechtvaardigd was omdat dit zorgde voor oneerlijke concurrentie op de Europese arbeidsmarkt. Belanghebbende heeft betoogd dat... *het onevenredig en discriminatoir is dat de Bulgaarse en Roemeense werknemers die naar Nederlands recht erkend zelfstandigen zonder personeel waren en door bemiddeling van een Nederlands uitzendbureau tijdelijk ter beschikking werden gesteld aan eiseres wel met de beperkingen van een tewerkstellingsvergunning worden geconfronteerd, terwijl indien de vreemdelingen in eigen land gevestigd zijn geen enkele twijfel bestond dat zij het recht hadden om zonder de beperking van de tewerkstellingsvergunning hun diensten aan te bieden in Nederland.(...) en dat de eis van een tewerkstellingsvergunning onevenredig dan wel niet gerechtvaardigd is, omdat de nationale arbeidsmarkt helemaal geen bescherming behoeft.* De Rechtbank erkent dat deze twee groepen van werknemers inderdaad recht hebben op aanspraak op het vrije verkeer van werknemers, maar wijst er op dat dit onderscheid gerechtvaardigd is op basis van een expliciet opgenomen voorbehoud op het vrije verkeer van werknemers voor deze groep om maatregelen toe te passen de toegang van Bulgaarse en Roemeense onderdanen tot de arbeidsmarkten van (de overige) lidstaten te regelen en stelt daarmee dat de eis van een tewerkstellingsvergunning evenredig en gerechtvaardigd is²³². Het inperken van de concurrentieverstoring bij grenswerknemers door de 150 km voorwaarde te introduceren als rechtvaardigingsgrond lijkt derhalve een mager argument nu deze is gebaseerd op andere gronden dan een expliciete afspraak tussen de onderlinge lidstaten.

De achtergrond van de 30%-regeling is gelegen in het aantrekkelijk houden van Nederland voor buitenlandse werknemers omdat deze werknemers vaak tegen hogere kosten opzien door het grensoverschrijdend werken en om deze werknemers te compenseren voor een eventueel hoger belastingtarief in de inkomstenbelasting²³³ (zie ook paragraaf 2.2), waarbij het niet de intentie was bepaalde groepen werknemers op grond van hun nationaliteit uit te sluiten. Het doel was de heropbouw van de Nederlandse economie te stimuleren en een positieve bijdrage te verlenen aan het vestigingsklimaat. Daarbij werd geen verschil gemaakt op grond van de nationaliteit of woonplaats van de werknemer. Dat de voorloper van de 30%-regeling voornamelijk werd toegekend aan

²³¹ Rechtbank 's-Hertogenbosch, 15-04-2011, nr. AWB 09/3428, r.o.39.

²³² In Bijlage VI "lijst bedoeld in artikel 23 van de Toetredingsakte: overgangsmaatregelen, Bulgarije en Roemenië", onderdeel 1, punt 1, is art. 45 van het VWEU slechts volledig van toepassing onder voorbehoud van de overgangsregelingen van de punten 2 tot en met 14.

²³³ Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 10, p. 69.

Amerikaanse ingekomen werknemers en dat de “oude” 35%-regeling wel degelijk de Nederlandse nationaliteit uitsloot²³⁴, doet hier niet van af.

Opgemerkt dient te worden dat het geen vereiste is voor de werknemer om naar Nederland te verhuizen voor toepassing van de 30%-regeling²³⁵. Hierdoor kan de 30%-regeling royaal uitwerken: gedacht kan worden aan gevallen waarbij een (statutaire) bestuurder van een Nederlandse vennootschap wordt benoemd en vervolgens in hoedanigheid van (fictieve) werknemer²³⁶ de 30%-regeling krijgt toegekend. Doorgaans zet deze bestuurder geen voet op Nederlandse bodem maar krijgt wel 30% van het loon onbelast welke in principe juist bedoeld was ter dekking van de extra kosten van een uitzending.

De intentie van de 30%-regeling is in de loop van de jaren niet veranderd (hierop is in paragraaf 2.3 al uitgebreid op ingegaan); er wordt geen onderscheid (meer) gemaakt naar nationaliteit en woonplaats. Overigens dient benadrukt te worden dat de 30% regeling een maximale vergoeding is tot 30% van het loon. Van deze vergoeding mag afwijken worden door de werkgever naar een lager percentage. Er is geen jurisprudentie bekend waarin een werknemer een hoger percentage afdwingt bij toepassing van het 30% percentage indien de werknemer bijvoorbeeld een lager percentage toegezegd had gekregen²³⁷. Het is daarom dan ook niet verwonderlijk dat in gewezen jurisprudentie al vaker is aangegeven dat de regeling steeds meer is gaan fungeren als een loonkostensubsidie²³⁸ in plaats van als “zuivere” vergoeding voor de (extra) kosten die verband houden met de uitzending

Het doel van het 150 km criterium is om de voorwaarden van de toekenning van de 30%-regeling meer te laten aansluiten bij het oorspronkelijke doel waarbij de concurrentievervalsing in de

²³⁴ In de resolutie van 19 augustus 1988, nr. DB88-5011, BNB 1988/299 was opgenomen: *De bedrijfsemployé(e) met de Nederlandse nationaliteit komt niet voor de regeling in aanmerking, tenzij hij op een zodanige wijze is geworteld in een ander land dat hij in een met een buitenlands bedrijfsemployé(e) vergelijkbare positie verkeert.*

In de mededeling van 8 maart 1991, nr. DB90/7030, V-N 1991/1573, schrijft de

Staatssecretaris: “(...) dat werknemers met de Nederlandse nationaliteit, die reeds meer dan vijftien jaren aaneengesloten in een ander land wonen en werken, mede afhankelijk van de overige omstandigheden, gelijkgesteld kunnen worden met buitenlandse werknemers.”

²³⁵ Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 10, p. 74.

²³⁶ Art. 3 lid 1, onderdeel i Wet LB 1964.

²³⁷ De 30%-regeling voor ingekomen werknemer dient immers door werkgever en werknemer gezamenlijk aangevraagd te worden.

²³⁸ Vergelijk onder andere HR, 9 augustus 2013, nr. 12/05577, r.o. 3.3.4, HR 28 juni 2005, nr. 41.398, conclusie van A-G Niessen (De Staatssecretaris van Financiën tegen X), HR 8 oktober 2004, nr.39.612, NTFR 2004-1496 met commentaar van Schuver-Bravenboer, alsmede Hof Den Haag, 21 maart 2003, nr.02/03578, NTFR 2003-898 met commentaar van Van Nispen tot Sevenaer. De 30%-regeling kan als loonkostensubsidie worden beschouwd bij netto-loonafspraken waarbij het voordeel voor de werkgever is. Daarnaast bespaart de werkgever ook op werknemers en sociale premiebijdragen nu (maximaal) 30% van het loon onbelast mag worden vergoed. Zie ook H 2.3 waarin dit punt al eerder is besproken.

grensstreek wordt ingeperkt. De 30%-regeling werkt uit als een loonkostensubsidie voor binnenlandse werkgevers die vanwege schaarste op de Nederlandse arbeidsmarkt zijn genoodzaakt werknemers met specifieke deskundigheid uit het buitenland aan te trekken. Aangezien het aannemelijk is dat dit criterium dit (in welke mate dan ook) bewerkstelligt, is deze voorwaarde mijns inziens als rechtvaardig te beschouwen. Bovendien werd de 30%-regeling ingevoerd als forfaitarisering van het vergoeden van de werkelijk gemaakte kosten. Als deze kosten lager blijken te zijn zou mijns inziens zelfs sprake kunnen zijn van belastingontwijking, welke een rechtvaardiging is voor het beperken van de verkeersvrijheden²³⁹.

4.4.3.2 Anti-misbruik regeling

Het introduceren van de 150 km voorwaarde kan worden opgevat als een anti-misbruikregel, omdat er volgens de Staatssecretaris sprake is van oneerlijke concurrentie in de grensstreek. De Staatssecretaris heeft expliciet aangegeven dat de forfaitaire kostenvergoeding aan grenswerknemers te ruim uitpakt omdat deze werknemers in principe kunnen forenzen tussen het woon- en werkverkeer²⁴⁰. Zoals hierboven reeds is beschreven is het doel van de 150 km voorwaarde tweedelig, waarbij één van de maatregelen is het indammen van het *onbedoelde* gebruik omdat een *ongerechtvaardigd voordeel* voor de grenswerknemer ontstaat. In arrest Cadbury Schweppes heeft het HvJ in r.o. 55 vastgesteld wanneer een maatregel kan worden gerechtvaardigd:

Bijgevolg kan de beperking (...) slechts door de strijd tegen misbruiken worden gerechtvaardigd, wanneer zij specifiek tot doel heeft, gedragingen te verhinderen, die erin bestaan volstrekt kunstmatige constructies op te zetten die geen verband houden met de economische realiteit en bedoeld zijn om de belastingen te ontwijken die normaal verschuldigd is over winsten uit activiteiten op het nationale grondgebied.

Dit impliceert dat wanneer het beoogde geval van misbruik in algemene termen is gedefinieerd waardoor ook situaties waarbij géén sprake is van misbruik daaronder kunnen vallen, dergelijke antimisbruikbepalingen niet zijn toegestaan. Mijns inziens is dat deze ratio, hoewel de vrijheid van vestiging aan de orde is geweest, ook kan worden toegepast op het vrij verkeer van werknemers. Niet onderkend kan worden dat de werknemer die opteert voor toepassing voor de 30%-regeling als doel heeft het behalen van een belastingvoordeel mede ingegeven door het forfaitaire karakter. Een anti-misbruik regeling die dit gebruik tegengaat dient echter niet generiek van aard te zijn, maar moet zich

²³⁹ HvJ EU 26 september 2000, C-478/98, punt 39 (België/ Commissie). Weliswaar betrof dit een rechtvaardigingsgrond voor het vrije verkeer van kapitaal, maar mijns inziens is dit ook toepasbaar op het vrije verkeer van werknemers.

²⁴⁰ Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 3, p. 40.

daadwerkelijk richten op een specifiek soort misbruik waarbij de maatregel niet verder gaat dan nodig. Verder mag de maatregel geen misbruik aannemen bij het plaatsvinden van een bepaalde situatie. Elk geval moet derhalve individueel beoordeeld worden aan de hand van objectieve en door derden controleerbare elementen²⁴¹. Een generieke uitsluiting van alle werknemers in een bepaald gebied zonder de specifieke situatie van deze werknemer te beoordelen, voldoet niet aan de gestelde voorwaarde van het HvJ.

4.4.3.3 *Proportionaliteit*

In de parlementaire behandeling is de Staatssecretaris vaak bekritiseerd dat de 150 km voorwaarde empirisch niet is onderzocht. Naar analogie van arrest O'Flynn geldt mijns inziens de omgekeerde ratio in het geval van een nationale (belemmerende) maatregel: het is voldoende dat kan worden beargumenteerd dat er *potentieel de mogelijkheid* bestaat op verwezenlijking van het nagestreefde doel en er hoeft derhalve geen concreet bewijs geleverd te worden middels bijvoorbeeld telling of statistisch onderzoek. Rationeel gezien kan beargumenteerd worden dat een grenswerker die niet (verder) verhuist om dichterbij de werkgever te wonen, de woon-werk afstand kennelijk acceptabel vindt. Voor deze groep werknemers pakt de forfaitaire regeling waarschijnlijk te ruim uit en ontstaat een oneerlijke concurrentiepositie ten opzichte van werknemers die wel verhuisd zijn naar Nederland. Het introduceren van een afbakeningsgebied (grensvoorwaarde) kan een goede optie zijn om de concurrentieverstoring bij de grensstreek tegen te gaan. Er is gekozen voor een grensvoorwaarde van 150 km. Voor deze afstand is volgens de Staatssecretaris gekozen omdat als de grensvoorwaarde zich zou strekken tot bijvoorbeeld 100 km, dit tot gevolg zou hebben dat er weer meer onbedoeld gebruik zou zijn doordat werknemers die (veel) dichterbij wonen toch de 30%-regeling toegekend zouden krijgen²⁴².

De 150 km voorwaarde is mijns inziens niet willekeurig omdat er wel is nagedacht over een kleinere afstand, maar ook aan andere mogelijke alternatieven, zoals uitsluiting van de 30%-regeling op grond van de afstand van het woon-werkverkeer. Volgens de Staatssecretaris zou aansluiting bij het woon-werkverkeer als afstandscriterium stuiten op problemen bij de uitvoering en handhaving van de wet door de Belastingdienst, bijvoorbeeld bij verschillende werklocaties van de werknemer²⁴³. Ook zou hij de administratieve lasten van werkgevers wil beperken²⁴⁴.

²⁴¹ HvJ EU 12 september 2006, zaak C-196/04, (Cadbury Schweppes).

²⁴² Belastingplan 2012, Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 10.

²⁴³ Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 10.

²⁴⁴ Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 10.

Als bijgehouden moet worden wat de woon-werkafstand is van ingekomen werknemers verliest de toepassing van de 30%-regeling wellicht inderdaad een deel van zijn administratieve eenvoud, maar het stuiten op problemen bij de uitvoering en handhaving van het woon-werk afstandscriterium is niet nieuw. Een vergelijkbaar geval waarbij het van belang is de woon-werkafstand te bepalen is bij de toekenning van de onbelaste reiskostenvergoeding in het kader van de dienstbetrekking²⁴⁵. De werkgever dient in die gevallen ook vast te stellen wat de woon-werk afstand is. Op basis van vaste rechtspraak is dit langs de meest gebruikelijk route²⁴⁶ waarbij het risico op een naheffing bij de werkgever ligt. Een zorgvuldige documentatie van de vaststelling van het woon-werk verkeer is derhalve vereist en behoort tot de standaard procedure bij een indiensttreding of verhuizing. Het argument van de Staatssecretaris is om deze reden niet geheel overtuigend²⁴⁷.

Toch is mijn mening dat het 150 km criterium niet geheel disproportioneel is. Men kan aannemen dat werknemers die op meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen niet in staat zullen zijn om dagelijks naar hun werkplaats in Nederland te forenzen en hierdoor extraterritoriale kosten zullen hebben in vergelijking tot de werknemers die binnen de 150 km grens wonen. Werknemers die niet in aanmerking komen voor de 30%-regeling kunnen de daadwerkelijke extraterritoriale kosten overigens nog steeds vergoed krijgen²⁴⁸, met dien verstande dat zij wel moeten kunnen aantonen zij deze kosten ook daadwerkelijk gemaakt hebben. Ook dient vooropgesteld te worden dat het administratief voordeel van de forfaitaire hoedanigheid een bijkomstig voordeel was bij het oorspronkelijke doel van de 30%-regeling. Verder werkt de 30%-regeling te ruim uit voor grenswerknemers wonende buiten Nederland en deze vergoeding wordt nu ingeperkt. Het 150 km criterium is om die reden niet disproportioneel.

A-G Kokott heeft in haar conclusie in zaak C-512/13 van 13 november 2014 in dit kader gesteld dat (i) de afstand van de woonplaats tot de grens in de overgrote meerderheid van de gevallen niet-ingezetenen moet betreffen die dagelijks naar hun werk in Nederland kunnen forenzen, en daardoor in feite niet worden geconfronteerd met extraterritoriale kosten. A-G Kokott geeft dus aan

²⁴⁵ Art. 31a lid 2, onderdeel a Wet LB 1964.

²⁴⁶ Zie onder andere CrvB, 24 januari 2002, zaaknr. 99/5351 CSV, (UWV/ X B.V.), LJN AD9660 en CRvB, 13 december 2007, zaaknr. 06/2968 AW, LJN BC0914.

²⁴⁷ De complexiteit van de bepaling van de woon-werkafstand in binnenlandse situaties is niet onopgemerkt is gebleven en is in meer detail besproken in het Begrotingsakkoord 2013. Zie de Memorie van Toelichting op Wijziging van enkele belastingwetten (Wet herziening fiscale behandeling woon-werkverkeer), Kamerstukken II, 2012/13, 33 404, nr. 2, p. 3 en verder.

²⁴⁸ Art. 31a lid 2e Wet LB 1964.

dat de 150 km voorwaarde wel kan, maar wellicht een te strikte grens is. Om de regeling EU-proof te maken lijkt het erop dat een tegenbewijsregeling geïntroduceerd zou moeten worden waarbij de werknemer die binnen 150 km woont kan aantonen dat hij een vergelijkbaar kostenpatroon heeft ten opzichte van de werknemer die buiten de 150 km grens woont en werkt in Nederland. Het is aan de Staatssecretaris te bepalen welke documenten hij daarvoor nodig acht. A-G Kokott lijkt mijns inziens in haar analyse niet mee te nemen dat werknemers die niet in aanmerking komen voor de 30%-regeling de daadwerkelijke extraterritoriale kosten nog steeds vergoed kunnen krijgen en derhalve geen tegenbewijsregeling nodig zou zijn.

4.4.3.4 Alternatieven

Zoals eerder is besproken kent het 150 km criterium een zekere mate van grofheid en gaat de maatregel verder dan nodig om de doelstelling te behalen. Vergelijk een buitenlandse werknemer die op 100 km van de Nederlandse grens woont en 60 km in Nederland moet reizen en anderzijds op de buitenlandse werknemer die 151 km van de grens woont en 9 kilometer in Nederland moet reizen. Beiden reizen 160 kilometer. De eerstgenoemde werknemer valt niet in de 30%-regeling en de als tweede genoemde werknemer wel²⁴⁹.

Er zijn goede alternatieven voor de betreffende maatregel die minder ver gaan en daarmee ook de kans verkleinen dat een individuele werknemer wordt benadeeld zonder dat een tegenbewijsregeling nodig is. Een alternatief is aan te sluiten bij de woon-werkafstand voor de 150 km grens. De afstand tussen de woonplaats van de werknemer en de Nederlandse grens is geen relevant criterium voor de hoogte van de te maken extraterritoriale kosten, de woon-werkafstand is dit wel. De Staatssecretaris zou er daarom beter aan doen om aan te sluiten bij de woon-werk afstand van de buitenlandse deskundige werknemer, zodat rekening wordt gehouden met de totale reisafstand. Deze toets kan eenmalig worden gedaan voorafgaand aan het contracteren van de buitenlandse deskundige inkomende werknemer.

Ook de oplossing die Noordenbos²⁵⁰ voordraagt is het overwegen waard. De forens wordt in zijn benadering uitgesloten van toepassing van de 30%-regeling waarbij alleen de ingekomen werknemer die daadwerkelijk verhuist de 30%-regeling krijgt toegekend. Van der Wiel-Rammeloo²⁵¹ is van mening dat in een dergelijk geval beide gevallen niet gelijk zijn aan elkaar en hoeven dan ook niet

²⁴⁹ Voorbeeld uit Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 17,

²⁵⁰ H.J. Noordenbos, Wijziging 30%-regeling aanvechtbaar, NTFR 2011/2610.

²⁵¹ D.V.E.M. Wiel-Rammeloo, De 30%-regeling ontregeld, NTFRB 2012-34.

gelijk te worden behandeld. Van deze oplossing gaf de Staatsecretaris overigens aan dat deze oplossing niet mogelijk is wegens het niet toegestane onderscheid naar woonplaats. Maar de crux is dat juist door deze eis de gevallen niet vergelijkbaar zijn, omdat aangenomen kan worden dat de extra kosten van de werknemer die zal forenzen tussen de woon en werkplaats zal verschillen van de extra kosten van de werknemer die wel naar Nederland verhuist.

Een andere oplossing zou ook kunnen zijn de hoogte van de forfaitaire vergoeding te verlagen naar 15% voor alle in het buitenland wonende (specifiek deskundige) werknemers en aantoonbare extraterritoriale kosten apart te vergoeden, dat wil zeggen op basis van daadwerkelijk gemaakte kosten in plaats van de hele forfaitaire regeling te ontzeggen.

4.5 Tussenconclusie

In dit hoofdstuk is onderzocht of de 150 km voorwaarde een verboden belemmering van het vrije verkeer oplevert, indien dat het geval is, of die belemmering te rechtvaardigen is, en indien dat het geval is, of de 150 km voorwaarde niet verder gaat dan nodig.

Er kan alleen sprake zijn van een belemmering indien onderscheid wordt gemaakt tussen vergelijkbare gevallen. Er wordt bijvoorbeeld geen eis wordt gesteld om te verhuizen naar Nederland. De groep ingekomen werknemers waarvan de woonplaats is gelegen op minder dan 150 km van de Nederlandse grens wordt een fiscaal voordeel onthouden en daarmee belemmerd in zijn concurrentiepositie. Omdat dit voordeel wel wordt toegekend aan inkomende werknemers waarvan de woonplaats is gelegen op meer dan 150 km van de Nederlandse grens, is de 30%-regeling in strijd met het verbod op belemmering van het vrije verkeer van werknemers.

Vervolgens is de vraag of de maatregel rechtvaardig is. Het doel van het 150 km criterium is om de voorwaarden van de toekenning van de 30%-regeling meer te laten aansluiten bij het oorspronkelijke doel waarbij de concurrentieverstoring in de grensstreek wordt ingeperkt, mede doordat de 30%-regeling de vorm heeft gekregen van een loonkostensubsidie voor Nederlandse werkgevers. Aangezien het aannemelijk is dat de maatregel dit doel zou bewerkstelligen, is deze voorwaarde als rechtvaardig te beschouwen. Doordat het 150 km criterium gerechtvaardigd is, dient te worden beoordeeld of deze maatregel proportioneel is. Men mag aannemen dat werknemers die op meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen niet in staat zullen zijn om dagelijks naar hun werkplaats in Nederland te forenzen en hierdoor extraterritoriale kosten zullen hebben in vergelijking tot werknemers die binnen de 150 km grens wonen. Daarnaast kunnen deze laatste groep werknemers

nog altijd hun extraterritoriale kosten onbelast vergoed krijgen. De maatregel is daarom een geschikte maatregel.

A-G Kokott concludeert dat de maatregel alleen geschikt is indien de afstand van de woonplaats tot de grens in de overgrote meerderheid van de gevallen niet-ingezeten werknemers betreft die dagelijks naar hun werk in Nederland kunnen forensen en daardoor in feite niet worden geconfronteerd met extraterritoriale kosten. Om de regeling EU-proof te maken kan een tegenbewijsregeling worden geïntroduceerd waarbij de werknemer die binnen 150 km woont kan aantonen dat hij een vergelijkbaar kostenpatroon heeft ten opzichte van de werknemer die binnen de 150 km grens woont.

Het 150 km criterium is niet disproportioneel, maar een klein aantal aanpassingen zou de regeling meer in overeenstemming brengen met het Europees Recht. Te denken valt aan het aansluiten bij het woon-werk verkeer als criterium, het uitsluiten van de forens van toepassing van de 30%- regeling indien niet naar Nederland wordt verhuisd, of de hoogte van de forfaitaire vergoeding te verlagen naar 15% en aantoonbare extra extraterritoriale kosten apart te vergoeden.

Deze maatregelen gaan niet verder dan nodig waarbij de door de Staatssecretaris nagestreefde doelen alsnog gehaald worden en Nederland een aantrekkelijk fiscaal klimaat blijft bieden aan deskundige ingekomen werknemers.

5 De 150 km voorwaarde en internationale verdragen

5.1 Inleiding

In de huidige samenleving wordt niet meer zonder meer aanvaard dat er enige vorm van ongelijkheid is. Dit uit zich onder andere in art. 1 Universele Verklaring van de Rechten van de Mens²⁵² (“UVRM”) waarin is bepaald dat alle mensen vrij en gelijk in waardigheid en in rechten worden geboren. In art. 2 lid 1 is vervolgens opgenomen dat een ieder aanspraak heeft op alle rechten en vrijheden die in de UVRM zijn opgesomd zonder enig onderscheid van welke aard ook, zoals ras, kleur, geslacht, taal, godsdienst, politieke of andere overtuiging, nationale of maatschappelijke afkomst, eigendom, geboorte of andere status. Daarmee reflecteren deze bepalingen de betekenis van het gelijkheidsbeginsel als rechtsnorm.

In het recht is het belang van die gelijke behandeling terug te vinden in de vorm van het gelijkheidsbeginsel dat expliciet in art. 1 van de Nederlandse Grondwet (“Gw”) is geformuleerd²⁵³: *“Allen die zich in Nederland bevinden, worden in gelijke gevallen gelijk behandeld. Discriminatie wegens godsdienst, levensovertuiging, politieke gezindheid, ras, geslacht of op welke grond dan ook, is niet toegestaan”*.

Het gelijkheidsbeginsel, ook wel het non-discriminatiebeginsel genoemd, heeft zich van een ongeschreven algemeen rechtsbeginsel ontwikkeld tot een algemeen beginsel van behoorlijk wetgeving en belastingplichtigen kunnen op grond van art. 1 Gw aanspraak maken op een gelijke behandeling door de (fiscale) wetgever²⁵⁴ en belastingrechter²⁵⁵. In Nederland kan toetsing van formele wetgeving aan grondwettelijke bepalingen echter niet plaatsvinden door het constitutionele toetsingsverbod daarop in art. 120 Gw²⁵⁶. Het is de rechter derhalve niet toegestaan deze wetten te toetsen aan het gelijkheidsbeginsel van art.1 Gw.

²⁵² De UVRM is een aanbeveling van de Verenigde Naties en is daarom als zodanig niet bindend en is bedoeld als een soort universele minimum-standaard van rechten die ieder mens zou moeten genieten. Verdedigbaar is wel dat een groot gedeelte van de rechten uit de UVRM inmiddels tot het internationale gewoonterecht zijn gaan behoren en om die reden door in ieder geval staten die lid zijn van de Verenigde Naties gerespecteerd moeten worden. Derhalve heeft de UVRM wel enige juridische betekenis.

²⁵³ J.L.M. Gribnau, De Wet Inkomstenbelasting 2001: het gelijkheidsbeginsel op de helling, MAB, december 2001.

²⁵⁴ De ministers vormen samen met de Koning de regering, waarbij de regering samen met de Staten-Generaal de “wetgever” vormt. Dit is opgenomen in art. 81 Gw.

²⁵⁵ M.J. Hamer, Cursus Belastingrecht, Formeel belastingrecht, H. 5.0.1.C.a, Kluwer digitaal, bijgewerkt tot 23-05-2013.

²⁵⁶ Het Tweede Kamerlid Van Tongeren (Groen Links) heeft de nota naar aanleiding van het verslag bij het initiatiefwetsvoorstel dat toetsing van wetten aan een aantal bepalingen van de Grondwet door de rechter mogelijk maakt, inmiddels aangeboden aan de Tweede Kamer. Zie Kamerstukken II, 2013/2014, 32 334, nr. 8. Het wetsvoorstel omvat de introductie van een beperkte bevoegdheid tot constitutionele toetsing door de rechter.

Naast de nationale wetgeving is het gelijkheidsbeginsel ook gecodificeerd in internationale rechtstreeks werkende en bindende verdragen, te weten art. 14 EVRM²⁵⁷ en art. 26 IVBPR²⁵⁸. Deze internationale “mensenrechtenverdragen” zijn een aantrekkelijk alternatief voor het ontbreken van de mogelijkheid van constitutionele toetsing waarvan vaker gebruik is gemaakt voor wat betreft het verbod op discriminatie²⁵⁹. Omdat rechtstreeks een beroep kan worden gedaan op deze mensenrechtenverdragen is rechterlijke toetsing van de wet aan het gelijkheidsbeginsel mogelijk. Bovendien is in art. 94 Gw ook nog opgenomen dat de geratificeerde mensenrechtenverdragen en de bijbehorende jurisprudentie dienen te worden nageleefd. Indien rechtstreekse werking van de mensenrechtenverdragen zou ontbreken, zou toetsing van het gelijkheidsbeginsel aan het EVRM en IBPVR alsnog mogelijk zijn via deze bepaling. Jurisprudentie op grond van deze verdragen heeft duidelijk gemaakt dat het gelijkheidsbeginsel een belangrijke norm is die de belastingwetgever dient te respecteren²⁶⁰.

Het gelijkheidsbeginsel is naast de mensenrechtenverdragen ook opgenomen in het EU-recht. In art. 18 VwEU is namelijk een algemeen verbod inzake discriminatie naar nationaliteit opgenomen (zie ook paragraaf 4.2). In de specifieke vrije verkeersbepalingen van het VwEU is ook een discriminatieverbod opgenomen, waarbij toepassing van deze specifieke vrije verkeersbepalingen voorrang krijgen op de toepassing van het algemene discriminatieverbod van art. 18 VwEU. Zo is specifiek voor werknemers in art. 45 lid 2 VwEU bepaald dat discriminatie op grond van de nationaliteit van werknemers is verboden. De 150-km voorwaarde²⁶¹ is in het vorige hoofdstuk al getoetst aan deze specifieke vrije verkeersbepaling.

Omdat toetsing van het gelijkheidsbeginsel naast het EU-recht ook mogelijk is aan het EVRM en IVBPR, zal in dit hoofdstuk nader worden onderzocht of de introductie van de 150 km voorwaarde in strijd is met het discriminatieverbod van het EVRM en/of het IVBPR²⁶².

²⁵⁷ Door de Raad van Europa in 1950 vastgesteld en in september 1953 in werking getreden.

²⁵⁸ Het IVBPR is in 1979 in werking getreden in Nederland en wordt ook wel het Bupo-verdrag of het Verdrag van New York genoemd).

²⁵⁹ T. Barkhuysen, J.E.M. Polak, B.J. Schueler, R.J.G.M. Widdershoven, AB Klassiek, zesde druk, Deventer, 2009.

²⁶⁰ J.L.M. Gribnau, De Wet Inkomstenbelasting 2001: het gelijkheidsbeginsel op de helling, MAB, december 2001.

²⁶¹ In deze scriptie gebruik ik ook wel het woord 150 km criterium wat dezelfde betekenis toekomt als 150 km voorwaarde.

²⁶² In deze scriptie worden deze twee Mensenrechtenverdragen ook wel aangeduid worden als de “Verdragen”, tenzij dit uitdrukkelijk anders is benoemd of de context anders vereist.

5.2 Toetsing aan het gelijkheidsbeginsel

5.2.1 Algemeen

Het gelijkheidsbeginsel is een onderdeel van de fundamentele rechtsbeginselen die de Nederlandse rechtsstaat kent. Op grond van het gelijkheidsbeginsel dienen gelijke gevallen gelijk behandeld te worden en ongelijke gevallen ongelijk in de mate dat zij ongelijk zijn²⁶³. Indien sprake is van ongelijke gevallen dient de behandeling hiervan in een redelijke verhouding te staan tot die ongelijkheid.

Het gelijkheidsbeginsel als rechtsbeginsel wordt gebruikt voor een tweetal verschijningsvormen²⁶⁴. Aan de ene kant maakt het gelijkheidsbeginsel, naast onder andere het vertrouwensbeginsel, deel uit van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Deze beginselen begeleiden de bestuursorganen in hun handelen jegens de Nederlandse burgers. Aan de andere kant heeft het gelijkheidsbeginsel zich ontwikkeld als beginsel van behoorlijke wetgeving. Het gelijkheidsbeginsel is derhalve als eis gesteld aan de wettelijke regels. In deze scriptie is het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving relevant voor toetsing aan de internationale mensenrechtenverdragen.

5.2.2 Gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijke wetgeving

Het gelijkheidsbeginsel speelt in de samenleving een belangrijke rol in de verhouding tussen de overheid jegens de burgers. Het is de primaire taak van de overheid om deze verhouding in duidelijke wetgeving vast te leggen. Het legaliteitsbeginsel van art 104 Gw heeft in dit verband twee aspecten, te weten (i) het aspect van gelijkheid voor de wet en (ii) het aspect van rechtszekerheid.

Voor de belastingwetgeving houdt dit in dat aan belastingplichtigen de garantie wordt gegeven van rechtszekerheid en gelijke behandeling van dezelfde gevallen²⁶⁵. Doordat maatschappelijke verhoudingen continu aan verandering onderhevig zijn waarop het belastingrecht betrekking heeft, betekent dit dat het belastingrecht vaak niet is toegesneden op concrete situaties wat het rechtszekerheidsbeginsel niet ten goede komt. Ook de toepassing van het gelijkheidsbeginsel bij de belastingwetten komt in het gedrang door eisen van doelmatigheid (het doel van het recht)²⁶⁶ waardoor niet voldoende rekening wordt gehouden met het belang van de belastingplichtige.

Het bovenstaande betekent in feite dat voor de rechter het legaliteitsbeginsel geldt met als uitgangspunt dat de wet zorgvuldig dient te worden toegepast. Hier tegenover staat dat het belang van

²⁶³ J.L.M. Gribnau, *Perspectieven op het gelijkheidsbeginsel*, WFR 2000/902.

²⁶⁴ J.L.M. Gribnau, *De Wet Inkomstenbelasting 2001: het gelijkheidsbeginsel op de helling*, MAB, december 2001.

²⁶⁵ M.J. Hamer, *Cursus Belastingrecht, Formeel belastingrecht*, H. 5.0.1.C.b, Kluwer digitaal, bijgewerkt tot 23-05-2013.

²⁶⁶ R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, FM nr. 77, Kluwer Deventer 1996, p. 49.

andere rechtsbeginselen zo zwaarwegend kunnen zijn dat in specifieke gevallen de wetsregel opzij dient te worden gezet om voorrang aan de andere regel te geven²⁶⁷.

5.2.3 *Het gelijkheidsbeginsel en het internationale recht*

Het gelijkheidsbeginsel is te vinden op diverse plekken in het Nederlandse recht bijvoorbeeld als onderdeel van de ongeschreven rechtsbeginselen en in art 1 Gw. Nederland heeft deelgenomen aan de oprichting van de Raad van Europa en is lid van de Verenigde Naties. Samen met de Verenigde Naties is de Raad van Europa leidend bij de ontwikkeling van mensenrechten. Deze werken door naar het Nederlands recht doordat Nederland houdt een monistisch stelsel aanhoudt. Dit betekent dat belastingplichtigen rechtstreeks een beroep doen bij de rechter op de internationale (Mensen) rechtenverdragen zonder deze wetgeving omgezet hoeft te zijn in de nationale wet²⁶⁸.

Indien de nationale rechtsmiddelen zijn uitgeput, kan de belastingplichtige zich wenden tot het Europese Hof van de Rechten van de Mens (“EHRM”) te Straatsburg voor schending van art. 14 EVRM of het Comité van de Rechten van de Mens (“CRM”) van de Verenigde Naties te Genève voor schending van art. 26 IVBPR. Voor zowel het EVRM als het IVBPR geldt dat de belanghebbende moet ressorteren in de verdragsstaat die handelt in strijd met het gelijkheidsbeginsel²⁶⁹. Het CRM kan geen bindende besluiten nemen maar wel aanbevelingen doen, in tegenstelling tot het EHRM dat wel bindende besluiten kan nemen.

Doorwerking van het gelijkheidsbeginsel naar de international verdragen kan ook plaatsvinden op basis van art. 94 Gw. Art.94 Gw bepaalt dat wettelijke voorschriften geen toepassing vinden indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties en hierdoor de formele wetgeving toch getoetst kan worden.

Het is dan ook niet verwonderlijk dat op basis van vaste rechtspraak²⁷⁰ fiscale wetgeving aan beide verdragsrechtelijke bepalingen wordt getoetst bij schending van het gelijkheidsbeginsel. Dit vloeit dus voort uit het feit dat het gelijkheidsbeginsel, naast de grondwet, is gecodificeerd in het EVRM en de

²⁶⁷ Aldus HR 14 april 1989, nr. 13822, NJ 1989, 469, r.o. 3.4, ook wel bekend als het Harmonisatiewet arrest.

²⁶⁸ R.E.C.M. Niessen, Komt er een einde aan het rechterlijke toetsingsrecht?, FTV 2013/01.

²⁶⁹ Art. 1 EVRM en art. 2 IVBPR.

²⁷⁰ Zie onder andere EHRM 28 november 1984, NJ 1986/4, (Rasmussen/ Denemarken), EHRM 23 februari 1995, BNB 1995/262, (Gasus Dosier- und Fördertechnik GmbH/Nederland) en EHRM 22 juni 1999, (Della Ciaja/ Italië), BNB 2002/398.

IBPVR, die rechtstreeks werken en bindend zijn zonder dat daarvoor wetgeving voor vereist is²⁷¹ en daarmee toch een rechterlijke toetsing van de wet aan het gelijkheidsbeginsel mogelijk maakt.

5.2.4 Beroep op de internationale verdragen

5.2.4.1 Algemeen

Om een beroep op het discriminatieverbod van art. 26 IVBPR te doen is niet vereist dat men inwoner van Nederland is. Op grond van art. 1 van het Facultatief Protocol bij het IVBPR geldt slechts als eis dat zij moeten vallen onder de jurisdictie van de staat die wordt aangeklaagd²⁷². Derhalve kunnen ook inwoners van derde landen, indien aan het voorgaande wordt voldaan, Nederland aanklagen voor schending van de mensenrechten.

Ook voor een beroep op het discriminatieverbod van art. 14 EVRM geldt dat geen sprake hoeft te zijn van een inwoner van Nederland moet zijn. Hier geldt als eis dat men onder de nationale regelgeving valt van een land dat is toegetreten tot de Raad van Europa. Een belanghebbende kan dus ook een beroep doen op het EVRM zonder inwoner of burger van Nederland te zijn²⁷³.

5.2.4.2 Toepassing van art. 26 IVBPR

Art. 26 IVBPR luidt:

“Allen zijn gelijk voor de wet en hebben zonder discriminatie aanspraak op gelijke bescherming door de wet. In dit verband verbiedt de wet discriminatie van welke aard ook en garandeert een ieder gelijke en doelmatige bescherming tegen discriminatie op welke grond ook, zoals ras, huidskleur, geslacht, taal, godsdienst, politieke of andere overtuiging, nationale of maatschappelijke afkomst, eigendom, geboorte of andere status” en werkt door tot alle rechtsbeginselen, ook de fiscale.

Zoals eerder vermeld heeft art. 26 IVBPR een rechtstreekse werking en is niet beperkt tot de in de IVBPR opgenomen rechten²⁷⁴. Met betrekking tot het toepassingsbereik van art. 26 IVBPR wordt in de literatuur wel eens opgemerkt dat het belastingrecht weinig te maken heeft met de mensenrechten en dat belastingrecht dus eigenlijk niet onder het bereik van art. 26 IVBPR valt. A-G Wattel heeft bijvoorbeeld betoogd dat de mensenrechtenverdragen dienen om bescherming te bieden tegen de

²⁷¹ Zie bijvoorbeeld de Memorie van Toelichting bij de goedkeuringswet van het IVBPR, Kamerstukken II, 1975/76, 13 932, nr. 3, p. 3.

²⁷² In Nederland is het Facultatief Protocol per 1 april 2005 in werking getreden.

²⁷³ ECRM, zaak 1611/62, Yearbook Vol. 8, 1965, p. 158 (X/ Duitsland). Vroeger deed de Europese Commissie van de Rechten van de Mens (ECRM) vooronderzoek alvorens het naar het EHRM werd gestuurd.

²⁷⁴ Art. 26 IVBPR is ook van toepassing is op gebieden die niet door het IVBPR worden omvat, zie Kamerstukken II, 1975/76, 13 932, nr. 1 tot en met 6. Zie ook J.L.M. Gribnau, Perspectieven op het gelijkheidsbeginsel, WFR 2000/902.

resultaten van politieke opportuniteit bij schending van de in het IVBPR genoemde criteria en niet het gemis in geldelijke belangen, tenzij het belastingbedrag waar het om gaat in relatieve als in absolute zin iets voorstelt²⁷⁵. A-G Niessen onderkent de stelling van A-G Wattel niet, maar geeft daarbij aan dat A-G Wattel de ernst van willekeurige aantasting van het eigendomsrecht (in de zin van art. 1 Eerste Protocol EVRM) door de overheid zou dreigen te miskennen. A-G Niessen is van mening dat een belastingheffing die belastingplichtigen in gelijke omstandigheden ongelijk behandelt, niet anders is dan een ongemotiveerde ontneming van eigendom en daarmee onrecht kan worden aangedaan²⁷⁶.

Andere auteurs vinden art. 26 IVBPR wel degelijk van toepassing op het belastingrecht door de zelfstandige toepassing van dit artikel en toepassing niet beperkt is tot de andere in het IVBPR gewaarborgde rechten²⁷⁷.

Voor wat betreft het sociale verzekeringsrecht heeft het CRM het standpunt ingenomen dat dit valt onder het toepassingsbereik van art. 26 IVBPR zodat de verwachting was dat dit ook gold voor toepassing in het belastingrecht. In het autokostenforfait-arrest²⁷⁸, een zaak die toepassing vond in het belastingrecht, was de CRM echter van mening dat de belastingplichtige niet heeft kunnen aantonen dat de ongelijke behandeling was gebaseerd op de in art. 26 IVBPR verboden gronden²⁷⁹. Het lijkt er daarmee op dat volgens het CRM in het belastingrecht alleen sprake is van een ongelijke behandeling als deze ongelijke behandeling voortvloeit uit de criteria die zijn genoemd in art. 26 IVBPR.

5.2.4.3 Toepassing van art. 14 EVRM

Art. 14 EVRM²⁸⁰ luidt:

“Het genot van de rechten en vrijheden die in dit Verdrag zijn vermeld, moet worden verzekerd zonder enig onderscheid op welke grond ook, zoals geslacht, ras, kleur, taal, godsdienst, politieke of andere mening, nationale of maatschappelijke afkomst, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte of andere status” en verbiedt eveneens discriminatie op grond van voornoemde gronden.

²⁷⁵ Zie de noten van P.J. Wattel in HR 15 juli 1998, nr. 31 922, BNB 1998/293 (conclusie Van den Berge, noot P.J. Wattel) en HR 17 november 1993, nr. 28 587, BNB 1994/36 (conclusie Van Soest, noot P.J. Wattel).

²⁷⁶ R.E.C.M. Niessen, De belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel, TFB 2009/1.

²⁷⁷ Zie onder andere J.L.M. Gribnau, Perspectieven op het gelijkheidsbeginsel, WFR 2000, p. 902 e.v. en W. van den Berge, Gelijkheid, de toepassing van het non-discriminatiebeginsel (art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR), Voordracht, WFR 2000, p. 895.

²⁷⁸ HR 8 mei 1991, nr. 26 670, BNB 1991/196 met noot P. den Boer.

²⁷⁹ CRM 25 juli 2005, nr. 1192/2003, BNB 2005/349, (Eerste Autokostenforfait). *“The author has not substantiated how his different treatment was based on one of the prohibited grounds of discrimination enumerated in article 26, or on any comparable ‘other status’ referred to in that article”*.

²⁸⁰ Art. 14 Verdrag van 4 november 1950, Trb. 1951, 154.

Art. 14 EVRM richt zich op verschillen in behandeling op basis van een persoonlijke eigenschap (of “status”), dat wil zeggen op basis van persoonlijke en subjectieve kenmerken²⁸¹. De in art. 14 EVRM lijst is echter niet uitputtend zoals blijkt uit de woorden “welke grond ook”²⁸². De woorden “andere status” hebben ook een ruime betekenis gekregen om zo onder meer, in bepaalde omstandigheden, een onderscheid gemaakt op basis van een woonplaats te omvatten²⁸³.

Door de formulering van art. 14 EVRM geldt het verbod van discriminatie alleen voor de rechten en vrijheden genoemd in het EVRM en heeft daarmee een zogenaamd accessoir karakter²⁸⁴: een beroep op art. 14 EVRM is derhalve alleen mogelijk in combinatie met een van de bepalingen uit deze titel. Deze rechten en vrijheden staan vermeld in titel 1 EVRM²⁸⁵. In het autokostenforfait arrest²⁸⁶ en het reiskostenforfait arrest²⁸⁷ bepaalde de HR dat een beroep op het gelijkheidsbeginsel van art. 14 EVRM betekenis miste omdat geen sprake was van schending van andere rechten in het EVRM. In het verleden werd het recht op het ongestoord genot van eigendom, dat van belang is voor toepassing van het belastingrecht, niet in het EVRM genoemd. Pas later is dit met opgenomen in het Eerste Protocol (“EP”) van het EVRM²⁸⁸. Zo oordeelde het Hof in het eerder genoemde Darby-arrest²⁸⁹ dat belastingheffing een inbreuk maakt op het in art. 1 EP EVRM opgenomen ongestoord genot op eigendom, waardoor art. 14 EVRM ook van toepassing is op belastingzaken.

Omdat art. 14 EVRM slechts een gelijk genot van rechten en vrijheden waarborgde met betrekking tot andere bepalingen die in het EVRM worden geregeld, en derhalve geen zelfstandig recht inhield²⁹⁰, deed men tot voor kort vaak tevens een beroep op het zelfstandige art. 26 IVBPR indien men een beroep deed op het gelijkheidsbeginsel. Hier is echter verandering in gekomen. In 2005 is art. 1,

²⁸¹ Zie EHRM 7 december 1976, zaaknr. 5095/71, 5920/72, 5926/72, Series A, nr. 23, r.o. 56, (Kjeldsen, Busk Madsen en Pedersen/ Denemarken).

²⁸² EHRM 8 juni 1976, zaaknr. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 en 5370/72, Series A, nr. 22, r. o. 72, (Engel e.a./ Nederland).

²⁸³ Zie EHRM 16 maart 2010, zaaknr. 42184/05, Reports of Judgments and Decisions 2010, r.o. 71, (Carson e.a./ Verenigd Koninkrijk) en EHRM 23 oktober 1990, zaaknr. 11581/85, serie A, nr. 187, r.o. 31-34, (Darby/ Zweden).

²⁸⁴ AG-Niessen in HR 19 oktober 2007, nr. 41938, BNB 2008/17 met annotatie door I.J.F.A. van Vijfeijken.

²⁸⁵ Tot de rechten en vrijheden die in het EVRM worden genoemd moeten ook de bepalingen van de protocollen bij het EVRM worden gerekend.

²⁸⁶ HR 8 mei 1991, nr. 26 670, BNB 1991/196 met noot P. den Boer.

²⁸⁷ HR 2 maart 1994, nr. 29 555, BNB 1994/112 met aantekening M.W.C. Feteris.

²⁸⁸ Zie Trb. 1952, 80.

²⁸⁹ EHRM 23 oktober 1990, zaaknr. 11581/85, serie A, nr. 187, (Darby/ Zweden), r.o. 30. Het EHRM oordeelde dat: “Article 1 of Protocol No. 1, second paragraph, establishes that the duty to pay tax falls within its field of application. Accordingly, Article 14 is also applicable”.

²⁹⁰ Zie bijvoorbeeld EHRM 28 mei 1985, zaaknr. 9214/80; 9473/81; 9474/81, Series A, nr. 94, r.o. 71, (Abdulaziz, Cabales & Balkandali/ Verenigd Koninkrijk).

Twaalfde Protocol EVRM in werking getreden in Nederland²⁹¹. Het Twaalfde Protocol heeft tot doel de bescherming te vergroten die het EVRM biedt tegen discriminatie²⁹². Door het protocol wordt het accessoire karakter van art. 14 EVRM wordt opgeheven. In het eerste lid van art. 1 van het protocol is namelijk bepaald dat het genot van ieder bij wet vastgelegd recht verzekerd moet worden zonder enig onderscheid op welke grond dan ook. Het tweede lid voegt daaraan toe dat niemand door de overheid gediscrimineerd mag worden²⁹³. Onder de “wet” van het eerste lid valt ook de formele belastingwetten²⁹⁴. Bij formele (belasting) wetten zou echter eerder gesproken kunnen worden van neergelegde plichten in die wet dan daarin neergelegde rechten. Bruijsten²⁹⁵ betoogt dat een redelijke uitleg van art. 1 lid 1 Twaalfde Protocol inhoudt dat formele belastingwetten geen verplichtingen mogen opleggen als deze verplichtingen discriminerend zijn.

Door de introductie van het Twaalfde Protocol bij het EVRM geldt dat bij een beroep op gelijke behandeling op grond van art. 14 EVRM niet alleen een beroep kan worden gedaan met betrekking tot de in dat artikel genoemde discriminatiegronden, maar ook met betrekking tot andere mogelijke gronden van discriminatie door de betekenis van de woorden “welke grond ook”²⁹⁶. Daarmee heeft art. 14 EVRM een zelfstandig karakter gekregen.

Het gelijkheidsbeginsel in de Verdragen is, zoals hierboven is uiteengezet, een fundamenteel vereiste voor rechtvaardige belastingheffing. Happé zegt daarover zelfs: “wetgeving die niet in overeenstemming met het gelijkheidsbeginsel is, houdt op recht te zijn”²⁹⁷.

5.3 *Het toetsingskader van het EHRM*

5.3.1 *Toetsingskader*

Zoals is vermeld in paragraaf 5.2.3 zal een belastingplichtige eerst naar de nationale rechter moeten stappen indien hij van mening is dat zich een schending van de internationale

²⁹¹ Zie Trb. 2005, 184 (per 1 april 2005). In art. 1 Protocol 12 is, in tegenstelling tot art. 14 EVRM, een algemeen verbod van discriminatie opgenomen voor ieder recht neergelegd in regelgeving.

²⁹² T. Barkhuysen, A.B. Blomberg, M.K. Bulterman en J.M. Verschuuren, *De betekenis van het EVRM voor het materiële bestuursrecht - Preadviezen*, Boom Juridische Uitgevers, 2004.

²⁹³ Zie brief van de Minister van Buitenlandse Zaken, Kamerstukken II, 2001/2002, 28 100, nr. 1, Goedkeuring Protocol 12 bij EHRM.

²⁹⁴ T. Barkhuysen, A.B. Blomberg, M.K. Bulterman en J.M. Verschuuren, *De betekenis van het EVRM voor het materiële bestuursrecht - Preadviezen*, Boom Juridische Uitgevers, 2004.

²⁹⁵ C. Bruijsten, commentaar bij Artikel 14 EVRM Verbod van discriminatie, NDFR, bijgewerkt tot 4 maart 2014, SDU, 2014.

²⁹⁶ Zie het eerder genoemde arrest Engel e.a./Nederland, EHRM 8 juni 1976, zaaknr. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 en 5370/72, Series A nr. 22, r. o. 72. Art. 1 lid 1 Twaalfde Protocol heeft overigens ook de toevoeging “welke grond dan ook”.

²⁹⁷ R.H. Happé, *Toetssteen of steen des aanstoots – Over het gelijkheidsbeginsel en de kwaliteit van belastingwetgeving*, RegelMaat 2000, nr. 4, p. 151-161.

mensenrechtenverdragen voordoet. De nationale rechter zal het beroep op ontvankelijkheid beoordelen om vervolgens de klacht inhoudelijk te toetsen aan het toetsingskader zoals in jurisprudentie wordt aangehouden door het EHRM. De HR heeft het toetsingskader van de EHRM overgenomen en wijkt hier niet van af. Wel past de HR hetzelfde toetsingskader toe voor toetsing van schendingen aan art. 26 IVBPR, ondanks dat het IVBPR niet valt onder de jurisdictie van het EHRM²⁹⁸. De reden hiervoor is omdat het EVRM en het IVBPR op het gebied van belastingen dezelfde doelstelling en reikwijdte hebben. Pas als de nationale rechtsmiddelen zijn uitgeput, dat wil zeggen dat de belastingplichtige nul rekest krijgt bij de Hoge Raad, kan hij zich beroepen tot het EHRM of CRM.

5.3.2 Toetsingscriteria

Om te bepalen of sprake is van onderscheid in een concrete casus en of deze is toegestaan, volgt het EHRM een vast toetsingsschema²⁹⁹. Deze is als volgt:

- a. Is er sprake van gelijke gevallen? Zo ja,
- b. Worden deze gelijke gevallen ongelijk behandeld? Zo ja,
- c. Is er een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor deze ongelijke behandeling?

De toetsing van art. 26 IVBPR vindt op dezelfde wijze plaats. Volgens vaste jurisprudentie van het CRM, het toezichthoudend comité van het IVBPR, verbiedt art. 26 IVBPR niet alle vormen van onderscheid, maar alleen onderscheid waarvoor geen redelijke en objectieve grond is vast te stellen³⁰⁰.

De HR heeft de toetsingscriteria van het EHRM overgenomen omdat op grond van art. 94 Gw geldt dat wetten in formele zin wegens discriminatie buiten toepassing mogen blijven indien deze niet verenigbaar zijn met verbindende bepalingen van verdragen die discriminatie verbieden. In het Tandartsvrouw-arrest³⁰¹ wilde een tandarts het winstaandeel van zijn ongehuwde samenwonende partner volledig in aftrek bracht maar door het huwelijk dit werd beperkt tot een maximum. De HR bepaalde dat art. 26 IVBPR een ongelijke behandeling van gelijke gevallen alleen verbiedt als een

²⁹⁸ Zie bijvoorbeeld het (eerste) Studeerkamerarrest, HR 8 juli 1988, nr. 24.964, BNB 1988/302 waarin de Hoge Raad voor het eerst een wettelijke bepaling toetste aan het gelijkheidsbeginsel van art. 26 IVBPR.

²⁹⁹ EHRM 23 juli 1968, zaaknrs. 1474/62; 1677/62; 1691/62; 1769/63; 1994/63; 2126/64, series A, nr. 6, (Belgische Taalzaken).

³⁰⁰ Zie bijvoorbeeld Mensenrechtencomité 9 april 1987, Broeks, NJCM-bulletin 1987, nr. 5, p. 377- 389, RSV 1987/245 met noot W.M. Levelt-Overmars onder 246.

³⁰¹ Het Tandartsvrouwarrest, HR 27 september 1989, BNB 1990/61 waarin door de HR meer duidelijkheid werd verschaft over toetsing aan art. 26 IVBPR..

objectieve en redelijke rechtvaardiging ervoor ontbreekt³⁰². De HR merkte in het Kinderopvangarrest³⁰³ op dat alleen sprake is van schending van art 14 EVRM/ art. 26 IVBPR indien er een evidente disproportionaliteit is tussen de ongelijke behandeling en het doel dat wordt nagestreefd. In deze casus was overigens geconcludeerd dat er geen sprake was van disproportionaliteit tussen de voorwaarden voor aan de ene kant de hoogte van de onbelaste vergoeding van kinderopvang in de loonbelasting en aan de andere kant de hoogte van de aftrek als buitengewone lasten in de inkomstenbelasting.

Bruijsten³⁰⁴ geeft aan dat het in de praktijk niet zo is dat de vragen één voor één worden afgelopen, waarbij pas aan de tweede vraag wordt toegekomen nadat de eerste vraag is beantwoord. Er is een zekere systematische redenering tussen de verschillende fasen in het toetsingsproces. Het toetsingsproces zal toch ergens moeten beginnen en de hierboven genoemde vragen vormen daarbij een goede leidraad. De vragen a en b worden doorgaans gecombineerd in de rechtspraak voor de beantwoording van de vraag of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Het kan ook zijn dat deze vragen impliciet worden meegenomen bij het beantwoorden van de vraag of sprake is van een redelijke of objectieve grond voor het verschil in de behandeling van gelijke gevallen³⁰⁵. Vanuit een proceseconomische toetsing wordt dit makkelijker gevonden.

De toetsingsintensiteit aan art. 14 EVRM/ art. 26 IVBPR van nationale maatregelen die mogelijk discriminerend werken verschilt afhankelijk van de vraag of de maatregel kwalificeert als een verdachte vorm van onderscheid (“suspect”) of een minder verdachte vorm³⁰⁶. Bij de minder verdachte vormen van onderscheid heeft het EHRM een ruime margin of appreciation, maar in het andere geval zal de maatregel alleen gerechtvaardigd kunnen worden indien gewichtige redenen worden aangevoerd op grond van de zogenaamde very weighty reasons-test³⁰⁷. Bij verdachte vormen

³⁰² De HR nam discriminatie in belastingzaken onder art. 14 EVRM pas in 1997 over nadat het EHRM de relevantie van art 14. EVRM in belastingzaken bevestigde (via art 1 EP) in het eerdergenoemde Darby-arrest (EHRM 23 oktober 1990, zaaknr. 11581/85, serie A, nr. 187) en in die zin vanaf HR 12 november 1997, BNB 1998/22.

³⁰³ HR 13 december 1995, nr. 30 420, BNB 1996/90.

³⁰⁴ C. Bruijsten, commentaar bij Artikel 14 EVRM Verbod van discriminatie, NDFR, bijgewerkt tot 4 maart 2014, SDU, 2014.

³⁰⁵ T. Barkhuysen, J.E.M. Polak, B.J. Schueler, R.J.G.M. Widdershoven, AB Klassiek, zesde druk, Deventer, 2009.

³⁰⁶ Kamerstukken I, 2011/2012, 32 878, nr. 1, p. 8.

³⁰⁷ J. Gerards, Gelijke behandeling en het EVRM: Artikel 14 EVRM: van krachteloze waarborg naar “norm met tanden”?, NJCM-Bulletin, jaargang 29, nr. 2, 2004.

van onderscheid³⁰⁸ kan worden gedacht aan onderscheid naar geslacht³⁰⁹, seksuele oriëntatie³¹⁰, ras³¹¹, godsdienst³¹², wettige of onwettige geboorte³¹³ en nationaliteit³¹⁴.

Onderscheid op grond van de woonplaats valt niet onder de groep die kwalificeert als een verdacht onderscheid³¹⁵. Dit is dus in tegenstelling met het EU-recht waar een onderscheid naar woonplaats verboden is doordat het vrije verkeer in de EU wordt belemmerd³¹⁶. In de jurisprudentie van het HvJ wordt een onderscheid naar woonplaats als een indirecte discriminatie naar nationaliteit behandeld en streng toetst door het HvJ³¹⁷ omdat dit leidt tot een inbreuk op het vrij verkeer³¹⁸. Op grond van jurisprudentie van het EHRM wordt onderscheid naar woonplaats niet als een indirecte vorm van discriminatie gezien maar gewoon als onderscheid naar woonplaats en hiervoor geldt om die reden dat een ruime margin of appreciation (ruime beoordelingsvrijheid) voor de wetgever is weggelegd³¹⁹.

Bij de bespreking van het toetsingsschema in de volgende paragraaf zal ik hier op terugkomen en nader op ingaan.

5.3.3 *Het toetsingsschema nader toelicht*

5.3.3.1 *Ongelijke behandeling van gelijke gevallen*

³⁰⁸ Kamerstukken I, 2011/2012, 32 878, nr. 1, p. 9.

³⁰⁹ EHRM 25 mei 1985, (Abdulaziz, Cabales en Balkandali/ VK), zaaknr. 9214/80; 9473/81; 9474/81.

³¹⁰ EHRM 9 januari 2003, (L.&V/ VK), EHRC 2003/18, met noot Van der Velde en EHRM 24 juli 2003, (Karner/ Oostenrijk), EHRC 2003/83, met noot Gerards.

³¹¹ Het Hof heeft nog geen uitspraken onder art. 14 EVRM behandeld waarin daadwerkelijk sprake was van een onderscheid op grond van het ras. Dat deze grond als verdacht en daarmee onaanvaardbaar is bestempeld blijkt echter uit het feit dat het Hof heeft aangenomen dat een onderscheid op grond van ras onder omstandigheden kan worden aangemerkt als een “vernederende behandeling” zoals is opgenomen in art 3 EVRM. Zie EHRM 10 mei 2001, (Cyprus/ Turkije), EHRC 2001/41, met noot Van der Velde, punt 305, 306, 309 en 310.

³¹² Ook voor godsdienst geldt dat het Hof nooit expliciet een very weighty reasons-test heeft toegepast. In het arrest Hoffman (EHRM 23 juni 1993, (Hoffman/ Oostenrijk), Publ. EUR. Court. H.R., Serie A, nr. 255-C, punt 305) heeft het Hof echter benadrukt dat bij onderscheid dat uitsluitend op deze grond is gebaseerd geen enkele rechtvaardiging geaccepteerd zal worden.

³¹³ EHRM 28 oktober 1987, (Inze /Oostenrijk), Series A, vol 126, punt41 en EHRM 13 juni 1979, (Marckx/ België), Series A, vol 31, punt 41

³¹⁴ EHRM 16 september 1996, zaaknr. 17371/90, Reports 1996-IV, punt 42, (Gaygusuz/ Oostenrijk) en EHRM 30 september 2003, zaaknr. 40892/98, Reports of Judgments and Decisions 2003-X, punt 46, (Koua Poirrez /Frankrijk).

³¹⁵ J. Gerards, Gelijke behandeling en het EVRM: Artikel 14 EVRM: van krachteloze waarborg naar “norm met tanden”?, NJCM-Bulletin, jaargang 29, nr. 2, 2004.

³¹⁶ In het vorige hoofdstuk is dit reeds behandeld.

³¹⁷ Kamerstukken I, 2011/2012, 32 878, nr. 1 (Nadere memorie van antwoord op Voorstel van wet tot wijziging van enkele socialezekerheidswetten in verband met aanpassing van de hoogte van de uitkering aan het woonland [Wet woonlandbeginsel in de sociale zekerheid]).

³¹⁸ Van werknemers en rechtspersonen.

³¹⁹ J. Gerards, Gelijke behandeling en het EVRM: Artikel 14 EVRM: van krachteloze waarborg naar “norm met tanden”?, NJCM-Bulletin, jaargang 29, nr. 2, 2004.

Voor de toetsing aan art. 14 EVRM/ art. 26 IVBPR geldt dat sprake moet zijn van gelijke gevallen. Het Belgische Taalzaakarrest³²⁰ was het eerste bekende arrest waarbij toetsing aan het gelijkheidsbeginsel plaats heeft gevonden door het EHRM: “(...) *that the principle of equality of treatment is violated if the distinction has no objective and reasonable justification. The existence of such a justification must be assessed in relation to the aim and effects of the measure (...).*”

Bij schending van het gelijkheidsbeginsel geldt volgens de HR slechts schending van gelijke gevallen indien dit *feitelijk en rechtens* gelijke gevallen zijn³²¹. Rechtens vergelijkbaar houdt in dat dezelfde wettelijke voorschriften van toepassing zijn. Feitelijke vergelijkbaarheid betekent dat de belastingplichtigen met wie wordt vergeleken, in soortgelijke omstandigheden moeten verkeren als de belastingplichtige die zich beroept op het gelijkheidsbeginsel³²². Zo oordeelde de HR in het Tandartsvrouwarrest³²³ dat gehuwden en ongehuwden niet in alle opzichten in dezelfde situatie verkeren en derhalve niet vergelijkbaar zijn. Doordat gehuwde niet duurzaam gescheiden man en vrouw een hechte economische eenheid vormen, vormde de eenvoud en de praktische uitvoerbaarheid van de regeling om het inkomen van deze partners samen te nemen een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling. Het doelmatigheidsargument wordt derhalve geaccepteerd als objectieve en redelijke rechtvaardiging voor discriminatie. In paragraaf 5.3.4 wordt verder ingegaan op de rechtvaardigheidsgronden.

Om te bepalen of belastingplichtigen tot dezelfde groep behoren zal dus in veel gevallen in detail moeten worden gekeken naar de totstandkoming van die bepaling. Wel is het zo dat alleen hoeft te worden gekeken naar de in het in geding zijnde onderwerp³²⁴ en hoeft dus geen rekening te worden gehouden met alles wat de belastingplichtigen buiten het in geding zijnde onderwerp onderscheidt. In het Kinderopvangarrest³²⁵ was het bijvoorbeeld de vraag of op basis van het gelijkheidsbeginsel een ondernemer de kosten van kinderopvang mocht aftrekken omdat werknemers dergelijke kosten wel konden aftrekken. Om te bepalen of sprake was van gelijke gevallen keek de HR alleen naar de kosten voor kinderopvang en niet naar andere details en vanuit het onderwerp “kinderopvang” werd er door de HR geen verschil vastgesteld tussen ondernemers en werknemers.

³²⁰ EHRM 23 juli 1968, zaaknr. 1474/62; 1677/62; 1691/62; 1769/63; 1994/63; 2126/64, series A, nr. 6, (Belgische Taalzaken).

³²¹ HR 13 oktober 1983, nr. 21 237, BNB 1983/3.

³²² Fiscale Encyclopedie, De Vakstudie Loonbelasting en Premieheffingen, Aantekening 2.11.3 Gelijkheidsbeginsel bij: Wet op de loonbelasting 1964, Artikel 15a, bijgewerkt tot 12-04-2013.

³²³ HR 27 september 1989, BNB 1990/61.

³²⁴ Bruijsten, commentaar bij Artikel 14 EVRM Verbod van discriminatie, NDFR, bijgewerkt tot 4 maart 2014, SDU, 2014.

³²⁵ HR 13 december 1995, nr. 30 420, BNB 1996/90.

Ook geldt dat sprake is van gelijke situaties *voor zover* relevant ten aanzien van de in geding zijnde zaak. In arrest Clift³²⁶ geeft het EHRM dit met zoveel woorden aan: *“The applicant must demonstrate that, having regard to the particular nature of his complaint, he was in a relevantly similar situation to others treated differently”*. In het arrest Burden en Burden II³²⁷ geeft het EHRM aan dat voor de toetsing aan art. 14 EVRM sprake moet zijn van ongelijke behandeling van personen die voor zover relevant in een gelijke situatie verkeren. In deze zaak ging het erom of samenwonende zusters voor het Britse successierecht gelijk gesteld kunnen worden aan echtgenoten of geregistreerde partners. Het EHRM was van mening dat dit niet het geval was en verwees naar het civiele recht om vast te stellen dat de rechten en verplichtingen die samenhangen met het huwelijk of het geregistreerd partnerschap wezenlijk anders zijn dan bij samenwonenden.

Volledige gelijkheid onder belastingplichtigen, dat wil zeggen gelijkheid in alle opzichten zal niet vaak voorkomen Immers, in die gevallen is een gang naar de rechter overbodig. De vraag is derhalve of de verschillende gevallen dezelfde kenmerken hebben³²⁸ en of dit verschil ook een verschil in behandeling rechtvaardigt. Om te beoordelen of twee gevallen die door de wetgever ongelijk worden behandeld wel degelijk gelijk behandeld moeten worden (omdat ze dezelfde kenmerken hebben) dient dus gekeken te worden naar de totstandkoming van de bestreden bepaling, naar de feiten in het specifieke geval en naar het doel en strekking van de bestreden bepaling. Het is daarom van belang de (historische) bedoeling van de wet als vertrekpunt te nemen³²⁹.

AG-Niessen zegt dit met zoveel woorden in HR 19 oktober 2007, nr. 41. 938³³⁰ dat *“Cruciaal bij de toetsing aan het gelijkheidsbeginsel de beoordeling is of twee gevallen die door de wetgever als ongelijk worden behandeld, niet toch gelijk zijn. Voor deze beoordeling is het essentieel om de doelstelling, de ratio van de regeling op te sporen. Vanuit het perspectief van de ratio kan dan vervolgens worden nagegaan of twee verschillende gevallen dezelfde kenmerken gemeen hebben en op grond daarvan door de wetgever gelijk behandeld moeten worden”*.

Indien vervolgens wordt geconstateerd dat sprake is van gelijke gevallen, is dit alleen een verboden handeling in strijd met art. 14 EVRM en of art. 26 IVBPR indien geen sprake is van een objectieve en redelijke rechtvaardiging van die ongelijke behandeling. Anders gezegd, een ongelijke behandeling

³²⁶ EHRM 13 juli 2010, nr. 7205/07, (Clift/ VK), r.o. 66.

³²⁷ EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05, (Burden/ Verenigd Koninkrijk II), V-N 2008/35.6, r.o. 62 tot en met 66.

³²⁸ AG-Niessen in HR 19 oktober 2007, nr. 41938, BNB 2008/17 met annotatie door I.J.F.A. van Vijfeijken, overweging 3.3.

³²⁹ Noot van R.H. Happé bij HR 6 juni 2003, nr. 37755, BNB 2004/5.

³³⁰ HR 19 oktober 2007, nr. 41. 938, BNB 2008/17, overweging 3.3.

van gelijke gevallen is alleen verboden indien daarmee niet een gerechtvaardigd doel wordt nagestreefd of indien er niet een redelijke verhouding bestaat tussen de ongelijke behandeling en het doel dat wordt nagestreefd³³¹. Bovendien is de rechter terughoudend wanneer de vraag beantwoord moet worden of sprake is van vergelijkbare gevallen. De reden hiervoor is dat de rechter niet op de stoel wil zitten van wetgever wier taak nu juist het opstellen van wetgeving is. Het EHRM heeft in dit kader aangegeven dat lidstaten een zekere mate van vrijheid bezitten bij de bepaling of verschillen in vergelijkbare gevallen het verschil in behandeling rechtvaardigen op grond van de wet³³².

5.3.3.2 Objectieve en redelijke rechtvaardiging

Indien gelijke gevallen ongelijk worden behandeld, zal de rechter alsnog geen strijdigheid met art. 14 EVRM/ art. 26 IVBPR concluderen indien er een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat voor de ongelijke behandeling³³³. Gegeven de positie van de wetgever is het uitgangspunt dat het gewent is dat de rechter ook hier met de nodige terughoudendheid toetst³³⁴. Deze terughoudendheid van de rechter wordt expliciet bevestigd in diverse rechtspraak van het EHRM³³⁵:

De HR heeft in zijn arrest BNB 2005/310³³⁶ in punt 5.3, onder verwijzing naar het arrest Della Ciaja³³⁷ waarin werd gesproken over een “wide margin of appreciation”, bepaald dat het oordeel van de wetgever dient derhalve in beginsel geëerbiedigd te worden, tenzij dat van redelijke grond ontbloomt is³³⁸. Wanneer sprake is van een redelijke grond is niet uitgekristalliseerd, maar het lijkt erop dat dit het geval is indien de wetgever in ieder geval heeft nagedacht over de reden voor het introduceren van een bepaalde belastingmaatregel³³⁹. In HR 22 november 2013³⁴⁰ oordeelde de HR zelfs dat sprake moet zijn van een evident van redelijke grond zijn ontbloomt “*Het onderscheid moet van dien aard zijn dat de keuze van de wetgever evident van redelijke grond ontbloomt is* “. Daarmee lijkt dit tot de ontwikkeling van het gunnen van de wetgever van steeds meer “extra ruimte” bij de totstandkoming

³³¹ HR 12 november 1997, nr. 30981, BNB 1998/22.

³³² EHRM 8 juli 1986, series A, nr. 102, (Lithgow e.a./ VK).

³³³ Zie bijvoorbeeld HR 17 november 1993, AB 1994/ 383 met noot F.H. van der Burg, BNB 1994/36 (met noot P.J. Wattel), AA 1994/526 (met noot J.W. Zwemmer).

³³⁴ J.L.M. Gribnau, De Wet Inkomstenbelasting 2001: het gelijkheidsbeginsel op de helling. MAB, december 2001

³³⁵ EHRM 8 juli 1986, nr. 9006/80, Series A, nr. 102, par. 122, (Lithgow e.a./ VK).

³³⁶ De terughoudendheid van de HR wordt consequent bevestigd in diverse andere arresten, waaronder HR 2 maart 2007, BNB 2007/240, r.o. 3.2 en het Tandartsvrouwarrest, HR 27 september 1989, BNB 1990/61.

³³⁷ EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, (Della Ciaja/Italië), BNB 2002/398.

³³⁸ EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95, (M.A. en anderen tegen Finland), V-N 2003/52.2.

³³⁹ Zie bijvoorbeeld HR 27 juni 2014, nr. 12/04122, V-N 2014/14.23 met annotatie door Kluwer, punt 5.3.3.

³⁴⁰ HR 22 november 2013, nr. 13/01154, V-N 2013/59.21 met annotatie door Kluwer, punt 3.3.13 en HR 7 maart 2014, nr. 13/01157, BNB 2014/102, Conclusie A-G Niessen, punt 4.3 onderdeel 5 en punt 4.6.

van de (belasting) wetgeving waarbij niet snel geconcludeerd zal worden dat sprake is van verboden discriminatie.

Het EHRM heeft aangegeven dat de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij de vraag of sprake is van gelijke gevallen en bij de vraag of sprake is van een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond³⁴¹: *“In answering the question whether it concerns an inequality in treatment prohibited by these Treaties (...) The legislator has a certain margin of appreciation in answering the question whether cases, for the purposes of the application of these Treaties, are to be considered as equivalent and, if so, whether there is an objective and reasonable justification for nevertheless regulating those cases in a different manner”*.

De HR hanteerde deze zienswijze al eerder, bijvoorbeeld in het Tandartsvrouwarrest³⁴²: *“(…) dat aan de wetgever een zekere beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of gevallen voor de toepassing van het Verdrag als gelijk moeten worden beschouwd, en of, in het bevestigende geval, een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen”*.

AG-Wattel merkte met betrekking tot de ruime beoordelingsvrijheid het volgende op³⁴³: *“Een grote rol in belastingzaken speelt de genoemde “wide margin of appreciation”: (...) beschouwt Straatsburg belastingheffing als bij uitstek een politiek beleidsterrein waar de politiek zoveel mogelijk ruimte gelaten moet worden. Ingegrepen wordt pas, zo vat ik samen, bij een wijze van heffing waarvoor een fatsoenlijk land zich moet schamen”*.

Het bovenstaande komt erop neer dat door het EHRM geen verboden discriminatie wordt verondersteld indien er een objectieve en redelijke rechtvaardiging is voor die ongelijke behandeling. Van een objectieve en redelijke rechtvaardiging is sprake als (i) met het onderscheid een legitiem doel wordt nagestreefd (legitimititeit) en (ii) er een redelijke verhouding bestaat tussen de ongelijke behandeling en het doel dat wordt nagestreefd (proportionaliteit), anders gezegd indien zich een evidente disproportionaliteit voordoet tussen de ongelijke behandeling en het doel dat wordt nagestreefd³⁴⁴. Daarbij komt aan de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe bij de bepaling of

³⁴¹ EHRM 29 januari 2002, nr. 45600/99, (Auerbach/Nederland), LJN AV2010 (met noot Wattel). Vergelijk EHRM 28 oktober 1987, zaaknr. 8695/79, Series A, nr. 126, (Inze/ Oostenrijk): *“The Contracting States enjoy a certain margin of appreciation in assessing whether and to what extent differences in otherwise similar situations justify a different treatment in law; the scope of this margin will vary according to the circumstances, the subject-matter and its background (ibid.)”*.

³⁴² HR 27 september 1989, BNB 1990/61.

³⁴³ Conclusie AG-Wattel bij HR 8 februari 2002, nr. 35 721, BNB 2002/137, overweging 6.7.

³⁴⁴ HR 12 juli 2002, nr. 36 254, BNB 2002/400 (met noot Happé), punt 3.13.

sprake is van gelijke gevallen en of er een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond voor het verschil in behandeling bestaat. De toetsingsintensiteit aan de Verdragsbepalingen (het EVRM en IVBPR) voor de bepaling of sprake is van verboden discriminatie is zwaarder indien het onderscheid is gebaseerd op verdachte vormen zoals ras, geloof of afkomst. Doorgaans dient het standpunt van de wetgever te worden geëerbiedigd, tenzij deze van een evident redelijke grond is ontbloot, wat niet vaak het geval zal zijn.

5.3.4 *Rechtvaardigingsgronden*

Uit de jurisprudentie van het EHRM blijkt dat het EHRM een aantal (terugkomende) rechtvaardigingsgronden geaccepteerd heeft voor de ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Ik volsta met het benoemen van deze rechtvaardigingsgronden³⁴⁵. Als rechtvaardigingsgronden voor een ongelijke behandeling van gelijke gevallen wordt onder meer worden aangevoerd (i) de eenvoud en doelmatigheid van de wetgeving³⁴⁶, (ii) het tegengaan van belastingontwijking³⁴⁷ en (iii) de uitvoering van een bepaald overheidsbeleid³⁴⁸ (bijvoorbeeld de bevordering van de arbeidsparticipatie³⁴⁹). Happé vermeldt over de rechtvaardigingsgronden dat: “wetgeving waarbij met normale zorgvuldigheid is nagedacht over het “waarom” van wettelijke onderscheidingen steeds valt onder de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever”³⁵⁰. Waaldijk is van mening dat ongelijke behandeling niet alleen gerechtvaardigd moet zijn, maar ook gerechtvaardigd moet worden: de wetgever dient door middel van een goede motivering wel te laten blijken op welke wijze de afwegingen zijn gemaakt³⁵¹.

5.5 *Rechtsherstel bij geslaagd beroep*

5.5.1 *Algemeen*

In art. 2 lid 3, onderdeel c van het IVBPR staat dat iedere staat die partij is bij dit Verdrag zich verbindt te verzekeren dat de bevoegde autoriteiten daadwerkelijk rechtsherstel verlenen bij een gegrond beroep. In art. 13 EVRM is bepaald dat een ieder wiens rechten en vrijheden zijn geschonden, recht heeft op een daadwerkelijk rechtsmiddel door een nationale instantie.

³⁴⁵ Het strekt te ver om in het kader van deze scriptie hier inhoudelijk op in te gaan.

³⁴⁶ HR 27 september 1989, BNB 1990/61.

³⁴⁷ ECRM 10 maart 1981, nr. 8531/79, (A,B,C,D/ VK), Decisions and Reports, 23, p. 203.

³⁴⁸ EHRM, 12 december 2006, nr. 13378/ 05, (Burden and Burden/ Verenigd Koninkrijk), V-N 2007/54.5, punt 47.

³⁴⁹ HR 12 juli 2002, nr. 35.900, V-N 2002/35.5, r.o. 3.12.

³⁵⁰ Annotatie bij HR 12 juli 2002, nr. 36 254, BNB 2002/400, onderdeel 6.

³⁵¹ C. Waaldijk, motiveringsplichten van de wetgever, Lelystad: Koninklijke Vermande B.V., 2004, p. 68.

In de Nederlandse wetgeving zijn geen regels opgenomen hoe een dergelijk rechtsherstel moet worden verleend. Ook ontbreekt enige richtlijn op Europees niveau. Wel is duidelijk dat het in eerste instantie aan de rechter is om te bepalen of rechtsherstel moet worden verleend indien een succes beroep op de Verdragen heeft plaatsgevonden. De rechter zit echter voor een dilemma, want aan de ene kant moet hij rechtsbescherming bieden en aan de andere kant dient hij terughoudend te zijn omdat hij niet op het terrein van de wetgever wil komen³⁵².

5.5.2 *Mogelijkheden rechtsherstel*

Het EHRM kan geen nationale uitspraken of maatregelen vernietigen, naar kan wel aanbevelingen doen ten aanzien van de te nemen herstelmaatregelen. De uitspraken van het EHRM zijn op grond van art. 46 EVRM bindend en uit dit artikel volgt de verplichting om maatregelen te treffen om schendingen in de toekomst te voorkomen. Het Comité van Ministers zorgt ervoor dat de uitspraak wordt opgevolgd.

Omdat het EHRM geen onderdeel uit maakt van het (nationale) systeem van rechtsmiddelen, is het van belang dat eventueel rechtsherstel al door de nationale rechter wordt geboden. Indien een beroep op het gelijkheidsbeginsel slaagt bij de rechter is het dus de vraag welke beslissing de rechter moet nemen. Volgens Moltmaker³⁵³ heeft de rechter daarbij op hoofdlijnen³⁵⁴ de volgende mogelijkheden:

- Niets doen (abstineren). Volgens art. 94 Gw vindt een wettelijke bepaling binnen Nederland geen toepassing als deze in strijd zijn met bepalingen van volkenrechtelijke organisaties. Indien niet wordt ingegrepen door de rechter lijkt dit in strijd met de Grondwet. Ook art. 2 lid 3, onderdeel c van het IVBPR en art. 13 EVRM geven aan dat rechtsherstel moet worden verleend indien het beroep gegrond wordt verklaard.
- Een bepaling van de nationale wet buiten toepassing laten (onverbindend verklaren). De rechter kan in het geval er geen redelijke en objectieve rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling is aan te dragen ook ervoor kiezen de onderhavige regeling onverbindend te verklaren, dit in het voordeel van de belastingplichtige.

³⁵² Zie bijvoorbeeld HR 12 mei 1999, nr.33. 320, BNB 1999/271, r.o. 3.14.

³⁵³ Conclusie A-G Moltmaker bij HR 8 juli 1988, nr. 24. 964, BNB 1988/302, onderdeel 4.1.1.

³⁵⁴ In het kader van deze scriptie gaat het te ver om uitgebreid hierop in te gaan. Om die reden wordt slechts op hoofdlijnen ingegaan op de mogelijkheden. Voor een uitgebreide behandeling verwijs ik naar het commentaar van C. Bruijsten bij Artikel 14 EVRM Verbod van discriminatie, NDFR, bijgewerkt tot 4 maart 2014, SDU, 2014.

- Een bepaling van de nationale wet verdragsconform uitleggen. Bij een verdragsconform uitleg wordt de discriminatoire behandeling van de belanghebbende ongedaan gemaakt door de rechter. Indien de wettelijke discriminerende bepaling een benadeling inhoudt, wordt deze ruim uitgelegd en indien de bepaling een bevoordeling is van een bepaalde groep, kan de rechter een beperkte uitleg geven van deze wettelijke bepaling.

De rechter kan alleen discriminerende elementen wegnemen die binnen de doelstelling van de onderhavige regelgeving vallen en mag met andere woorden dus geen nieuwe doelstelling op zich formuleren. Ook mag de ingreep in de regelgeving niet te groot zijn³⁵⁵.

5.6 *Toetsing 150 km voorwaarde aan de internationale verdragen*

Voor de toetsing van de 150 km voorwaarde de Verdragen dienen de volgende deelvragen te worden gesteld:

- a. Is er sprake van gelijke gevallen? Zo ja,
- b. Worden deze gelijke gevallen ongelijk behandeld? Zo ja,
- c. Is er een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor deze ongelijke behandeling?

Zoals in paragraaf 5.3.2 al is aangegeven is het niet zo is dat de vragen één voor één moet worden beantwoord. Er is een zekere systematische redenering tussen de verschillende fasen in het toetsingsproces. Voor de eenvoud en het overzicht is ervoor gekozen om onderdeel a en b gezamenlijk te toetsen.

Ad a en b.

Om te beoordelen of twee gevallen die door de wetgever ongelijk worden behandeld wel degelijk gelijk behandeld moeten worden (omdat ze dezelfde kenmerken hebben) dient, zoals al eerder is aangegeven in paragraaf 5.3.3.1, gekeken te worden naar de totstandkoming van de bestreden bepaling, naar de feiten in het specifieke geval en naar het doel en strekking van de bestreden bepaling. Het is daarom van belang de (historische) bedoeling van de wet als vertrekpunt te nemen.

In paragraaf 4.4.2 is eerder betoogd dat in de 30%-regeling onderscheid maakt tussen twee verschillende werknemers op grond van de woonplaatsbepaling. Om voor de 30%-regeling in aanmerking te komen geldt als één van de voorwaarden dat de werknemer verder dan 150 km van de

³⁵⁵ Zie J. Kastelein, Het (on)gelijk van het ongelijkheidsbeginsel, TFB 2002/7-8.

Nederlandse grens uit het buitenland is geworven. De werknemer die in Nederland komt werken en kwalificeert als ingekomen werknemer verschilt niet objectief van de werknemer die op 151 km van de Nederlandse grens woont. Zowel (i) de werknemer die meer dan 150 km van de Nederlandse grens woont, als (ii) de werknemer die binnen 150 km van de Nederlandse grens woont, kunnen vergelijkbare extraterritoriale kosten³⁵⁶ hebben bij het werken in Nederland.

Het oorspronkelijk doel van de regeling voor ingekomen werknemers (de huidige 30%-regeling) was om de komst van buitenlandse deskundige werknemers te vergemakkelijken door een eenvoudig toepasbare (forfaitaire) vaststelling van het bedrag dat de tegemoetkoming van extra kosten van het levensonderhoud omvatte, doordat de werknemer in Nederland werkzaam was en waarbij deze regeling was afgestemd met de Nederlandse Belastingdienst. Door aan te sluiten bij een forfaitair bedrag werden mogelijke discussies over de hoogte van die extra kosten vermeden, doordat er geen bewijs geleverd hoefde te worden om de hoogte van de vergoeding aan te tonen. Vervolgens is de regeling zich steeds meer gaan toespitsen op het maken van extraterritoriale kosten zodat Nederlandse werkgevers vanwege schaarste op de Nederlandse markt door specifiek gevraagde kennis gemakkelijker werknemers vanuit het buitenland konden aantrekken die over deze kennis beschikten³⁵⁷.

Uit de beoogde doelen³⁵⁸ van het introduceren van het 150 km criterium valt onder andere op te maken dat aan de groep werknemers die minder dan 150 km van de Nederlandse grens wonen geen forfaitaire vergoeding zal worden gegeven, maar slechts een tegemoetkoming van de werkelijke kosten. Daarmee wordt voorkomen dat er een vergoeding wordt toegekend in de gevallen dat er geen reden is bepaalde kosten te vergoeden omdat de werknemer niet verhuist, dan wel niet hoeft te verhuizen naar Nederland en omdat deze werknemer derhalve in staat zou zijn te forenzen tussen de woon- en werkplaats.

Het 150 km criterium is, met inachtneming van het oorspronkelijke en beoogde doel, een te grof criterium om te kunnen komen tot de conclusie dat geen sprake is van gelijke gevallen. De werknemer die op 150 km van de Nederlandse grens woont en de werknemer die op 151 km van de Nederlandse grens woont zijn immers vergelijkbaar. Er wordt bovendien geen voorwaarde gesteld dat de

³⁵⁶ Extraterritoriale kosten zijn in art. 39c lid 3 LB (met referentie naar art. 15a lid 1, onderdeel j zoals deze op 31 december 2010 luidde) gedefinieerd als extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst.

³⁵⁷ Zie HR 30 mei 2001, nr. 35903, BNB 2001/302, punt 3.

³⁵⁸ Een ander beoogd doel van het 150 km criterium was het tegengaan van de concurrentievervalsing in de grensstreek. Zie Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nrs. 3, 10, 17 en 81.

werknemer verplicht is te verhuizen naar Nederland³⁵⁹. Indien bijvoorbeeld twee werknemers op meer dan 150 km van de Nederlandse grens wonen waarvan de één wel verhuist naar Nederland en de ander niet, kan in een dergelijk geval worden betoogd dat geen sprake is van vergelijkbare gevallen. Dit komt omdat de werknemer die niet verhuist geen vergelijkbare extraterritoriale kosten zal maken als de werknemer die wel verhuist. Immers, de werknemer die wel verhuist zal naar waarschijnlijkheid extra kosten van levensonderhoud hebben (bijvoorbeeld dubbele huisvestingskosten) en juist op dit vlak een beroep doen op de 30%-regeling waarvan het oorspronkelijke doel was om tegemoetkoming te verlenen ter compensatie van deze dubbele huisvestingskosten.

Omdat gesproken kan worden van vergelijkbare gevallen waarbij de werknemer die op minder dan 150 km van de Nederlandse grens woont en werkt in Nederland, de 30%-regeling niet krijgt toegekend, terwijl de werknemer die op meer dan 150 km van de Nederlandse grens woont en werkt in Nederland de 30%-regeling wel krijgt toegekend (c.p.), worden deze twee gevallen ongelijk behandeld. Op grond van het bovenstaande worden gelijke gevallen ongelijk behandeld.

Ad c.

Nu is vastgesteld dat sprake is van gelijke gevallen die ongelijk worden behandeld, dient vervolgens te worden vastgesteld of er een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond is voor deze ongelijke behandeling. Vooropstaat dat de wetgever in fiscale zaken een ruime beoordelingsmarge heeft bij het beantwoorden van de vraag of sprake is van gelijke gevallen en of voor de ongelijkheid een redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond is te vinden³⁶⁰.

Van een objectieve en redelijke rechtvaardiging is sprake als (i) met het onderscheid een legitiem doel wordt nagestreefd (legitimititeit) en (ii) er een redelijke verhouding bestaat tussen de ongelijke behandeling en het doel dat wordt nagestreefd (proportionaliteit)³⁶¹.

Zoals ook in onderdeel a en b hierboven is uiteengezet had de 30%-regeling als oorspronkelijk doel de komst van buitenlandse deskundige werknemers te vergemakkelijken door een eenvoudig toepasbare (forfaitaire) vaststelling van het bedrag dat de tegemoetkoming van extra kosten van het levensonderhoud omvatte. Daarbij was de veronderstelling dus dat er ook daadwerkelijk

³⁵⁹ Zie HR 30 mei 2001, nr. 35903, BNB 2001/302, punt 3.

³⁶⁰ EHRM 29 januari 2002, nr. 45600/99, (Auerbach/Nederland), LJN AV2010 (met noot Wattel). Vergelijk EHRM 28 oktober 1987, zaaknr. 8695/79, Series A, nr. 126, (Inze/ Oostenrijk): “*The Contracting States enjoy a certain margin of appreciation in assessing whether and to what extent differences in otherwise similar situations justify a different treatment in law; the scope of this margin will vary according to the circumstances, the subject-matter and its background (ibid.)*”.

³⁶¹ HR 12 juli 2002, nr. 36 254, BNB 2002/ 400 (met noot Happé), punt 3.13.

extraterritoriale kosten werden gemaakt. Het voornaamste beoogde doel van het 150 km criterium is om meer aansluiting te krijgen bij het oorspronkelijke doel en zodanig dat de concurrentieverstoring in de grensstreek wordt teruggedrongen en dat er een (fiscaal meer) gelijk speelveld wordt gecreëerd in de grensstreek. De 30%-regeling heeft namelijk mede het karakter van een loonkostensubsidie voor binnenlandse werkgevers die vanwege schaarste op de Nederlandse arbeidsmarkt zijn genoodzaakt werknemers met specifieke deskundigheid uit het buitenland aan te trekken³⁶². Er wordt daarmee een legitiem doel nagestreefd.

De Staatssecretaris gaat ervan uit dat er een marginaal verband is tussen (i) de hoogte van de extraterritoriale kosten en (ii) de afstand van de woonplaats tot de Nederlandse grens voorafgaand aan de tewerkstelling indien deze afstand maximaal 150 km bedraagt³⁶³. Daarmee gaat de Staatssecretaris gaat er impliciet van uit dat slechts werknemers die meer dan 150 km van de Nederlandse grens wonen substantiële kosten hebben bij het werken in Nederland. Behalve dat deze stelling niet verder is onderbouwd en ook niet nader toegelicht is, gaat de Staatssecretaris ook voorbij aan het feit dat de hoogte van de extraterritoriale kosten ook afhangt of de werknemer wel of niet verhuist naar Nederland en daarbij zijn gezin wel of niet meeneemt. Het 150 km criterium is daarmee een grof criterium maar blijft mijns inziens binnen de ruime beoordelingsmarge van de wetgever.

De Staatssecretaris heeft ook niet aangegeven heeft dat het doel van het 150 km criterium gelegen is in budgettaire redenen. Dat de regering een voordeel behaalt door de toekenning van de 30%-regeling aan te scherpen is een gevolg van de beperkingen en geen doel op zich. Ook is het niet de bedoeling geweest van de Staatssecretaris om een fiscaal voordeel aan een specifieke groep belastingplichtigen te geven. Het gaat de Staatssecretaris om het terugdringen van het onbedoelde gebruik van de 30%-regeling bij grenswerknemers om de concurrentieverstoring terug te dringen.

Nu is vastgesteld dat een legitiem doel wordt nagestreefd, moet worden beoordeeld of er een redelijke verhouding bestaat tussen de ongelijke behandeling en het doel dat wordt nagestreefd³⁶⁴. Het lijkt erop het 150 km criterium niet proportioneel is, omdat de werknemer die meer dan 150 km van de Nederlandse grens woont en werkt in Nederland wel in aanmerking komt voor de 30%-regeling en de werknemer die binnen 150 km van de Nederlandse grens woont en werkt in Nederland in het geheel de 30%-regeling niet krijgt toegekend. Toch ben ik van mening dat de regeling wel in verhouding staat tot het nagestreefde doel, omdat het niet zo is dat de werknemer die geen aanspraak maakt op de

³⁶² Zie het eerder in paragraaf 2.3 aangehaalde arrest HR 30 mei 2001, nr. 35903, BNB 2001/302, punt 3.

³⁶³ Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 3, p. 40.

³⁶⁴ De proportionaliteitsvraag is ook al eerder behandeld in paragraaf 4.3.3.3 bij de beoordeling of het 150 km criterium in strijd is met het vrije verkeer van werknemers.

30%-regeling de extraterritoriale kosten niet onbelast vergoed kan krijgen. Werknemers die niet in aanmerking komen voor de 30%-regeling behouden een dergelijke vergoeding wel degelijk³⁶⁵, met dien verstande dat zij wel moeten kunnen aantonen zij deze kosten ook daadwerkelijk gemaakt hebben. Echter, vooropgesteld dient te worden dat het administratief voordeel van de forfaitaire hoedanigheid een bijkomstig voordeel was bij het oorspronkelijke doel van de 30%-regeling.

En dat is precies wat de wetgever voor ogen had bij grenswerknemers, namelijk *“Een forfaitaire kostenvergoeding voor extraterritoriale kosten op grond van de 30%-regeling is voor deze werknemers dermate ruim dat de regeling leidt tot een niet te rechtvaardigen voordeel voor deze werknemers ten opzichte van werknemers binnen Nederland met vergelijkbare kwaliteiten en in een vergelijkbare situatie voor wat betreft de woon-werkafstand”*³⁶⁶.

Nu is vastgesteld dat er een redelijke en objectieve rechtvaardigingsgrond is voor de ongelijke behandeling dient het oordeel van de wetgever volgens de HR te worden geëerbiedigd, tenzij het van een redelijke grond is ontbloomt. Mijns inziens kan niet worden gesteld dat de keuze van de wetgever van redelijke grond is ontbloomt. Er is bijvoorbeeld wel degelijk nagedacht over mogelijke alternatieven³⁶⁷, waaronder:

- het hanteren van een afstand van 100 km tussen de woonplaats en de Nederlandse grens. Van dit punt heeft de Staatssecretaris aangegeven dat dit weer tot gevolg zou hebben dat er meer onbedoeld gebruik zou zijn doordat werknemers die (veel) dichterbij wonen toch onder de 30%-regeling zouden vallen en dit wil hij juist voorkomen; en
- het aansluiten bij de afstand tussen het woon- en werkverkeer. De Staatssecretaris heeft van dit punt aangegeven dat dit moeilijker is toe te passen en aanleiding kan geven tot geschillen, bijvoorbeeld bij de vaststelling van de plaats van de tewerkstelling indien de werknemer in een week werkzaam is op verschillende locaties.

Omdat is aangesloten bij een hemelsbrede afstand tussen de woonplaats van de werknemer en de Nederlandse grens kan de daadwerkelijke afstand, bijvoorbeeld over de weg, groter of kleiner zijn. Ervan uitgaande dat de auto en de trein to de meest gebruikelijke vervoersmiddelen horen, zal duidelijk zijn dat geen hemelsbrede (directe) afstanden over de (feitelijke) weg worden afgelegd. Het 150 km criterium lijkt daarmee willekeurig, maar de Staatssecretaris was van mening dat die grens in

³⁶⁵ Art. 31a lid 2e Wet LB 1964.

³⁶⁶ Kamerstukken II 2011/2012, 33 003, nr. 3, p. 40.

³⁶⁷ Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nr. 10 (Nota naar aanleiding van het verslag Belastingplan 2012) en nr. 17.

het algemeen een effectief en evenwichtig instrument is en heeft niet gekozen voor een ander criterium om uitvoeringstechnische redenen. De keuze van de wetgever is derhalve niet van een redelijke grond ontbloot.

Het 150 km criterium is op basis van het bovenstaande niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel zoals is opgenomen in de Verdragen waarbij de wetgever zijn ruime beoordelingsvrijheid niet heeft overschreden.

Indien de rechter vaststelt dat het 150 km criterium wel in strijd is met het gelijkheidsbeginsel zoals is opgenomen in de Verdragen (quod non) zijn er meerdere mogelijkheden om de discriminerende regeling op te lossen en daarmee rechtsherstel te bieden. Deze oplossingen zijn dezelfde maatregelen zoals genoemd in paragraaf 4.3 om de regeling meer in lijn met het EU-recht te brengen en zijn hieronder voor de volledigheid kort opgesomd:

- Alleen (kwalificerende) werknemers die verhuizen naar Nederland de 30%-regeling krijgen de regeling toegekend. Zo zijn alle werknemers vergelijkbaar met elkaar en worden ze ook gelijk behandeld; of
- De hoogte van de forfaitaire vergoeding te verlagen naar 15% voor alle in het buitenland wonende (specifiek deskundige) werknemers en aantoonbare extraterritoriale kosten op declaratiebasis apart vergoeden;
- De meest ideale optie en dat is de toekenning van het 150 km criterium afhankelijk te maken van de daadwerkelijke woon-werkafstand waarbij toekenning van de 30%-regeling alleen plaatsvindt indien de woon-werkafstand voor de in het buitenland wonende werknemer bijvoorbeeld groter is dan 150 km. Werknemers hoeven daarbij niet verplicht te verhuizen naar Nederland indien de woon-werkafstand voor hen wel acceptabel is om (toch) te forenzen.

Omdat er meerdere oplossingen denkbaar zijn, zou de keuze ook aan de wetgever overgelaten kunnen worden om te komen tot een oplossing die in zijn ogen de meest “juiste” is. De rechter zou in dat geval niet mogen ingrijpen. Maar daarbij is de belanghebbende niet gebaat en wordt geen rechtsbescherming geboden. Het kan ook een lange tijd op zich laten wachten voordat de wetgever met een nieuw voorstel komt dat wel in lijn is met de bepalingen van het Verdrag. Maar tot die tijd heeft de belastingplichtige er niets aan omdat de discriminerende bepaling nog steeds van toepassing is.

De rechter kan er daarom voor kiezen om de discriminerende bepaling buiten beschouwing te laten (het onverbindend verklaren van de regeling). Voorwaarde is hierbij dat de onverbindende verklaring niet leidt tot een andere onredelijke uitkomst. Dit zou mijns inziens niet het geval zijn. Daarnaast zal, indien de rechter de discriminerende bepaling, zijnde het 150 km criterium onverbindend verklaart, de wetgever sneller gemotiveerd zijn om nieuwe wetgeving op te stellen waarbij het discriminerende element is weggenomen. En hiermee is de belanghebbende het meest bij gebaat.

Om die reden zou de rechter moeten ingrijpen door de discriminerende bepaling, in casu het 150 km criterium onverbindend te verklaren.

5.7 *Tussenconclusie*

Het gelijkheidsbeginsel is een ingewikkeld te hanteren verschijnsel. In de eerste plaats is het van belang dat belastingplichtigen voor de rechter aantonen dat sprake is van gelijke gevallen waarbij de stel- en bewijsplicht bij hen ligt³⁶⁸. Indien de rechter beslist dat sprake is van gelijke gevallen en erkent dat van vergelijkbaarheid sprake is, kan het beroep falen omdat een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond door de andere partij kan worden aangevoerd. Vervolgens is het de vraag of de rechter rechtsherstel zal verlenen, omdat de rechter niet op de stoel van de wetgever wil zitten en daarmee de kans dat de belastingplichtige niet direct gebaat is ondanks een uitspraak van de rechter in zijn voordeel.

Om te beoordelen of sprake is van gelijke gevallen die ongelijk worden behandeld, komt de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe. Voor de beoordeling dient gekeken te worden naar de totstandkoming van de bestreden bepaling, naar de feiten in het specifieke geval en naar het doel en strekking van de bestreden bepaling. Daarbij dient de (historische) bedoeling van de wet als vertrekpunt te worden nemen. De 150 km voorwaarde is een te grof criterium om te kunnen komen tot de conclusie dat geen sprake is van gelijke gevallen.

Vervolgens dient vervolgens te worden vastgesteld of er een objectieve en redelijke rechtvaardigingsgrond is voor deze ongelijke behandeling. Daarbij komt de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe. Het voornaamste doel van het 150 km criterium is om meer aansluiting te krijgen bij het oorspronkelijke doel, zodanig dat de concurrentieverstoring in de grensstreek wordt teruggedrongen en dat er een gelijk speelveld wordt gecreëerd in de grensstreek. Er wordt daarmee een legitiem doel nagestreefd. Het 150 km criterium lijkt niet proportioneel, omdat de werknemer die

³⁶⁸ S.K.A. Efstratiades, De invulling van het gelijkheidsbeginsel, Belastingbrief 2001/06, NDFR.

meer dan 150 km van de Nederlandse grens woont en werkt in Nederland wel in aanmerking komt voor de 30%-regeling en de werknemer die binnen 150 km van de Nederlandse grens woont en werkt in Nederland in het geheel de 30%-regeling niet krijgt toegekend. Toch staat de regeling wel in verhouding tot het nagestreefde doel, omdat werknemers die niet in aanmerking komen voor de 30%-regeling gemaakte extraterritoriale kosten wel vergoed krijgen, ondanks dat zij daarmee wel een administratieve last krijgen die de andere groep (de werknemers die de 30%-regeling wel toegekend krijgen) niet heeft. Vooropgesteld dient te worden dat het administratief voordeel van de forfaitaire hoedanigheid een bijkomstig voordeel was bij het oorspronkelijke doel van de 30%-regeling.

Daarnaast kan niet worden gesteld dat de keuze van de wetgever van redelijke grond is ontbloot, omdat er wel is nagedacht over mogelijke alternatieven, waaronder het hanteren van een afstand van 100 km tussen de woonplaats en de Nederlandse grens of het aansluiten bij de afstand tussen het woon- en werkverkeer waarvoor vanwege uitvoeringstechnische redenen niet is gekozen. De wetgever heeft hiermee zijn ruime beoordelingsmarge niet overschreden.

Indien de rechter vaststelt dat het 150 km criterium wel in strijd is met het gelijkheidsbeginsel zoals is opgenomen in de Verdragen (quod non), zou de rechter ervoor moeten kiezen om de discriminerende bepaling onverbindend te verklaren. Door de regeling onverbindend te verklaren wordt ten minste direct rechtsbescherming geboden aan de belastingplichtige. De wetgever zal ook sneller gemotiveerd zijn om nieuwe wetgeving op te stellen waarbij het discriminerende element is weggenomen. De wetgever zou vervolgens de regeling kunnen aanpassen en de discriminerende bepalingen weglaten.

De regeling zou als volgt aangepast kunnen worden:

- De hoogte van de forfaitaire vergoeding te verlagen naar 15% voor alle in het buitenland wonende (specifiek deskundige) werknemers en aantoonbare extraterritoriale kosten op declaratiebasis apart vergoeden;
- De 30%-regeling wordt alleen toegekend aan (kwalificerende) werknemers die daadwerkelijk verhuizen naar Nederland; of
- De toekenning van het 150 km criterium wordt afhankelijk gemaakt van de daadwerkelijke woon-werkafstand.

6 Samenvatting, conclusie en aanbevelingen

6.1 Samenvatting

Eén van de doelstellingen van de EU het creëren van een interne markt waarin de mededinging vrij en onvervalst is. Om deze doelstelling te bewerkstelligen hebben de lidstaten verdragen met elkaar getekend, waaronder het Verdrag van Rome in 1950 waarmee de Europese Economische Gemeenschap (EEG) gevestigd werd. In 1993 is het Verdrag van Maastricht (het EU-verdrag) getekend waarin de waarden waar de EU en alle lidstaten zich aan moeten houden en de belangrijkste doelstellingen van de EU is opgenomen. Na een reeks amendementen kwam op 1 december 2009 door het Verdrag van Lissabon twee verdragen tot stand, te weten het VEU en het VwEU die samen de basis vormen van de EU.

Om de totstandkoming van één Europese markt te waarborgen is in het VwEU een viertal vrijheden opgenomen, zijnde het vrije verkeer van personen/werknemers, goederen, diensten en kapitaal en gelden voor al het verkeer tussen de lidstaten met onder andere als doel de handel tussen de lidstaten en het onbelemmerd werken in andere lidstaten te stimuleren. Specifiek voor werknemers is in art. 45 lid 2 VwEU bepaald dat discriminatie op grond van de nationaliteit van werknemers is verboden. Het gaat er met name om dat er geen belemmeringen meer zijn voor werknemers van de EU om in andere lidstaten te werken. Eventuele belemmeringen kunnen ook worden getoetst aan het IVBPR en het EVRM, twee rechtstreeks werkende en verbindende internationale mensenrechtenverdragen.

Lidstaten gebruiken soms overheidsmiddelen om bepaalde (eigen) economische activiteiten te bevorderen of nationale industrieën te beschermen waardoor de vrije mededinging in de EU in gedrang kan komen. In deze gevallen kan sprake zijn van verboden staatssteun. Verboden staatssteun is opgenomen in het eerste lid van art. 107 VwEU.

Onder de 30%-regeling voor specifiek deskundige ingekomen werknemers kunnen Nederlandse werkgevers (maximaal) 30% van het loon als tegemoetkoming voor kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking onbelast vergoeden. In 2012 is deze regeling dusdanig aangepast dat in het buitenland wonende werknemers die werken voor een Nederlandse inhoudingsplichtige alleen in aanmerking kunnen komen voor de 30%-regeling indien zij tenminste 16 maanden van de 24 maanden voorafgaand aan de tewerkstelling in Nederland buiten een straal van 150 kilometer, hemelsbreed gemeten vanaf de Nederlandse grens, hebben gewoond. Het doel van deze aanvullende eis is om grensarbeiders uit te sluiten van toekenning van de regeling zodat

er in de grensstreek geen sprake meer is onvervalste concurrentie door het toegekende voordeel van de 30%-regeling. Door het 150 km criterium te hanteren kunnen sommige EU inwoners uitgesloten worden van de toekenning van de 30%-regeling en daarmee belemmerend werken. Dit past niet binnen de doelstellingen van de EU om het vrije verkeer van werknemers te bevorderen.

Dit onderzoek is gericht op de vraag of de introductie van het 150 km criterium heeft geleid tot een belemmering onder het EU-recht en de internationale mensenrechtenverdragen. Daaraan voorafgaand is getoetst of de 30%-regeling in algemene zin is aan te merken als verboden staatssteun omdat de concurrentiepositie van Nederlandse bedrijven op de Europese markt vervalst zou kunnen zijn. De probleemstelling van deze scriptie luidt:

“Is de 30%-regeling in strijd met het EU-recht, het EVRM en het IVBPR?”

Voor het beantwoorden van de probleemstelling zijn vier deelvragen geformuleerd, te weten:

1. Wat is de 30%-regeling en wat zijn de voorwaarden voor toekenning van deze regeling?
2. Kwalificeert de 30%-regeling als verboden staatssteun in de zin van het VwEU?
3. Is de 30%-regeling in strijd met het vrij verkeer van werknemers in de zin van het VwEU?
4. Is de 30%-regeling in strijd met het gelijkheidsbeginsel van het EVRM en het IVBPR?

De hierbovengenoemde deelvragen zijn afzonderlijk per hoofdstuk behandeld in achtereenvolgens hoofdstuk 2, 3, 4 en 5 en hieronder wordt per deelvraag een samenvatting gegeven, waarna de probleemstelling wordt beantwoord.

Deelvraag 1. Wat is de 30%-regeling en wat zijn de voorwaarden voor toekenning van deze regeling?

De 30%-regeling is een aantrekkelijke regeling voor werknemers die van buiten Nederland zijn aangetrokken om in Nederland te werken en wordt op gezamenlijk verzoek door de werkgever en werknemer aangevraagd. Onder de 30%-regeling kunnen in het buitenland wonende werknemers die beschikken over een specifieke deskundigheid die schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt (maximaal) 30% van het loon inclusief de vergoeding, of (maximaal) 30/70^e van het loon exclusief de vergoeding onbelast uitbetaald krijgen als tegemoetkoming voor de extraterritoriale kosten die zij maken wanneer zij in Nederland komen werken.

De voorwaarden voor toepassing van de 30% -regeling zijn per 1 januari 2012 aangepast. De belangrijkste aanpassing om het onbedoelde gebruik van de 30%-regeling in te dammen in de grensstreek is het hanteren van het 150 km criterium. Om deze toets te doorstaan dient de werknemer meer dan 16 maanden van de 24 maanden voorafgaand aan de tewerkstelling in Nederland buiten een straal van 150 km, hemelsbreed gemeten vanaf de Nederlandse grens, te hebben gewoond om in aanmerking te komen voor de 30%-regeling. De achterliggende gedachte is onder meer dat aan de groep werknemers die minder dan 150 km van de Nederlandse grens woont geen forfaitaire vergoeding zal worden gegeven, maar slechts een tegemoetkoming van de werkelijke kosten krijgt omdat een onbelaste vergoeding van 30% te ruim zou zijn.

Ook wordt hiermee getracht te bereiken dat er geen vergoeding wordt toegekend in de gevallen dat er geen reden is bepaalde kosten te vergoeden omdat de werknemer niet verhuist, dan wel niet hoeft te verhuizen naar Nederland. Van de werknemer die buiten Nederland maar wel dichtbij de grens met Nederland (in de grensstreek) wonen wordt verondersteld dat deze in staat zijn te forenzen tussen de woonplaats en Nederlandse werkplaats. Met deze maatregel wordt getracht de concurrentievervalsing in de grensstreek terug te dringen door het niet toekennen van de 30%-regeling en zodoende een (fiscaal meer) gelijk speelveld te creëren in deze streek.

Voor zover relevant zijn de belangrijkste veranderingen de volgende:

- Het criterium dat een ingekomen werknemer moet beschikken over een specifieke deskundigheid wordt voortaan mede ingevuld door een salarishoogte. De huidige salarishoogte is EUR 36.378 exclusief de 30%-vergoeding;

- De maximale looptijd van de regeling is verkort van tien jaar naar acht jaar. Ook wordt de kortingsregeling aangescherpt; en
- De voorwaarden om als ingekomen werknemer aangemerkt te worden zijn aangescherpt. Om als ingekomen werknemer te kwalificeren moeten werknemers in meer dan twee derde van de periode van 24 maanden voorafgaand aan de aanvang van de tewerkstelling in Nederland op een afstand van ten minste 150 kilometer van de Nederlandse grens woonachtig zijn geweest.

Deelvraag 2. Kwalificeert de 30%-regeling als verboden staatssteun in de zin van het VwEU?

Staatssteun bestaat uit maatregelen van de overheid die aan een of meer ondernemingen, of aan ondernemingen binnen een bepaalde branche een financieel voordeel verleent die niet openstaat voor andere ondernemingen die feitelijk en juridisch in dezelfde situatie verkeren als de onderneming die deze steun heeft ontvangen.

Staatssteunbepalingen en de criteria voor verboden staatssteun zijn opgenomen in het VwEU. De Commissie speelt een centrale rol bij de naleving van de bepalingen van het VwEU en toets of lidstaten verboden staatssteun hebben verleend. Staatssteun is niet per definitie verboden en kan in sommige gevallen wel verenigbaar zijn met de interne Europese markt. Indien een regeling kwalificeert als verboden staatssteun zal de Commissie de lidstaat bevelen de steun terug te vorderen van de gesteunde onderneming.

De 30%-regeling kwalificeert als staatssteun indien aan vier cumulatieve voorwaarden is voldaan:

- Er is een begunstiging van de onderneming;
- Het voordeel is door de staat verstrekt of is door overheidsmiddelen bekostigd;
- De mededinging wordt vervalst en daarmee wordt het handelsverkeer ongunstig beïnvloedt; en
- De steun is selectief.

De 30%-regeling voldoet aan de eerste drie voorwaarden. Het voordeel voor ondernemingen strekt zich tot tax-equalisation afspraken tussen de werkgever en de inkomende specifiek deskundige werknemer waarbij het voordeel van de 30%-regeling terechtkomt bij de werkgever. Ook hoeft de werkgever geen premieheffing af te dragen over de onbelaste vergoeding. Dit leidt tot lagere belastingopbrengsten voor de overheid. Aan de derde voorwaarde wordt voldaan indien de onderneming internationale concurrentie heeft en/of waarbij de eigen producten internationaal

verhandeld worden. Aangenomen wordt dat de 30%-regeling ook door dergelijke ondernemingen wordt toegepast.

Voor wat betreft het selectiviteitscriterium faalt de toets. De toekenning van de 30%-regeling maakt geen onderscheid naar specifieke beroepen, rechtsvorm of soort (branche) van de onderneming en wordt niet discretionair toegekend door de Belastingdienst. Het is ook aannemelijk dat buitenlandse deskundige werknemers werkzaam zijn in een breed scala van sectoren waaronder de publieke als particuliere sector. De 30%-regeling wordt dus niet de facto toegepast in één bepaalde sector. Als invulling voor specifieke deskundigheid wordt een salarisgrens van EUR 36.378 gehanteerd welke voor alle ondernemingen gelijk is, ongeacht de grootte, rechtsvorm of branche van de onderneming. Deze salarisgrens is niet absurd hoog: van een specifieke deskundige werknemer mag worden verwacht dat hij (minstens) modaal verdient omdat hij specifieke kennis heeft en schaars is op de Nederlandse markt.

De toets faalt daarom en de 30%-regeling is niet aan te merken als verboden staatssteun.

Een ander instrument dat moet zorgen voor de marktintegratie van Europa zijn de bepalingen van de Gedragscode. Achtereenvolgens dienen de volgende vragen te worden beantwoord om vast te stellen of de 30%-regeling schadelijk is:

1. Valt de 30%-regeling onder de werkingssfeer van de Gedragscode?
2. Is de maatregel potentieel schadelijk?
3. Is de potentieel schadelijke belastingmaatregel daadwerkelijk schadelijk?
4. Is de schadelijke belastingmaatregel verenigbaar met de gedragscode?

Voorop staat dat voordelen die worden toegekend aan werknemers niet onder de reikwijdte vallen van de Gedragscode, omdat de 30%-regeling niet direct op ondernemingen ziet. De Commissie heeft echter aangegeven de regeling onder de werkingssfeer van de Gedragscode te willen laten vallen en om die reden wordt aangenomen dit het geval zal zijn. De maatregel is potentieel schadelijk, omdat een besparing van 30% op de belastinggrondslag kan worden gerealiseerd en dit een belastingniveau oplevert dat beduidend lager is dan die normaal gesproken in Nederland van toepassing zou zijn. Voor de beantwoording van de derde vraag is een vijftal criteria relevant en indien minstens aan een van deze criteria wordt voldaan, is de vervolgvraag welke economische effecten dit heeft op andere lidstaten. De 30%-regeling voldoet aan drie van de vijf criteria, onder meer aan het criterium dat de

30%-regeling voor inkomende werknemers niet aan eigen onderdanen wordt toegekend. Nederland doet voor wat betreft de belastingheffing op arbeid niet onder ten opzichte van het EU-gemiddelde. Het is ook de vraag of een werknemer geprikkeld wordt om zijn diensten buiten zijn woonstaat aan te bieden alleen voor het gebruik van deze regeling. De werknemer is immers nog steeds afhankelijk van de vraag naar zijn specifieke kennis door de werkgever in Nederland die opkomt vanwege schaarste van die kennis op de Nederlandse arbeidsmarkt.

De 30%-regeling is derhalve niet in strijd met de Gedragscode.

Indien de 30%-regeling toch als schadelijk wordt gekwalificeerd door de Gedragscode zijn er geen redenen die de regeling rechtvaardigen, omdat de 30%-regeling voor ingekomen werknemers niet als doel heeft de economische ontwikkeling van bepaalde gebieden te bevorderen. Dit is weliswaar het geval bij werknemers die tewerk worden gesteld vanuit Nederland in ontwikkelingslanden, maar het uitgangspunt is dat de Commissie de 30%-regeling zal toetsen vanuit het vertrekpunt van de inkomende werknemer.

Deelvraag 3. Is de 30%-regeling in strijd met het vrij verkeer van werknemers in de zin van het VwEU?

Het vrije verkeer van goederen, personen (werknemers), diensten en kapitaal valt onder de personele reikwijdte van de verdragsvrijheden en is een grondrecht dat door de verdragen voor alle burgers van de EU wordt gewaarborgd. Het vrije verkeer van werknemers, opgenomen in art. 45 VwEU, schrijft afschaffing van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers van lidstaten voor wat betreft de werkgelegenheid, beloning en overige arbeidsvoorwaarden. Een ieder die de nationaliteit heeft van een lidstaat en een grensoverschrijdende activiteit verricht heeft toegang tot dit EU-verdrag en daarmee de EU-vrijheden. Een werknemer met de nationaliteit van een lidstaat die binnen een straal van 150 km van de Nederlandse grens woont en tewerk wordt gesteld bij een in Nederland gevestigde inhoudingsplichtige die de 30%-regeling niet krijgt toegekend, kan derhalve een beroep kan doen op het vrije verkeer van werknemers omdat dit een belemmering zou vormen.

Voor de beantwoording van de vraag of de invoering van het 150 km criterium belemmerend werkt dient eerst vastgesteld te worden of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Het 150 km criterium dat gehanteerd is om onderscheid te creëren tussen de groep werknemers die op 150 km van de Nederlandse grens woont en werkt in Nederland en de andere groep werknemers die op 151 km van de Nederlandse grens woont en werkt in Nederland, is niet reëel, omdat deze twee

groepen objectief gezien gelijk zijn aan elkaar. Er zou beter aangesloten kunnen worden bij de woon-werkafstand van de werknemer, of de eis te stellen dat de werknemer moet verhuizen naar Nederland om in aanmerking te komen voor de 30%-regeling. Het introduceren van alleen een 150 km criterium is in dit geval niet voldoende voor een objectief onderscheid tussen twee gevallen.

Omdat sprake is van gelijke gevallen is aan de hand van het onderstaande toetsingsschema vastgesteld of het 150 km criterium in strijd is met het vrije verkeer van werknemers:

- Is er sprake van (indirecte) discriminatie of een belemmering van het vrije verkeer van werknemers? Zo ja,
- Is er een rechtvaardiging van een eventuele belemmering of discriminatie aan te dragen? Zo ja,
- Gaat de 150 km voorwaarde verder dan noodzakelijk voor het bereiken van het nagestreefde doel (proportionaliteit)?

In dit geval is sprake van horizontale discriminatie omdat onderscheid wordt gemaakt tussen uit andere EU lidstaten afkomstige werknemers³⁶⁹ die van elkaar worden onderscheiden door het wel of niet in aanmerking komen voor toepassing van de 30%-regeling. Doordat het onaantrekkelijker wordt om te werken in Nederland indien de 30%-regeling niet is toegekend ontstaat een belemmering om het recht van vrij verkeer uit te oefenen omdat deze groep werknemers een fiscaal voordeel wordt onthouden en daarmee belemmerd wordt in zijn concurrentiepositie.

Als rechtvaardiging voor de introductie van het 150 km criterium heeft de Staatssecretaris aangehaald dat hij het (oneigenlijk) gebruik van de 30%-regeling wil indammen. Doordat de 30%-regeling mede het karakter heeft gekregen van een loonkostensubsidie voor de Nederlandse werkgever wilde de Staatssecretaris de concurrentieverstoring die hierdoor ontstaat, welke met name voelbaar was in de grensstreek, wegnemen. Door het introduceren van een 150 km grens om voor toekenning van de 30%-regeling in aanmerking te komen bestaat potentieel de mogelijkheid op verwezenlijking van dit nagestreefde doel.

Ondanks deze maatregel geldt dat werknemers die niet in aanmerking komen voor de 30%-regeling onder de huidige wetgeving nog steeds de mogelijkheid hebben extraterritoriale kosten onbelast vergoed te krijgen, zij het met bijkomende administratieve lasten. Deze groep dient namelijk de

hoogte van de extraterritoriale kosten te specificeren terwijl deze “bewijslast” er niet is onder de 30%-regeling door de forfaitaire insteek van vergoeding. Vooropgesteld dient echter te worden dat het administratief voordeel van de forfaitaire hoedanigheid een bijkomstig voordeel was bij het oorspronkelijke doel van de 30%-regeling. De maatregel is daarmee proportioneel en gaat niet verder dan nodig om het doel te bereiken. Immers, de 30%-regeling werkt voor sommige groepen werknemers (specifiek wonend in de grensstreek buiten Nederland) te ruim uit en deze vergoeding wordt nu ingeperkt.

Omdat aan de proportionaliteitseis is voldaan, is het 150 km criterium niet in strijd met het vrije verkeer van werknemers zoals is opgenomen in art. 45 van het VwEU.

A-G Kokott concludeert dat de maatregel alleen geschikt is indien de afstand van de woonplaats tot de grens in de overgrote meerderheid van de gevallen niet-ingezeten werknemers betreft die dagelijks naar hun werk in Nederland kunnen forensen en daardoor in feite niet worden geconfronteerd met extraterritoriale kosten. Om de regeling EU-proof te maken kan een tegenbewijsregeling worden geïntroduceerd waarbij de werknemer die binnen 150 km woont kan aantonen dat hij een vergelijkbaar kostenpatroon heeft ten opzichte van de werknemer die binnen de 150 km grens woont. Hierbij wordt echter niet meegenomen dat deze werknemers de daadwerkelijke extraterritoriale kosten nog steeds vergoed kunnen krijgen.

Deelvraag 4. Is de 30%-regeling in strijd met het gelijkheidsbeginsel van het EVRM en het IVBPR?

Het gelijkheidsbeginsel een van de beginselen van behoorlijke wetgeving en daarmee een onderdeel van de fundamentele rechtsbeginselen die de Nederlandse rechtsstaat kent. Het gelijkheidsbeginsel komt erop neer dat gelijke gevallen gelijk moet worden behandeld en ongelijke gevallen ongelijk naar de mate van die ongelijkheid.

Een schending van het EVRM wordt getoetst door het Hof van de Rechten van de Mens (“EHRM”) en een schending van het IVBPR door het Comité van de Rechten van de Mens (“CRM”). Beide instanties hebben een vergelijkbare beslisboom. Derhalve dient bij de beoordeling of de 30%-regeling in strijd is met het gelijkheidsbeginsel zoals is opgenomen in de genoemde Verdragen de volgende beslisboom te worden gevolgd:

- Is sprake is van gelijke gevallen? Indien dit het geval is,

- Worden deze gelijke gevallen ongelijk worden behandeld? Indien dit het geval is,
- Bestaat een objectieve en redelijke rechtvaardiging voor deze ongelijke behandeling?

Daarbij dient rekening te worden gehouden met de historische achtergrond van deze regeling en komt de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid toe, dat wil zeggen dat het oordeel van de wetgever in beginsel geëerbiedigd dient te worden tenzij de regeling van een redelijke grond ontbloomt is.

Het 150 km criterium, met inachtneming van het oorspronkelijke en beoogde doel (zie deelvraag 1), voegt weinig toe om onderscheid te maken tussen twee werknemers waarvan de ene werknemer binnen de grens van 150 km van de Nederlandse grens woont en de andere werknemer buiten de grens van 150 km van de Nederlandse grens woont. Er is derhalve sprake van gelijke gevallen, zoals ook geconcludeerd is in deelvraag 3. Nu de eerstgenoemde groep de 30%-regeling wel krijgt toegekend en de tweede genoemde groep niet, worden deze twee vergelijkbare groepen werknemers ongelijk behandeld.

Aan de redelijke en objectieve rechtvaardiging van een maatregel wordt voldaan als sprake is van een legitiem doel waarbij de maatregel proportioneel is. Dit is in wezen dezelfde beoordeling als bij de rechtvaardigingsvraag bij de belemmering van het vrije verkeer van werknemers in deelvraag 3. Doordat de 30%-regeling mede het karakter heeft gekregen van een loonkostensubsidie voor de Nederlandse werkgever wilde de Staatssecretaris de concurrentievervalsing die hierdoor ontstaat wegnemen. Door het introduceren van een 150 km grens om in aanmerking te komen voor de 30%-regeling werd met name beoogd de concurrentievervalsing in het grensgebied aan te pakken. Daarmee wordt een legitiem doel nagestreefd. Werknemers die niet in aanmerking komen voor de 30%-regeling hebben onder de huidige wetgeving nog steeds de mogelijkheid extraterritoriale kosten onbelast te laten vergoeden, weliswaar met bijkomende administratieve lasten, maar dit is een bijkomstig voordeel bij het oorspronkelijke doel van de 30%-regeling. De maatregel is daarmee proportioneel.

De Staatssecretaris heeft ook nagedacht over andere (minder vergaande) alternatieven zoals het aansluiten bij een kortere afstand tot de Nederlandse grens of aansluiting bij afstand tussen het woon- en werkverkeer. Er is hier niet voor gekozen vanwege uitvoeringstechnische redenen. Het middel (de maatregel) is daarmee niet van redelijke grond ontbloomt en de wetgever heeft zijn ruime beoordelingsmarge hierbij niet overschreden.

Het 150 km criterium is, met bovenstaande doelen in aanmerking nemende, niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel zoals is opgenomen in de Verdragen.

6.2 Conclusie

Het antwoord op de probleemstelling van deze scriptie, waarbij is onderzocht of de *30%-regeling in strijd met het EU-recht, het EVRM en het IVBPR*, is dat de 30%-regeling niet is aan te merken als verboden Staatssteun, niet in strijd is met het vrije verkeer van werknemers en ook niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.

Indien de rechter vaststelt dat het 150 km criterium toch wel in strijd is met het gelijkheidsbeginsel zoals is opgenomen in de Verdragen (quod non), dient de rechter de discriminerende bepaling onverbindend te verklaren. De rechter staat bij dergelijke vraagstukken altijd voor een dilemma. Aan de ene kant moet hij rechtsbescherming bieden, maar hij dient ook terughoudend te zijn aangezien hij op het terrein van de wetgever komt en niet op de stoel van de wetgever moet gaan zitten. Er staan meerdere wegen open om de discriminerende regeling op te lossen en daarmee rechtsherstel te bieden, dus zou de keuze aan de wetgever overgelaten kunnen worden om te komen tot een oplossing die in zijn ogen de meest “juiste” is. Maar daarbij is de belanghebbende niet gebaat omdat er niet direct rechtsbescherming wordt geboden. Om dit te bewerkstelligen kan de rechter er voor kiezen om de discriminerende bepaling buiten beschouwing te laten (het onverbindend verklaren van de regeling) waardoor direct rechtsbescherming geboden wordt aan de belastingplichtige en de wetgever eerder gemotiveerd zal zijn om nieuwe wetgeving op te stellen waarbij discriminerende elementen zijn weggenomen.

6.3 Aanbevelingen

Er is een aantal aanbevelingen geformuleerd om de 30%-regeling meer in lijn te krijgen met het EU- en internationaal recht. Het betreft aanbevelingen om discriminerende elementen te elimineren indien de rechter vaststelt dat het 150 km criterium in strijd is met de het EU-recht of de Verdragen. De wetgever heeft de volgende opties:

- Een oplossing is om de 30%-regeling meer in verhouding te brengen met het doel dat wordt nagestreefd, namelijk het tegengaan van de concurrentie in de grensstreek. De wetgever kan naar rato van een toenemende afstand tot de Nederlandse grens de vrije vergoeding vergroten. Bijvoorbeeld indien de werknemer op een afstand van 40 km van de Nederlandse grens woont, is de toekenning van de vrije vergoeding maximaal 5%, bij 80 km is dat maximaal 10% en zo (trapsgewijs) verder tot 30% bereikt is. Deze oplossing is uitvoeringstechnisch ingewikkeld en geniet om die reden niet de voorkeur;
- De 30%-regeling zou alleen toegekend kunnen worden aan (kwalificerende) werknemers die daadwerkelijk verhuizen naar Nederland. Het uitgangspunt is dat (i) werknemers die wel verhuisd zijn en (ii) niet verhuisd zijn niet met elkaar vergelijkbaar zijn;
- De toekenning van het 150 km criterium wordt gebaseerd op een woon-werkafstand groter dan 150 km. Werknemers worden hiermee niet verplicht te verhuizen bij tewerkstelling in Nederland indien zij de woon-werkafstand acceptabel vinden om te forenzen; of
- A-G Kokott hint in haar conclusie bij zaak C-512/13 op een mogelijke tegenbewijsregeling waarbij de werknemer die binnen 150 km woont aantoont dat hij een vergelijkbaar kostenpatroon heeft ten opzichte van de werknemer die buiten de 150 km grens woont en werkt in Nederland om in aanmerking te komen voor de regeling.

De optie om de toekenning te baseren op de afstand van het woon-werk verkeer geniet mijn voorkeur gezien het feit dat dit criterium mijns inziens van belang is voor de afweging van de werknemer om te verhuizen. Ook hoeft er geen gebruik te worden gemaakt van een tegenbewijsregeling om (alsnog) in aanmerking te komen voor de 30%-regeling.

Literatuurlijst

Boeken en artikelen

- Abbing-Van Kleef, L., commentaar bij art. 15a, lid 1, onderdeel j, Wet LB 1964, NDFR Loonbelasting
- Adriaanse, P., Terugvordering van onrechtmatige staatssteun: Knelpunten en oplossingen in het Nederlandse recht, Leiden Universiteit, 2007
- Andrea, F en Noordenbos, H.J., De 30 %- regeling: de stand van zaken en enkele twistpunten, MBB 2004, nr. 8.
- Barkhuysen, T., Blomberg, A.B., Bulterman, M.K. en Verschuuren, J.M., De betekenis van het EVRM voor het materiële bestuursrecht - Preadviezen, Boom Juridische Uitgevers, 2004
- Barkhuysen, T. , Polak, J.E.M. , Schueler, B.J., Widdershoven, R.J.G.M., AB Klassiek, zesde druk, Deventer, 2009
- Bartens, R., Europees Recht, Noordhof Uitgevers Groningen/ Houten, tiende druk, 2012
- Berge, Van den, W., Gelijkheid, de toepassing van het non-discriminatiebeginsel (art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR), Voordracht, WFR 2000
- Bruijsten, C., Commentaar bij Artikel 14 EVRM Verbod van discriminatie, NDFR, bijgewerkt tot 4 maart 2014, SDU, 2014
- Dekker, C.T. , Van der Wal, Y., Staatssteun in de decentrale praktijk, Kluwer, 2008
- Efstratiades, S.K.A., De invulling van het gelijkheidsbeginsel, Belastingbrief 2001/06, NDFR
- Fiscale Encyclopedie, De Vakstudie Loonbelasting en Premieheffingen, Gelijkheidsbeginsel bij: Wet op de loonbelasting 1964, Artikel 15a, Kluwer, 2013
- Fortuin, P., commentaar op art. 107 VWEU Onverenigbare steunmaatregelen (voorheen art. 87 EG-Verdrag), NDFR, bijgewerkt tot 14 oktober 2011
- Graaf, de, A.C.G.A.C., Kavelaars, P. en Stevens, A.J.A., Internationaal belastingrecht, zevende herziene druk, Kluwer, Deventer, 2013
- Gerards, J., Gelijke behandeling en het EVRM: Artikel 14 EVRM: van krachteloze waarborg naar “norm met tanden”?, NJCM-Bulletin, jaargang 29, nr. 2, 2004
- Gribnau, J.L.M., De Wet Inkomstenbelasting 2001: het gelijkheidsbeginsel op de helling, MAB, december 2001
- Gribnau, J.L.M., Perspectieven op het gelijkheidsbeginsel, WFR 2000/902
- Gunn, A.F., Fiscale staatssteun: dansen op de vulkaan, NTFR 2011/ 1350
- Hamer, M.J., Cursus Belastingrecht, Formeel belastingrecht, Kluwer digitaal, 2013
- Happé, R.H., Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming, FM nr. 77, Kluwer Deventer 1996
- Happé, R.H., Toetssteen of steen des aanstoots – Over het gelijkheidsbeginsel en de kwaliteit van belastingwetgeving, RegelMaat 2000, nr. 4

- Hofmeijer, J., Groeneveld, G. en Van Rens, H., Staatssteun, onrechtmatig of geoorloofd?, Overheid en non-profit, jaargang 2, nr. 7, 2008
- Joris, T., Nationale steunmaatregelen en het Europees gemeenschapsrecht, Maklu, Antwerpen-Apeldoorn, 1994
- Kastelein, J., Het (on)gelijk van het ongelijkheidsbeginsel, TFB 2002/7-8
- Kiegebeld, B.J., Harmful tax competition in the European Union, Code of Conduct, countermeasures and EU law, Deventer, Kluwer, 2004, p.25
- Martens, A.L., commentaar bij BNB 2012/86: 30%-regeling: kortingsregeling wegens eerdere tewerkstelling of eerder verblijf in Nederland
- Muijsers, H. P.L., Global Mobility Policy: trends en ontwikkelingen, Salarismagazine, nr 7/8, juli/augustus 2010, Elsevier
- Niessen, R.E.C.M., De belastingrechter en het gelijkheidsbeginsel, TFB 2009/1
- Niessen, R.E.C.M., Inleiding tot het Nederlands belastingrecht, Fiscale Handboeken, Kluwer, Deventer, negende druk, 2010
- Niessen, R.E.C.M., Komt er een einde aan het rechterlijke toetsingsrecht?, FTV 2013/01
- Noordenbos, H.J., Wijziging 30%-regeling aanvechtbaar, NTFR 2011/2610
- Nouwen, M.F., De verplichte groepsrentebox: geen verboden staatssteun, wel schadelijke belastingconcurrentie? WFR 2009/1154
- Van den Hurk, H.T.P.M. en Snikkenburg, M., De 30%-regeling: de vergoeding van extraterritoriale kosten, Deventer, Kluwer, 2004
- Waaldijk, C., motiveringsplichten van de wetgever, Lelystad: Koninklijke Vermande B.V., 2004
- Weber, D.M., Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht), Kluwer, digitaal, 2014
- Wiel-Rammeloo, D.V.E.M., De 30%-regeling ontregeld, nr.11/03239, NTFRB 2012-34

Jurisprudentie

- Conclusie van AG-Cosmas bij HvJ EU 21 september 1999, nr. C-378/97
- Conclusie A-G Kokott bij HvJ EU 13 november 2014, zaak C-512/13, (Sopora)
- Conclusie A-G Légeri bij HvJ EU 27 juni 1996, zaak C-107/94, (Asscher)
- Conclusie A-G Moltmaker bij HR 8 juli 1988, nr. 24. 964, BNB 1988/302
- Conclusie A-G Niessen bij HR 8 oktober 2004, nr.39. 612, NTFR 2004-1496 met commentaar van Schuwer-Bravenboer
- Conclusie A-G Niessen bij HR 28 juni 2005, nr. 41.398, BNB 2006/263 met annotatie door P.H.J. Essers
- Conclusie AG-Niessen bij HR 19 oktober 2007, nr. 41938, BNB 2008/17 met annotatie door I.J.F.A. van Vijfeijken

Conclusie A-G Niessen, 12 april 2012, nr. 11/03239, LJN: BW4758, NTFR 2012/1282.

Conclusie A-G Niessen bij HR 7 maart 2014, nr. 13/01157, BNB 2014/102

Conclusie AG-Wattel bij HR 8 februari 2002, nr. 35 721, BNB 2002/137

Conclusie A-G Wattel bij HvJ EU 29 april 2004, zaak C-224/02, (Pusa)

Noot van R.H. Happé bij HR 6 juni 2003, nr. 37755, BNB 2004/5

Noot van P.J. Wattel bij HR 17 november 1993, nr. 28 587, BNB 1994/36 (conclusie Van Soest, noot P.J. Wattel).

Noot van P.J. Wattel bij HR 15 juli 1998, nr. 31 922, BNB 1998/293 (conclusie Van den Berge, noot P.J. Wattel)

CrvB, 24 januari 2002, zaaknr. 99/5351 CSV, (UWV/ X B.V.), LJN AD9660

CRvB, 13 december 2007, zaaknr. 06/2968 AW, LJN BC0914

ECRM 10 maart 1981, nr. 8531/79, (A,B,C,D/ VK), Decisions and Reports

ECRM, zaak 1611/62, Yearbook Vol. 8, 1965, p. 158, (X/ Duitsland)

EHRM 23 juli 1968, zaaknrs. 1474/62; 1677/62; 1691/62; 1769/63; 1994/63; 2126/64, series A, nr. 6, (Belgische Taalzaken)

EHRM 7 december 1976, zaaknrs. 5095/71, 5920/72, 5926/72, Series A, nr. 23, (Kjeldsen, Busk Madsen en Pedersen/ Denemarken)

EHRM 8 juni 1976, zaaknrs. 5100/71, 5101/71, 5102/71, 5354/72 en 5370/72, Series A, nr. 22, (Engel e.a./ Nederland)

EHRM 13 juni 1979, Series A, vol 31, (Marckx/ België),

EHRM 28 november 1984, NJ 1986/4, (Rasmussen/Denemarken)

EHRM 28 mei 1985, zaaknrs. 9214/80; 9473/81; 9474/81, Series A, nr. 94, r.o. 71, (Abdulaziz, Cabales & Balkandali/ Verenigd Koninkrijk)

EHRM 8 juli 1986, nr. 9006/80, Series A, nr. 102, par. 122, (Lithgow e.a./ VK)

EHRM 28 oktober 1987, zaaknr. 8695/79, Series A, nr. 126, (Inze/ Oostenrijk)

EHRM 23 oktober 1990, zaaknr. 11581/85, serie A, nr. 187, (Darby/ Zweden)

EHRM 23 juni 1993, , Publ. EUR. Court. H.R., Serie A, nr. 255-C, (Hoffman/ Oostenrijk)

EHRM 23 februari 1995, BNB 1995/262, (Gasus Dossier- und Fördertechnik GmbH/Nederland)

EHRM 16 september 1996, zaaknr. 17371/90, Reports 1996-IV, (Gaygusuz/ Oostenrijk)

EHRM 22 juni 1999, nr. 46757/99, (Della Ciaja/Italië), BNB 2002/398

EHRM 10 mei 2001, EHRC 2001/41, (Cyprus/ Turkije) met noot Van der Velde

EHRM 29 januari 2002, nr. 45600/99, (Auerbach/Nederland), LJN AV2010 (met noot Wattel)

EHRM 9 januari 2003, EHRC 2003/18, (L.&V/ VK) met noot Van der Velde

EHRM 10 juni 2003, nr. 27793/95, (M.A. en anderen tegen Finland)

EHRM 24 juli 2003 EHRC 2003/83, (Karnet/ Oostenrijk) met noot Gerards

EHRM 30 september 2003, zaaknr. 40892/98, Reports of Judgments and Decisions 2003-X, punt 46, (Koua Poirrez /Frankrijk)

EHRM, 12 december 2006, nr. 13378/ 05, (Burden and Burden/ Verenigd Koninkrijk)

EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05, (Burden/ Verenigd Koninkrijk II)

EHRM 16 maart 2010, zaaknr. 42184/05, Reports of Judgments and Decisions 2010, (Carson e.a./ Verenigd Koninkrijk)

EHRM 13 juli 2010, nr. 7205/07, (Clift/ VK)

Hof Den Haag, 21 maart 2003, nr.02/03578, NTFR 2003-898 met commentaar van Van Nispen tot Sevenaer

HR 13 oktober 1983, nr. 21 237, BNB 1983/3HR 14 april 1989, nr. 13822, NJ 1989, 46

HR 8 juli 1988, nr. 24.964, BNB 1988/302

HR 27 september 1989, BNB 1990/61

HR 8 mei 1991, nr. 26 670, BNB 1991/196 met noot P. den Boer

HR 13 december 1995, nr. 30 420, BNB 1996/90

HR 12 november 1997, BNB 1998/22

HR 17 november 1993, AB 1994/ 383 met noot F.H. van der Burg, BNB 1994/36 (met noot P.J. Wattel), AA 1994/526 (met noot J.W. Zwemmer)

HR 2 maart 1994, nr. 29 555, BNB 1994/112 met aantekening M.W.C. Feteris

HR 13 december 1995, nr. 30 420, BNB 1996/90

HR 12 mei 1999, nr.33. 320, BNB 1999/271

HR 30 mei 2001, nr. 35903, BNB 2001/302

HR 12 juli 2002, nr. 35.900, V-N 2002/35.5

HR 12 juli 2002, nr. 36 254, BNB 2002/400 (met noot Happé)

HR 8 oktober 2004, nr.39.612, NTFR 2004-1496 met commentaar van Schuver-Bravenboer

HR, 2 maart 2007, BNB 2007/240

HR 19 oktober 2007, nr. 41. 938, BNB 2008/17

HR 25 januari 2008, nr. 43 396, BNB 2008/104

HR, 14 maart 2008, zaaknr. 43 171, LJN BC6532

HR 5 oktober 2012, nr. 11/03239, V-N 2012/51.18

HR, 9 augustus 2013, zaak 12/05577, V-N 2013/37.13

HR 22 november 2013, nr. 13/01154, V-N 2013/59.21 met annotatie door Kluwer

HR 27 juni 2014, nr. 12/04122, V-N 2014/14.23

HvJ EU 23 februari 1961, zaak C-30/59, (De Gezamenlijke Steenkolenijnen in Limburg/Hoge Autoriteit)

HvJ EU 12 februari 1974, zaak C-152/73, (Sotgiu)

HvJ EU 11 juli 1974, zaak 8/74 (Procureur des Konings/B en G.Dassonville)

HvJ EU 20 februari 1979, zaak 120/78, (Cassis de Dijon) HvJ EU 17 september 1980, 730/79, (Philip Morris/Commissie)

HvJ EU 23 maart 1982, zaak No. 53/81, (Levin)

HvJ EU 15 januari 1986, zaak No. 44/84, (Hurd)

HvJ EU 3 juli 1986, zaak No. 66/85 (Lawrie-Blum/ Baden-Württemberg)

HvJ EU 11 november 1987, 259/85, (Frankrijk /Commissie)

HvJ EU 8 maart 1988, gevoegde zaken 62/87 en 72/87, (Executif Regional Wallon en S.A. Glaverbel/Commissie)

HvJ EU 7 juni 1988, zaak 57/86, (Griekenland/Commissie)

HvJ EU 13 juli 1988, zaak 102/87, (Frankrijk/Commissie)

HvJ EU 5 oktober 1988, zaak No. 196/87, (Udo Steymann / Staatssecretaris van Justitie)

HvJ EU 21 maart 1990, zaak C-142/87, (België/Commissie)

HvJ EU 23 april 1991, zaak C-41/90, (Hofner)

HvJ EU 25 juli 1991, zaak C-76/90, (Manfred Säger/ Dennemeyer & Co Ltd)

HvJ EU 26 februari 1992, zaak C-357/89, (Raulin)

HvJ EU 26 januari 1993, zaak C-112/91, (Werner)

HvJ EU 15 maart 1994, zaak C-387/92, (Banco Exterio de España)

HvJ EU 17 mei 1994, nr. C-18/93, (Corsica Ferries)

HvJ EU 14 september 1994, zaak C-278/92 en C-280/92, (Spanje/Commissie)

HvJ EU 14 februari 1995, nr. C-279/93, (Schumacker)

HvJ EU 30 november 1995, zaak C-55/94, (Gebhard)

HvJ EU 15 december 1995, zaak C-415/93, (Bosman)

HvJ EU 23 mei 1996, zaak C-237/94, (O'Flynn)

HvJ EU 27 juni 1996, zaak C-107/94, (Asscher)

HvJ EU 12 september 1996, zaak C-278/94, (Commissie/België)

HvJ EU 28 april 1998, zaak C-158/96, (R. Kohl /Union des caisses de maladie)

HvJ EU 12 mei 1998, zaak C-336/96, (Gilly)

HvJ EU 18 juni 1998, zaak C-35/96, (Italië/ Commissie)

HvJ EU 1 december 1998, zaak C-200/97, (Ecotrade)

HvJ EU 26 januari 1999, zaak C-18/95, (Terhoeve)

HvJ EU 29 april 1999, zaak C-311/97, (Royal Bank of Scotland)

HvJ EU 17 juni 1999, zaak C-75/97, (België/Commissie)

HvJ EU 29 juni 1999, C-256/97, (DM Transport)

HvJ EU 6 juni 2000, zaak C-35/98, (Verkooijen)

HvJ EU 15 juni 2000, gevoegde zaken T-298/97 e.a., (Mauro Alzetta e.a/Commissie)

HvJ EU 19 september 2000, zaak C-156/98, (Duitsland/Commissie)

HvJ EU 26 september 2000, C-478/98, (België/ Commissie)

HvJ EU 8 november 2001, zaak C-143/99, (Adria-Wien Pipeline)

HvJ EU 7 maart 2002, zaak C-310/99, (Italië/Commissie)

HvJ EU 19 september 2002, zaak C-113/00, (Spanje/Commissie),

HvJ EU 12 december 2002, C-5/01, (België/Commissie)

HvJ EU 24 juli 2003, C-280/00, (Altmark arrest)

HvJ EU 29 april 2004, zaak C-159/01, (Nederland /Commissie)

HvJ EU 29 april 2004, zaak C-308/01, (GIL Insurance)

HvJ EU 7 september 2004, zaak C-456/02, (Trojani)

HvJ EU 5 juli 2005, zaak C-376/03, (D)

HvJ EU 3 maart 2005, zaak C-172/03, (Heiser)

HvJ EU 12 juli 2005, zaak C 403/03, (Schempp)

HvJ EU 10 januari 2006, zaak C-222/04, (Ministero dell'Economia e delle Finanze tegen Cassa di Risparmio di Firenze SpA)

HvJ EU 6 september 2006, zaak C-88/03, (Portugal/Commissie)
HvJ EU 12 september 2006, zaak C-196/04, (Cadbury Schweppes)
HvJ EU 13 september 2006, T-210/02, (British Aggregates Association/ Commissie)
HvJ EU 9 november 2006, C-520/04, (Turpeinen/ Finse Belastingdienst)
HvJ EU 12 december 2006, zaak C-374/04, (Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation)
HvJ EU 11 september 2007, zaak C-287/05, (Hendrix)
HvJ EU 11 september 2008, zaak C-228/077, (Petersen)
HvJ EU 18 oktober 2008, zaak C-527/06, (Renneberg)
HvJ EU 18 december 2008, gevoegde zaken T-211/04 en T-215/04, (Gibraltar/ Commissie)
HvJ EU 9 juli 2009, zaak C-319/07 P, (3F)
HvJ EU 17 september 2009, zaak C-182/08, (Glaxo Welcome)
HvJ EU 29 maart 2011, zaak C-565/08, (Commissie / Italië)
HvJ EU 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 tot en met C-80/08, (Paint Graphos)
HvJ EU 15 september 2011, nr. C-240/10, (Schulz)
Rechtbank 's-Hertogenbosch, 15-04-2011, nr. AWB 09/3428
Rechtbank Breda, 8 november 2012, nr. 12/282
Rechtbank Haarlem, 8 december 2012, nr. 12/3680

Websites

http://europa.eu/about-eu/eu-history/index_nl.htm
http://europa.eu/scadplus/constitution/objectives_nl.htm
http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/expenditure.html.
http://ec.europa.eu/competition/state_aid/studies_reports/expenditure.html#2.
http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/product_details/publication?p_product_code=KS-DU-14-001
<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/kamerstukken/2009/10/26/staatssteun-traject-europese-commissie-ten-aanzien-van-ing-groep.html>
<http://www.rijksoverheid.nl/documenten-en-publicaties/toespraken/2013/02/01/minister-dijsselbloem-nationaliseert-sns-reaal.html>
<http://www.rtlnieuws.nl/nieuws/binnenland/belastingvoordeel-voor-veelverdieners>

Kamerstukken

Handelingen I, 2003/2004, 29 200, nr. 6
Kamerstukken I, 2011/2012, 32 878, nr. 1
Kamerstukken II 1969/1970, vraag 829
Kamerstukken II, 1975/76, 13 932, nr. 3
Kamerstukken II, 1985/1986, 19 200, nr. 7
Kamerstukken II, 1999/2000, 26 727, nr. 7
Kamerstukken II, 2007/2008, , 31 418, nr. 1 tot en met 5
Kamerstukken II, 2001/2002, 28 100, nr. 1
Kamerstukken II, 2010/2011, 32 504, nr. 69
Kamerstukken II, 2010/2011, 33003, nr 17
Kamerstukken II, 2011/2012, 33 003, nrs. 3, 10, 9, 17 en 81
Kamerstukken II, 2012/13, 33 404, nr. 2
Kamerstukken II, 2014/2015, 34 003, nr. 2

Besluiten, Mededelingen, Richtsnoeren e.d.

Besluit van 14 mei 1970, nr. B70-6417
Besluit van 2 april 1986, nr. 285-1492, BNB 1986/171
Besluit van 19 augustus 1988, nr. DB88/5011, BNB 1998/300
Besluit van 28 maart 1990, nr. DB90/6890, BNB 1990/188
Besluit van 4 juni 1992, nr. DB 92/922, BNB 1992/284
Besluit van 29 mei 1995, nr. DB95/119M, BNB 1995/243
Besluit van 17 januari 1995, nr. IFZ94/1042, BNB 1995/84
Besluit van 22 december 2011, Stb. 2011, 677
Besluit van 23 augustus 2013, nr. DGB 2013/70M
Europeiska Kommissionen, Bryssel den 17.05.2000, SG(2000) D/103723, betreffande Statligt stöd nr. N 672/99: Beskattning av utländska nyckelpersoner.

Europe-Kommissionen, Bruxelles, den 17.05.2000, SG (2000) D/103729, betreffende Statsstøttesag nr. N 41/1999 – Danmark: Lov om ændring af kildeskatteloven (udenlandske forskere mv.)

Mededeling van 11 november 1998, nr. SEC (1998) 1800, PbEU 1998, nr. C 384

Mededeling van 8 maart 1991, nr. DB90/7030, V-N 1991/1573

Mededeling van 13 juli 2010, COM(2010)373 definitief

Mededeling van 6 december 2012, COM(2012) 722

Persbericht van 6 december 2012, IP/12/1325

Resolutie van 19 augustus 1988, nr. DB88-5011, BNB 1988/299

Resolutie nr. 1998/2/EG, PbEU 1998, nr. C 02/02

Richtsnoeren inzake reddings- en herstructureringssteun aan ondernemingen in moeilijkheden, PbEU 2004, C 244/02

Richtsnoeren inzake regionale steunmaatregelen, PbEU 2013, C 209/01

Verordening nr. 736/2008, PbEU 2006, L 201

Verordening (EG) nr. 659/1999, PbEU 1999, L 83/1-9

Verordening nr. 492/2011. PbEU 27.5.2011, L141/1

Verordening (EU) nr. 1407/2013, 18 december 2013

Verordening nr. 651/2014, PbEU 2014, L187

Verordening nr. 702/2014, PbEU, L193

Overig

Brief Staatssecretaris van Financiën, 7 september 2011, nr. DB 2011/302U, NTFR 2011/2029

Code of Conduct Group (Business Taxation), Report to the ECOFIN Council, SN 16084/1/08 REV1, 26 november 2008

Eurostat, Taxation trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland and Norway, Publications Office of the European Union, 2014, Tabel 83: Implicit tax rates in % — Labour

Gedragscode (belastingregeling ondernemingen), Ontwerp-conclusies van de Raad (werkpakket), SN 16410/08, FISC 174 (gys/BAR/lm), Bijlage I, 26 november 2008.

Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie: Preambule, P.B. 2010/C 83/02, 3 maart 2010, p. C-83/391

Kerngegevensstabel 2011-2014, concept MEV2014 (14-8-2013), Centraal Planbureau, augustus 2013