

# DE WIJZIGINGEN DIE ZIJN DOORGEVOERD MET BETREKKING TOT DE 30%-REGELING HEBBEN GELEID TOT EEN DOELMATIGER REGELING

---

Bachelor scriptie Erasmus Universiteit Rotterdam

Fiscale Economie

Naam: Rucheldy Gobind

Studentnummer: 363729rg

Begeleider: Prof Dr. P. Kavelaars

# Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding	3
Hoofdstuk 2: Kenmerken van de 30%-regeling	6
2.1. Het ontstaan de van 30%-regeling	6
2.2. Doel van de wet	7
2.3. Extraterritoriale werknemer	7
2.4. Extraterritoriale kosten	8
2.5. Specifieke deskundigheid	11
2.6. Schaarste	12
2.7. Looptijd en kortingsregeling	13
2.8. Samenvatting	14
Hoofdstuk 3: De wetswijziging omtrent de 30%-regeling	16
3.1. Inleiding	16
3.2. Specifieke deskundigheid	17
3.3. Schaarste	19
3.4. Looptijd en kortingsregeling	20
3.5. Promovendi	21
3.6. Grensarbeider	22
3.7. Jurisprudentie	23
3.8. Samenvatting	24
Hoofdstuk 4: 150 kilometer-grens, EU-proof?	26
4.1. Inleiding	26
4.2. Toegang tot VwEU	28
4.3. Discriminatie/belemmering	28
4.4. Rechtvaardiging	30
4.5. Proportionaliteit en noodzakelijkheid	33
4.6. Samenvatting	34
Hoofdstuk 5: Conclusie	36
Literatuurlijst	38

## HOOFDSTUK 1: INLEIDING

---

Als een werknemer naar Nederland wordt gezonden of vanuit Nederland wordt uitgezonden, maakt hij mogelijk extra kosten. Deze kosten worden veelal aangeduid als extraterritoriale kosten. Hierbij kan men denken aan extra kosten voor huisvesting of levensonderhoud. Maar ook kosten voor het aanvragen van de verblijfsvergunning of de reiskosten vallen hieronder. Om deze reden is de 30%-regeling in het leven geroepen. Op grond van deze regeling kan aan kwalificerende werknemers een onbelaste vergoeding worden toegekend van 30% van het loon. Deze regeling kan mede bijdragen aan een aantrekkelijk vestigingsklimaat. Dit komt doordat buitenlands arbeid goedkoper is, waardoor de loonkosten worden gedrukt. De werkgever kan een vergoeding geven van 30% van het loon, vrij van loonbelasting, voor de extra gemaakte kosten van tijdelijk verblijf. Als de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten lager zijn dan 30% van het loon, kan de werkgever alsnog deze 30% belastingvrij vergoeden, waardoor de loonkosten voor de werkgever worden gedrukt.

De 30%-regeling houdt zoals gezegd in dat er een onbelaste vergoeding is voor ingekomen en uitgezonden werknemers. Deze werknemers worden ook wel extraterritoriale werknemers genoemd. De regeling is opgenomen in artikel 31a onderdeel e van de Wet LB 1964. In artikel 10e t/m 10ej Uitvoeringsbesluit LB 1965 zijn nadere voorwaarden opgenomen waar een werknemer aan moet voldoen om deze onbelaste vergoeding te krijgen. De belangrijkste voorwaarde voor ingekomen werknemers komt erop neer dat zij een specifieke deskundigheid moeten hebben die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is. Voor uitgezonden werknemers geldt de vergoeding globaal gezegd alleen voor ambtenaren, militairen en het beoefenen van wetenschap of het geven van onderwijs, verricht in het kader van ontwikkelingshulp. In deze scriptie beperk ik me tot de regeling voor zover die geldt voor inkomende werknemers.

Sinds 1 januari 2012 is de 30%-regeling met name voor inkomende werknemers ingrijpend veranderd. In een brief van de staatssecretaris van Financiën aan de Voorzitter van de Tweede Kamer, merkt de staatssecretaris op: "Middels deze brief informeer ik u over de 30%-regeling en de stappen die ik wil nemen om deze beter te richten op de doelgroep waarvoor deze regeling bedoeld is"<sup>1</sup>. Naar aanleiding van deze brief zijn er een aantal wijzigingen doorgevoerd door middel van een wetsvoorstel.<sup>2</sup>

De voorwaarde van specifieke deskundigheid werd voor de wetwijzigingen flink uitgehold, meent staatssecretaris Weekers in zijn brief aan de Tweede Kamer<sup>3</sup>. Dit kwam mede door jurisprudentie. Werknemers die geen specifieke deskundigheid als zodanig bezaten, bijvoorbeeld pijpfitters, kwamen mede in aanmerking voor deze regeling<sup>4</sup>. Door de jaren heen gingen steeds meer mensen gebruik maken van deze fiscaal gunstige regeling. In 2002 hadden ongeveer 32.000 werknemers het recht om gebruik te maken van de 30%-regeling. Het aantal aanvragen bedroeg in dat jaar 8.000. In 2009 profiteerden 39.521 mensen van deze regeling en het aantal aanvragen was in dat jaar gestegen naar 12.000<sup>5</sup>. Om de regeling budgettair beheersbaar te houden is er een salarismax

---

<sup>1</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32504, nr. 69.

<sup>2</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 3, 5.5.

<sup>3</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32504, nr. 69.

<sup>4</sup> Hoge Raad 5 oktober 2012, nr. 11/03239, LJN BW4758

<sup>5</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32504, nr. 69.

ingevoerd<sup>6</sup>. In 2015 geldt er een salarishnorm van €36.705. Voor jonge promovendi geldt er een verlaagde salarishnorm van €27.901.

De 30%-regeling is voor buitenlandse werknemers die een dienstverband hebben in Nederland. Deze regeling kon voor 1 januari 2012 ervoor zorgen dat Nederlandse werkgevers een voorkeur hadden om buitenlandse werknemers die juist aan de andere kant van de Nederlandse grens wonen aan te nemen boven werknemers die uit Nederland afkomstig waren. Dit omdat vrij gemakkelijk gebruik kon worden gemaakt van de 30%-regeling. Sinds 1 januari 2012 is daarom een extra voorwaarde in de wet opgenomen. Om in aanmerking te komen voor de regeling, moet een ingekomen werknemer minimaal 150 kilometer van de grens van Nederland wonen.

Door deze voorwaarde in de wet op te nemen is de vraag gerezen of dit niet in strijd is met het EU-recht. In het EU-recht is artikel 18 VwEU (Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie), de regeling die de basis aangeeft voor non-discriminatie. Uit dit artikel kan geconcludeerd worden dat het verboden is te discrimineren op grond van nationaliteit. Nu is het de vraag of de voorwaarde van de 150 kilometer grens discrimineert op grond van nationaliteit en tegen het principe van vrije verkeer van werknemers in gaat. Het vrije verkeer van werknemers is neergelegd in artikel 45 VwEU. Aan het Hof van Justitie zijn ter zake prejudiciële vragen gesteld betreffende deze voorwaarden en het heeft daar inmiddels een uitspraak over gedaan. In de zaak Sopora concludeerde het Hof dat de voorwaarde van de 150 kilometer grens niet in strijd is met artikel 45 VwEU, wanneer de werknemers die op geringe afstand van Nederland wonen in de overgrote meerderheid van de gevallen dagelijks naar hun werk in Nederland kunnen pendelen<sup>7</sup>. Tenzij de limieten (de 150 kilometer-grens en de forfaitaire vergoeding van 30%) zodanig zijn vastgesteld dat de vrijstelling aanleiding geeft voor een overcompensatie van de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten, is de 150 kilometer-voorwaarde niet in strijd met het EU-recht.

De looptijd van de beschikking van de 30%-regeling was voordat de wijzigingen werden doorgevoerd tien jaar. Dit houdt in dat de werknemer dan voor een periode van tien jaar gebruik kan maken van de 30%-regeling. Deze is in 2012 verkort tot acht jaar. Daarnaast zal de werknemer gedurende de hele looptijd moeten voldoen aan de voorwaarden van de 30%-regeling. Omdat de werknemer gedurende de hele periode moet voldoen aan de voorwaarden, zal er de hele tijd moeten worden getoetst of dat wel zo is<sup>8</sup>. Voor de wijzigingen was er een toets op de helft van de looptijd<sup>9</sup> en die is er in beginsel nog steeds, omdat het lastig uitvoerbaar is om de voorwaarden voortdurend te toetsen voor elke werknemer. Echter is er nu een vier jaarlijkse toets in plaats van een vijf jaarlijkse toets, waardoor de toets momenten wel worden ingekort.

De kortingsregeling houdt in dat eerdere perioden die een werknemer tewerk is gesteld in Nederland in aftrek worden gebracht op de maximale looptijd van de 30%-regeling, mits deze periode minder dan 25 jaar geleden is stop gezet. Voorheen was deze periode tien jaar. Door de wijziging komen meer perioden van eerdere dienstverband in aftrek op de 30%-regeling.

---

<sup>6</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 10, 6.3.

<sup>7</sup> HvJ 24 februari 2015, Nr. C-512/13

<sup>8</sup> Art. 10ee (Uitv.besluit LB 1965)

<sup>9</sup> Art. 10ee lid 1 (Uitv.besluit LB 1965) (tekst 2011)

Dit brengt mij tot de volgende te onderzoeken stelling:

*De wijzigingen die zijn doorgevoerd met betrekking tot de 30%-regeling hebben geleid tot een doelmatiger regeling.*

Deze onderzoeksvraag zal ik aan de hand van een aantal deelvragen beantwoorden:

- Waar dient de 30%-regeling voor en wat zijn de kenmerken ervan?
- Wat is er op 1 januari 2012 veranderd aan de 30%-regeling en zorgen deze aanpassingen ervoor dat de doelgroep waar deze regeling voor bedoeld is wordt bereikt?
- Past het arrest Sopora in de algemene lijn van de rechtspraak van het HvJ?

## **Toetsingscriterium**

De belangrijkste criteria waaraan zal worden getoetst in deze scriptie is of de aanpassingen met betrekking tot de 30%-regeling hebben gezorgd voor een effectievere regelgeving, d.w.z. dat er zal worden gekeken of de doelgroep waar de regeling in eerste instantie voor bedoeld was wordt bereikt. Daarnaast zal de efficiëntie van de regeling na de aanpassingen worden getoetst. Hierbij zal worden gekeken of de administratieve lasten voor werkgever, belastingplichtige en de belastingdienst door de wijzigingen niet zorgt voor een inefficiëntere regelgeving. Verder zal de 30%-regeling worden getoetst aan de EU-rechtelijke houdbaarheid. Bij het gebruik van de 30%-regeling kan mogelijk sprake zijn van verboden staatssteun (art. 107 VwEU). Dit onderdeel van het EU-recht zal niet worden aangekaart in deze scriptie. Wel zal er worden gekeken naar het vrije verkeer van werknemers in relatie tot het arrest Sopora.

## **Afbakening**

De 30%-regeling geldt voor inkomende en uitgaande werknemers. In deze scriptie zal er uitsluitend worden gekeken naar de inkomende werknemers, omdat de wijzigingen in 2012 betrekking hebben op deze groep.

## **Opbouw**

Het tweede hoofdstuk beoogt de 30%-regeling in het algemeen uit te leggen. Hierbij zullen alle kenmerken van de 30%-regeling worden besproken. In het derde hoofdstuk wordt gekeken naar de wijzigingen omtrent de 30%-regeling. Hierbij worden de voorwaarden afzonderlijk bekeken en besproken. Verder wordt er aandacht besteed aan de vraag wanneer artikel 31a Wet LB 1964 erin slaagt om de juiste doelgroep te bereiken. Dit zal worden onderzocht aan de hand van jurisprudentie en literatuur. Door arresten over de 30%-regeling die dateren voor 1 januari 2012 te toetsen aan de nieuwe voorwaarden verwacht ik een goed beeld te krijgen van wat de staatssecretaris beoogt te bereiken en of deze wijziging voor een effectievere regelgeving heeft gezorgd. Daarnaast zal dit hoofdstuk ook dienen voor het onderzoeken van de regeldruk. In het vierde hoofdstuk wordt onderzocht of de 30%-regeling in strijd is met het EU-recht. Hierbij zal de regeling worden getoetst aan het vrije verkeer van werknemers in relatie met het arrest Sopora. Er zal getracht worden antwoord te geven op de vraag of het HvJ terecht heeft geoordeeld dat de voorwaarde van 150 kilometer een belemmering vormt in de zin van de vrije verkeersbepalingen.

## HOOFDSTUK 2: KENMERKEN VAN DE 30%-REGELING

---

De 30%-regeling houdt als het ware in dat de werkgever een forfaitaire vergoeding van 30% op het loon kan geven als een vrije vergoeding voor de extra gemaakte kosten van het tijdelijk verblijf in Nederland. Dit zijn de zogenoemde extraterritoriale kosten. Deze vergoeding geldt alleen voor ingekomen werknemers met een specifieke deskundigheid die schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt.

### 2.1 Het ontstaan van de 30%-regeling

Na de Tweede Wereldoorlog lag Nederland in duigen. Er moest een periode van wederopbouw komen. Ook de economie diende weer naar een aanvaardbaar peil te worden getild. Nederland had in deze tijden van moeilijkheid verlangen naar specialistische kennis op het gebied van technologie en economie. Door de onzekerheid van de Tweede Wereldoorlog ging Nederland op zoek naar deze kennis in het buitenland. Met name de Verenigde Staten kwam voor op het lijstje van Nederland die vielen onder de landen die het hoogst ontwikkeld waren. Daarom gingen veel bedrijven die in Nederland gevestigd waren op zoek naar werknemers die afkomstig waren uit de Verenigde Staten<sup>10</sup>.

Echter was het voor de Amerikanen en andere werknemers afkomstig uit het buitenland niet aantrekkelijk om aan de slag te gaan in Nederland. De reden hiervoor was dat er extra kosten verbonden waren bij het te werk stelling in Nederland. Hierbij valt te denken aan kosten voor dubbele huisvesting. Als gevolg hiervan besloot het bedrijfsleven in discussie te gaan met de overheid om zo tot een passende oplossing voor dit probleem te komen. Deze oplossing werd gevonden. De ingekomen Amerikanen zouden een aftrek van maximaal 40% van het loon krijgen waarbij de absolute grens f40.000 was en de tegemoetkoming gold voor een tijdsbestek van maximaal drie jaar<sup>11</sup>. Echter werd deze regeling geheim gehouden en niet gepubliceerd door de overheid.

Eind jaren zestig werd de regeling aangepast. Sindsdien was het percentage dat mocht worden afgetrokken 30% en de absolute grens van f40.000 werd geschrapt<sup>12</sup>. In deze periode was de geheimhouding van de regeling steeds moeilijker aan te houden. In 1970 werden er Kamervragen gesteld over de geheimhouding van deze regeling. Dit gebeurde door het Tweede Kamerlid Lens. Doordat het Kamerlid Lens deze vragen stelde volgde er een niet-gepubliceerde resolutie<sup>13</sup>. In 1985 was de regeling pas algemeen bekend. Dit leidde tot een resolutie die in 1986 bekend gemaakt werd met de nodige aanpassingen ten opzichte van eerdere versies<sup>14</sup>. Door de jaren heen werd de regeling diverse malen aangescherpt en aangepast<sup>15</sup>. In 1992 is de aftrekmethode ingewisseld voor de vergoedingsmethode<sup>16</sup>. Deze methode geldt nog steeds. De aftrekmethode houdt in dat de werknemer de extraterritoriale kosten als een kostenpost opvoert bij het belastbaar inkomen. Bij de

---

<sup>10</sup> Anoniem 1 januari 2009, NDFR, Fiscale zakenreeks, Nr. 9 'de 30%-regeling voor ingekomen werknemers'

<sup>11</sup> Anoniem 1 januari 2009, NDFR, Fiscale zakenreeks, Nr. 9 'de 30%-regeling voor ingekomen werknemers'

<sup>12</sup> Anoniem 1 januari 2009, NDFR, Fiscale zakenreeks, Nr. 9 'de 30%-regeling voor ingekomen werknemers'

<sup>13</sup> Kamervragen van Tweede Kamerlid Lens, 25 februari 1970

<sup>14</sup> Besluit van 2 april 1986, nr. 285-1429

<sup>15</sup> Besluit van 19 augustus 1988, nr. DB 88/5011 en besluit van 28 maart 1990, nr. DB 89/6890.

<sup>16</sup> Resolutie van 4 juni 1992, nr. DB 92/922, BNB 1992/284 en besluit van 28 augustus 1992, nr. DB 92/4418.

vergoedingsmethode kent de werkgever een vergoeding toe voor de kosten die worden gemaakt (of in dit geval 30% van het loon).

In het jaar 1995 werd de voorloper van de huidige 30%-regeling voor het laatst gewijzigd<sup>17</sup>. Om van deze regeling gebruik te kunnen maken moest men een uit het buitenland aangetrokken werknemer zijn die in dienst staat van een binnenlandse werkgever<sup>18</sup>. De voorwaarde om in de regeling te vallen was dat de werknemer moest beschikken over een specifieke deskundigheid die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig was. Dit werd getoetst aan een aantal factoren die als volgt in het besluit waren opgenomen<sup>19</sup>:

- hoog gekwalificeerde dan wel gespecialiseerde opleiding;
- de benodigde ervaring en of deskundigheid dan wel opleiding buiten Nederland opgedaan en in Nederland niet of schaars aanwezig;
- specifiek gekwalificeerde functie van de buitenlandse werknemer;
- het netto aan de desbetreffende functie verbonden salarisniveau in het land van herkomst voor een min of meer vergelijkbare functie hoger is dan c.q. vergelijkbaar is met het salarisniveau in Nederland.

## 2.2 Doel van de wet

De 30%-procent regeling is in 2001 in plaats van de 35%-regeling gekomen. Deze bouwt als het ware voort op de oude 35%-regeling<sup>20</sup>. De regeling is bedoeld voor zogenaamde extraterritoriale werknemers en geldt als een bewijsregel<sup>21</sup>. Als er wordt voldaan aan de bewijsregel kunnen de extraterritoriale kosten belastingvrij worden vergoed. Extraterritoriale kosten hebben hetzelfde karakter als gemengde kosten. Deze kosten kunnen namelijk een sterk persoonlijk karakter hebben of de tewerkstelling kan aan de kosten ten grondslag liggen<sup>22</sup>. Er geldt een aantal voorwaarden waaraan een werknemer moet voldoen om te opteren voor de 30%-regeling. Deze voorwaarden worden hierna afzonderlijk besproken. Doordat het ten gevolge aan de facilititeit aantrekkelijker wordt voor werknemers met een specifieke deskundigheid om in Nederland te komen werken wordt de concurrentiepositie van Nederland versterkt. De gedachte hierachter is dat buitenlandse bedrijven zodoende meer gaan investeren in de Nederlandse economie. Naast deze reden worden de administratieve lasten voor de werkgever ook verminderd omdat de werkgever niet alle kosten afzonderlijk in aanmerking hoeft te nemen<sup>23</sup>.

## 2.3 Extraterritoriale werknemer

In de wet wordt verstaan onder extraterritoriale werknemer: ingekomen en uitgezonden werknemers. Ingekomen werknemers zijn door een inhoudingsplichtige uit een ander land aangeworven, of naar een inhoudingsplichtige gezonden werknemer in de zin van artikel 2 Wet LB 1964<sup>24</sup>. Artikel 2 Wet LB 1964 komt erop neer dat de ingekomen werknemer een civiel- of publiekrechtelijk dienstverband moet hebben. De ingekomen werknemer moet voldoen aan de

---

<sup>17</sup> Besluit van 29 mei 1995, nr. DB 95/119M

<sup>18</sup> Besluit van 29 mei 1995, nr. DB 95/119M, onderdeel 1

<sup>19</sup> Besluit van 29 mei 1995, nr. DB 95/119M, onderdeel 2.0

<sup>20</sup> Besluit van 24 oktober 2000, Nr. WDB2000/757

<sup>21</sup> De Redactie, NTFR2000/1619, 'Hoofdpunten concept-Aanpassingsbesluit belastingherziening 2001'

<sup>22</sup> Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M

<sup>23</sup> Staatssecretaris Wijn 20 oktober 2003, Den Haag, Persbericht

<sup>24</sup> Artikel 10e lid 2, onderdeel a en b, (Uitv.besluit LB 1965)

voorwaarde dat hij een specifieke deskundigheid bezit die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is. Bovendien moet de werknemer voor meer dan twee derde in een periode van 24 maanden woonachtig zijn op een afstand van meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens.

De vraag is gerezen of de werknemer alleen één van deze dienstverbanden moet hebben om te profiteren van de 30%-regeling, of dat de 30%-regeling ook geldt voor fictieve dienstverbanden. De Hoge Raad heeft hier een uitspraak over gedaan ten aanzien van commissarissen na de conclusie van Advocaat-Generaal Van Ballegooijen. In het geschil was of een commissaris van een Nederlandse NV die woonachtig was in Amerika kwalificeerde voor de 30%-regeling. De Hoge Raad oordeelde dat de 30%-regeling wel degelijk van toepassing is op fictieve dienstbetrekkingen<sup>25</sup>. Wetsmatig klopt dit als er wordt gekeken naar artikel 2 lid 3 van de Wet LB. Hierin zijn de bestuurders en commissarissen genoemd die worden aangemerkt als werknemer. In het Uitvoeringsbesluit LB wordt er gesproken over de werknemer in de zin van artikel 2 Wet LB 1964<sup>26</sup>. De bestuurder en commissaris kunnen zodoende wetsmatig wel opteren voor de 30%-regeling

Wat betreft artiesten en sporters geldt dat deze zijn deze uitgesloten voor de 30%-regeling, aldus Schouten<sup>27</sup>. Dit omdat het Uitvoeringsbesluit LB 1965 uitsluitend verwijst naar de dienstbetrekking die in artikel 2 van de Wet LB is opgenomen en de artiesten en sporters zijn opgenomen in artikel 1. Dit wordt ook betoogd door Kavelaars in zijn noot bij het commissarisarrest<sup>28</sup>. Sporters kunnen wel opteren voor de 30%-regeling als zij gewoon werknemers zijn en niet onder de sportersbepaling vallen.

## 2.4 Extraterritoriale kosten

Onder extraterritoriale kosten worden verstaan de extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst<sup>29</sup>. In het Uitvoeringsbesluit Wet LB is bepaald dat extraterritoriale kosten vergoedingen en verstrekkingen aan extraterritoriale werknemers zijn, voor het voorkomen van kosten van verblijf buiten het land van herkomst<sup>30</sup>. als er gebruik wordt gemaakt van de 30%-regeling, dan hoeft de inhoudingsplichtige de kosten niet afzonderlijk in aanmerking te nemen. In plaats daarvan kan hij een vergoeding geven van 30%. Tot de grondslag behoort het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking ter zake van het verblijf in Nederland. Ook schoolgelden kunnen onbelast worden vergoed.

Extra kosten van tijdelijk verblijf kan op verschillende manieren worden geïnterpreteerd. Daarom is er in het besluit van 11 februari 2004<sup>31</sup> opgenomen wat er onder extraterritoriale kosten moet worden verstaan. De hoofdregel is dat kosten moeten worden toegerekend aan de kostenpost die het meest van toepassing is. Dit is hetzelfde als bij gemengde kosten<sup>32</sup>. De vraag die zal moeten worden gesteld is wat de oorzaak is van de kosten die worden gemaakt tijdens het tijdelijk verblijf in Nederland. Hierbij kan het in overwegende mate (meer dan 50%) ten grondslag liggen aan privé

---

<sup>25</sup> Hoge Raad 12 oktober 2007, nr.42.969 en Fijen, NTFR2007/1858, "30%-regeling staat open voor commissarissen"

<sup>26</sup> Artikel 10e lid 2 (Uitv.besluit LB 1965)

<sup>27</sup> J.D. Schouten augustus 2008, NTFR beschouwingen, "gerechtigden tot de 30%-regeling"

<sup>28</sup>P. Kavelaars 14 september 2007, Noot bij: Hoge Raad, BNB 2007/319c, Nr. 42969

<sup>29</sup> Artikel 31a lid 2, onderdeel e, (Wet LB 1964) (tekst 2015)

<sup>30</sup> Artikel 10ea (Uitv.besluit LB 1965)

<sup>31</sup> Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M

<sup>32</sup> Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M



redenen of ten grondslag liggen aan de tewerkstelling in Nederland. Als een kostensoort in overwegende mate ten grondslag ligt aan privé doeleinden, zal deze kostenpost niet tot de extraterritoriale kosten behoren. In het besluit wordt een aantal kosten soorten besproken en wordt aangegeven of sprake is van extraterritoriale kosten. Deze zullen hier nader worden toegelicht.

Vergoedingen voor extra uitgaven levensonderhoud: dit zijn de kosten die worden gemaakt doordat het prijspeil in het werkland (Nederland) hoger ligt dan die in het woon land. Deze kosten behoren tot extraterritoriale kosten.

Uitzendtoelagen, bonussen en vergelijkbare vergoedingen: de werkgever kan een vergoeding aan de werknemer geven ter compensatie van de kosten die ermee samenhangen dat de werknemer bereid is om in het buitenland te gaan werken. Dit behoort tot het belastbaar loon en valt niet te kwalificeren als extraterritoriale kosten

Verhuiskostenvergoeding: als de werknemer verhuist zijn hier kosten aan verbonden. De kosten hiervoor zijn geen extraterritoriale kosten. Echter is er in artikel 31a lid 2 onderdeel f Wet LB bepaald dat de kosten wel vrij vergoed kunnen worden als er wordt voldaan aan een aantal voorwaarden<sup>33</sup>.

Kosten van kennismaking met het werkland: de kosten die worden gemaakt om kennis te maken met het werkland zijn extraterritoriale kosten. Deze reizen worden meestal gemaakt met het gezin met de doelstelling om een geschikte woning en school te vinden.

Kosten voor het in orde brengen van officiële papieren: dit zijn extraterritoriale kosten. Hierbij kan worden gedacht aan de rijbewijs, visa en verblijfsvergunning. Ook de medische kosten zoals vaccinaties en keuringen behoren tot deze categorie.

Kosten voor opslag meubilair: als de werknemer naar het werkland verhuist, kan hij te maken hebben met meubilair dat achterblijft in het woon land. De kosten voor het opslaan van dit meubilair zijn extraterritoriale kosten.

Vermogensverliezen: de verliezen die worden geleden met bijvoorbeeld het verkopen van het huis of de auto, omdat de werknemer verhuist behoren niet tot extraterritoriale kosten. Deze verliezen liggen immers in de vermogenssfeer van de werknemer.

Kosten van huisvesting: hier moet wel sprake zijn van dubbele huisvestingskosten. Een voorbeeld is als een werknemer in het land van herkomst blijft wonen en voor de tijd van de uitzending verblijft in een hotel. De kosten van het tijdelijk verblijf kunnen worden gezien als extraterritoriale kosten.

Aan- en verkoopkosten woning: deze liggen in de vermogenssfeer van de werknemer en worden om die reden dus niet gerekend tot extraterritoriale kosten. Dit heeft de Hoge Raad ook beslist<sup>34</sup>.

Gas, water, licht en andere nutsvoorzieningen: Deze kunnen gedeeltelijk extraterritoriale kosten zijn. Of het extra kosten van het tijdelijk verblijf zijn heeft te maken met het verschil in prijspeil tussen het land van herkomst en het werkland.

---

<sup>33</sup> Deze voorwaarden zijn de vinden in artikel 8.4, Uitv.reg. LB 2001

<sup>34</sup> Hoge Raad 25 maart 1981, nr. 19 902, BNB 1981/185

Reizen en reiskosten: als de werknemer terug reist naar het land van herkomst om zijn familie te bezoeken, worden deze kosten gerekend tot de extraterritoriale kosten. De reden hiervoor is dat de tewerkstelling in het buitenland de voornaamste reden is voor deze reizen.

Kosten van de belastingadviseur: het is aannemelijk dat de extraterritoriale werknemer te maken krijgt met twee aangiften. Hier zijn extra kosten aan verbonden. De kosten ten aanzien van de aangifte die buiten het land van herkomst worden gerealiseerd zijn extraterritoriaal. Ook kan er een situatie ontstaan dat de kosten van de aangifte in het land van herkomst hoger worden door de tewerkstelling in het werkland. Deze kosten kunnen ook worden gezien als extraterritoriaal.

Hogere belastingtarieven: deze liggen in de inkomens- of vermogenssfeer van de werknemer en zijn daarom niet aan te merken als extraterritoriale kosten.

Taalcursussen: zijn aan te merken als extraterritoriale kosten. De kosten slaan niet alleen terug op de werknemer, maar ook op het gezin.

Telefoonkosten: deze zijn extraterritoriaal voor zover de werknemer internationale gesprekken pleegt met het land van herkomst. Deze kosten waren er niet geweest als de werknemer niet was uitgezonden.

Maaltijden: maaltijden die geen zakelijk karakter hebben kunnen aangemerkt worden als extraterritoriaal voor zover deze te maken hebben met de uitzending.

Mijns inziens zijn de besproken kostensoorten goed ingedeeld naar aard en aldus al dan niet extraterritoriaal. Doch kan ik me niet vinden in het feit dat de verhuiskostenvergoeding niet extraterritoriaal is. Deze kosten worden immers gemaakt in verband met de tewerkstelling in het buitenland. Het feit dat de verhuizing wel kan worden vergoed op basis van artikel 32 Wet LB 1964 doet hier niet aan af.

Als de 30%-regeling wordt toegepast is er geen ruimte meer voor vrije vergoedingen. Dit betekent dat de werknemer geen vergoedingen mag ontvangen voor kosten die worden gemaakt naast de 30%-regeling. Dit is ook geoordeeld door Rechtbank Breda<sup>35</sup>. In deze zaak betreft het een werknemer met de Franse nationaliteit die werkzaam was in Nederland. Het geschil was of er naast de toepassing van de 30%-regeling ook een vrije vergoeding kan worden verstrekt. Hier ging het om een vrije vergoeding voor huisvesting. Deze vraag heeft de Rechtbank negatief beantwoord. Het Hof Den Bosch heeft dit een jaar later bevestigd<sup>36</sup>. Naast de vrije vergoeding voor huisvesting zijn ook de vrije vergoedingen voor reiskosten uitgesloten naast de toepassing van de 30%-regeling<sup>37</sup>. Als er huisvesting wordt verstrekt door de werkgever aan de werknemer behoort dit tot loon in natura. Loon in natura behoort tot de grondslag van de bewijsregel en verhoogt het fiscale loon waardoor de grondslag wordt vergroot<sup>38</sup>. Echter is er door Rechtbank Den Haag geoordeeld dat de auto van de zaak niet tot de grondslag van de bewijsregel behoort<sup>39</sup>. Hier ontstaat mijns inziens een discrepantie

---

<sup>35</sup> Rechtbank Breda 6 april 2007, nr.05/03310

<sup>36</sup> Hof Den Bosch 15 april 2008, nr.07/00116

<sup>37</sup> Hoge Raad 9 april 2010, nr.09/01778

<sup>38</sup> Besluit van 23 augustus 2013, nr. DGB2013/70M

<sup>39</sup>Rechtbank Den Haag 27 november 2009, nr.08/04943, LJN:BK5876

met het besluit waar er expliciet wordt vermeld dat loon in natura tot de grondslag van de bewijsregel behoort.

In de praktijk is het altijd lastig om de kosten voor het gebruik van de 30%-regeling te etiketteren in verschillende gevallen. Dit blijkt uit een brief die de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid aan de Tweede Kamer schrijft<sup>40</sup>. Hierin schrijft de minister:

*“In deze brief wordt nadere informatie gegeven over de ET-regeling, het convenant met de uitzendsector en wat er geregeld kan worden in een cao. Mede namens de staatssecretaris van Financiën meld ik u dat wij de toepassing en effecten van deze regeling nader zullen onderzoeken. Vanwege de complexiteit van dit vraagstuk en de samenhang met andere fiscale regelingen is het van belang dit gedegen te doen. Naar verwachting zal dit onderzoek niet binnen de termijn voor de beantwoording van de Kamervragen afgerond zijn.”*

Zelfs in het jaar 2015 zijn er nog vragen en moeilijkheden met betrekking tot de 30%-regeling en de extra kosten van tijdelijk verblijf.

## **2.5 Specifieke deskundigheid**

Om te opteren voor de 30%-regeling moet een werknemer beschikken over een specifieke deskundigheid<sup>41</sup>. Om een goed beeld te krijgen over de term “specifieke deskundigheid” zal gezien worden hoe dit criterium werd geïnterpreteerd voor de wetwijziging van 2001. De wettelijke bepaling met betrekking tot de specifieke deskundigheid zag er als volgt uit<sup>42</sup>:

**1** *Bij de beoordeling of een ingekomen werknemer specifieke deskundigheid bezit die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is, wordt in onderlinge samenhang rekening gehouden met de volgende factoren, voor zover relevant:*

**a.** *het niveau van de door de werknemer gevolgde opleiding;*

**b.** *de voor de functie relevante ervaring van de werknemer;*

**c.** *het beloningsniveau van de onderhavige functie in Nederland in verhouding tot het beloningsniveau in het land van herkomst van de werknemer.*

**2** *Een werknemer van het middenkader of hoger kader van een internationaal concern met ten minste twee en een half jaar ervaring in dat concern die in het kader van roulatie wordt uitgezonden naar Nederland, wordt geacht specifieke deskundigheid te bezitten die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is.*

Momenteel is het criterium opgenomen in artikel 10eb lid 4 Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965. Hierna ga ik in op de diverse onderdelen van het criterium.

### Het niveau van de door de werknemer gevolgde opleiding

---

<sup>40</sup>Minister van Sociale Zaken en werkgelegenheid L.F. Assher 10 februari 2015, ‘Verzoek Tweede Kamer over de extraterritoriale kostenregeling en verzoek om uitstel beantwoording Kamervragen’

<sup>41</sup> Artikel 10ea lid 2, onderdeel b, sub 1 (Uitv.besluit LB 1965)

<sup>42</sup> Artikel 9a (Uitv.besluit LB 1965) (tekst 2010)

De gevolgde opleiding moet volgens de fiscus minimaal een Hbo-opleiding bevatten<sup>43</sup>. Echter is deze voorwaarde in de praktijk niet aan te houden. De drie voorwaarden moeten immers in samenhang worden beoordeeld. Zo kan ook een specialist op LBO- of MBO-niveau een specifieke deskundigheid bezitten voor toepassing voor de 30%-regeling<sup>44</sup>.

Een pijpfitter die in Nederland werkzaam is beschikte volgens het Hof niet over een specifieke deskundigheid voor de toepassing van de 30%-regeling. Hoewel de pijpfitter een ervaren persoon was acht het Hof geen sprake van een specifieke deskundigheid in de zin van de 30%-regeling<sup>45</sup>. Het hof duidt dit als volgt: "Dat in Nederland voor pijpfitten geen gestructureerde opleiding meer voor handen is maakt de bekwaamheid van een gekwalificeerd pijpfitter niet tot een specifieke deskundigheid". Echter is de advocaat-generaal het hier niet mee eens<sup>46</sup>. AG Niessen stelt dat de precieze weging en niveau niet is vastgelegd in de wet. Gelet op het feit dat een dergelijke opleiding helemaal niet aanwezig is in Nederland is het niet te begrijpen dat de pijpfitter geen specifieke deskundigheid bezit voor de toepassing van de 30%-regeling.

#### De voor de functie relevante werkervaring

In het meergenoemde besluit uit 2005 is aangegeven dat er voor de toepassing van de 30%-regeling de relevante werkervaring ongeveer twee en een half jaar moet zijn. Echter hangt deze periode wel af van de beklede functie en in hoeverre ervaring is vereist<sup>47</sup>.

De factoren zullen in samenhang moeten worden beoordeeld. Dit bleek ook naar aanleiding van een uitspraak van het Hof Amsterdam<sup>48</sup>. In geschil was of belanghebbende die een Bachelor in Arts cum-laude had behaald en een functie als recruitment consultant bekleedt recht heeft op de 30%-regeling. De factoren werden in samenhang in aanmerking genomen. Belanghebbende had geen specifieke opleiding genoten op het gebied van werving en selectie. Daarnaast was hij pas acht maanden werkzaam in het concern. Daarnaast werd er ook gekeken naar het salaris niveau. Deze drie factoren werden alle in aanmerking genomen. Het Hof besliste uiteindelijk dat de specifieke deskundigheid niet aannemelijk werd gemaakt en dat belanghebbende geen gebruik mocht maken van de 30%-regeling.

Omdat de term "specifieke deskundigheid" de nodige moeilijkheden met zich brengt is er een extra criterium in de wet opgenomen. Een werknemer die wil opteren voor de 30%-regeling moet voldoen aan een salarisenorm. Dit zal worden besproken in hoofdstuk 3, paragraaf 1.

## **2.6 Schaarste**

Voor de ingekomen werknemer geldt verder dat de specifieke deskundigheid op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig moet zijn. Schaarste valt moeilijk te beoordelen, kijkend naar

---

<sup>43</sup> Anoniem 1 januari 2009, NDFR, Fiscale Zakenreeks, nr. 9, 'De 30%-regeling voor ingekomen werknemers; Hoofdstuk 3: De 30%-bewijsregel'

<sup>44</sup> Conclusie A-G Niessen 12 april 2012, nr.11/03239, NTFR2012-1282

<sup>45</sup> Hof Den Haag 22 juni 2011, nr. 10/00235

<sup>46</sup> Conclusie A-G Niessen 12 april 2012, nr.11/03239, NTFR2012-1282

<sup>47</sup> Besluit van 24 augustus 2005, nr. CPP2005-464M, Vragen en antwoorden extraterritoriale werknemers (30%-regeling), vraag 29

<sup>48</sup> Hof Amsterdam 24 februari 2005, nr. 04/01538

de wetsgeschiedenis en de jurisprudentie. Een maatstaf voor schaarste kan een afgifte van een tewerkstellingsvergunning zijn of geringe reactie op geplaatste personeelsadvertenties<sup>49</sup>.

Een probleem dat zich hierbij voordoet is het geval bij kennismigranten<sup>50</sup>. Deze groep werknemers komt in aanmerking voor de 30%-regeling. Echter ontstaat er hier een discrepantie tussen de groep werknemers die in Nederland komt werken als kennismigrant en de groep die geen vergunning nodig heeft om in Nederland te komen werken. De inwoners van de Europese Unie hebben geen tewerkstellingsvergunning nodig om in Nederland te komen werken. De inhoudingsplichtige zal bij deze groep aannemelijk moeten maken dat de werknemer een specifieke deskundigheid bezit die schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt.

Schaarste zal per geval apart bekeken moeten worden. Zo wordt schaarste bepaald aan de hand van feiten en omstandigheden. Een tandarts die de Duitse Nationaliteit heeft en gaat werken in Nederland, kan gezien worden als een werknemer die een specifieke deskundigheid bezit die schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Rechtbank Breda heeft uitgesproken dat er sprake is van schaarste omdat er jaarlijks 180 tandartsen vanuit het buitenland instromen<sup>51</sup>. Echter kwam het Hof in Amsterdam tot een andere conclusie<sup>52</sup>. Hij oordeelde dat er bij het onderzoeken naar schaarste moet worden gekeken naar de hele Nederlandse arbeidsmarkt en niet naar regio's. Als er wordt gekeken naar het landelijk niveau, dan is er sprake van een beperkt tekort. Dit kan niet leiden tot schaarste. Een andere conclusie van het Hof was dat werknemers, in dit geval tandartsen, ervoor kunnen kiezen om in Nederland te komen werken zonder dat sprake is van schaarste, maar bijvoorbeeld doordat de arbeidsvoorwaarden gunstiger zijn.

Het interpreteren van het begrip schaarste blijkt de nodige problemen met zich te brengen. Zo is er meermalen geprocedeerd over hoe het begrip schaarste moet worden uitgelegd, onder andere in het geval van tandartsen<sup>53</sup>. Doordat er meer rechtspraak over het begrip schaarste is, is door de jaren heen steeds duidelijker geworden hoe dit begrip moet worden geïnterpreteerd. Echter is dit mijns inziens een dynamische toets omdat vraag en aanbod op de arbeidsmarkt met de tijd continu veranderen.

## 2.7 Looptijd en kortingsregeling

Nu de voorwaarden zijn besproken zal er worden gekeken naar de looptijd van de 30%-regeling. Hierbij zal er worden gekeken naar het begin en eind van de looptijd en de kortingsregeling, wat inhoudt dat eerdere perioden van tewerkstelling in Nederland in aftrek worden gebracht op de looptijd.

Voor ingekomen werknemers bedraagt de looptijd van de bewijsregel maximaal acht jaar. Deze gaat in op de eerste dag waarop de inhoudingsplichtige de werknemer tewerk stelt en eindigt op de laatste dag van het loontijdvak na het loontijdvak waarin de tewerkstelling is geëindigd<sup>54</sup>. De

---

<sup>49</sup>Anoniem 1 januari 2009, NDFR, Fiscale zakenreeks, nr. 9, 'De 30%-regeling voor ingekomen werknemers'

<sup>50</sup>Anoniem 1 januari 2009, NDFR, Fiscale zakenreeks, nr. 9, 'De 30%-regeling voor ingekomen werknemers'

<sup>51</sup>Rechtbank Breda 2 november 2012, nr.11/05511

<sup>52</sup>Hof Amsterdam 07 februari 2013, nr.12/00418 en J.C. Zeeuw, NTFR2013/1042, 'Geen schaarste aan tandartsen op de Nederlandse arbeidsmarkt in 2011'

<sup>53</sup>Een aantal voorbeelden zijn: Rechtbank Arnhem 23 augustus 2012, nr.11/04814; Hof Den Bosch 20 september 2013, nr.12/00811

<sup>54</sup>Artikel 10ec (Uitv.besluit LB 1965)

feitelijke tewerkstelling is hierin bepalend, zo heeft de Hoge Raad beslist<sup>55</sup>. Hier ging het om een Belg die in 1995 tewerk werd gesteld bij een Nederlandse vennootschap. Deze persoon wilde de 30%-regeling toepassen vanaf 2003. In dit jaar is een nieuw belastingverdrag met België in werking getreden waardoor de heffingsbevoegdheid over zijn salaris naar Nederland verschoof. Volgens de Hoge Raad moet er worden gekeken naar de feitelijke tewerkstelling voor de berekening van de maximale looptijd. Het maakt hierbij niet uit of de werknemer toen reeds als werknemer werd gezien in de zin van artikel 2 Wet LB 1964 (in Nederland). Daarnaast is het ook niet van belang of de 30%-regeling toen reeds op de werknemer van toepassing was.

De looptijd kan worden beëindigd als zich een situatie voordoet dat er niet langer sprake is van een specifieke deskundigheid die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is<sup>56</sup>. Ook kan zich een situatie voordoen dat de ingekomen werknemer al eerder een tewerkstelling had in Nederland. De periode van eerdere tewerkstelling en verblijf wordt dan in mindering gebracht op de looptijd<sup>57</sup>.

De perioden van het verblijf in Nederland die afstammen uit langer dan vijftientig jaar geleden worden bij het verminderen van de looptijd niet in aanmerking genomen. Dit is de zogenaamde kortingsregeling. Als de werknemer in een kalenderjaar niet meer dan twintig dagen in Nederland zijn tewerkstelling heeft, wordt deze niet meegerekend voor de periode van de kortingsregeling. Ook als de werknemer in een kalenderjaar maximaal zes weken in Nederland verblijft of als hij eenmalig voor een aaneengesloten periode van drie maanden in een periode van vijftientig jaar in Nederland verblijft wordt deze niet meegenomen voor de berekening van de looptijd. Dit bezoek moet echter wel zijn gedaan naar aanleiding van persoonlijke omstandigheden. Enkele voorbeelden hiervan zijn vakantie of familiebezoek. Een werknemer wordt geacht in Nederland te zijn tewerkgesteld voor de periode dat de inhoudingsplichtige de werknemer heeft aangeworven in de zin van artikel 2 Wet op de Loonbelasting 1964<sup>58</sup>. Hierin is neergelegd dat een werknemer in publiek- of privaatrechtelijke dienstbetrekking moet staan bij de inhoudingsplichtige. Echter, zoals eerder al is betoogd, zal hier de fictieve dienstbetrekking ook toe behoren.

De vermindering van de looptijd wordt afgerond naar boven op gehele kalendermaanden<sup>59</sup>. Stel: een werknemer is zes weken tewerkgesteld in Nederland, waarna hij terug gaat naar het land van herkomst. De vermindering van de looptijd van de bewijsregel zal dan twee maanden bedragen. Dit zal per verblijf afzonderlijk moeten worden vastgesteld<sup>60</sup>. De tewerkstellingen in Nederland mogen dus niet bij elkaar worden opgeteld en dan worden afgerond naar hele kalendermaanden.

De looptijd van de bewijsregel kan van toepassing blijven als de werknemer een andere werkgever krijgt, mits het in stand komen van de nieuwe arbeidsovereenkomst binnen drie maanden na het beëindigen van de oude arbeidsovereenkomst gebeurt<sup>61</sup>. Wel zal er weer aannemelijk moeten worden gemaakt dat de werknemer een extraterritoriale werknemer is in de zin van de 30%-regeling.

---

<sup>55</sup> Hoge Raad 17 april 2009, nr.43.049

<sup>56</sup> Artikel 10ee (Uitv.besluit LB 1965)

<sup>57</sup> Artikel 10ef (Uitv.besluit LB 1965)

<sup>58</sup> Artikel 10ef lid 5 (Uitv.besluit LB 1965)

<sup>59</sup> Artikel 10eh (Uitv.besluit LB 1965)

<sup>60</sup> Rechtbank Haarlem 25 maart 2008, nr.06/08645

<sup>61</sup> Artikel 10ed (Uitv.besluit LB 1965)

Als de nieuwe arbeidsovereenkomst niet binnen drie maanden tot stand komt, zal de 30%-regeling niet kunnen worden toegepast<sup>62</sup>.

## **2.8 Samenvatting**

In dit hoofdstuk is het ontstaan van de 30%-regeling besproken. De voornaamste redenen voor de regeling zijn het versterken van de concurrentie positie en het verzachten van de administratieve lasten voor de werkgever.

Daarnaast zijn er enkele kenmerken van de 30%-regeling besproken. Een extraterritoriale werknemer moet uit een ander land worden aangeworven. Verder moet deze werknemer een specifieke deskundigheid bezitten die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is. Dan mogen de extraterritoriale kosten worden vergoed.

Ook is er gekeken naar de looptijd van de bewijsregel. De aanvang is wanneer de feitelijke tewerkstelling plaatsvindt en de tewerkstelling eindigt op de laatste dag van het loontijdvak na het eindigen van de arbeidsovereenkomst. De inhoudingsplichtige moet een verzoek indienen om te opteren voor de 30%-regeling.

Op 1 januari 2012 is er een ingrijpende wetswijziging geweest ten aanzien van de 30%-regeling. Deze wordt besproken in het volgende hoofdstuk.

---

<sup>62</sup> Hof Arnhem-Leeuwarden 17 maart 2015, nr.14/00586

## HOOFDSTUK 3: DE WETSWIJZIGING OMTRENT DE 30%-REGELING

---

### 3.1 inleiding

Met ingang van 1 januari 2012 is de 30%-regeling ingrijpend veranderd. In dit hoofdstuk worden deze veranderingen aangekaart en vergeleken met de regelgeving vóór 1 januari 2012. Verder poogt er te worden geanalyseerd of deze wijzigingen hebben geleid tot een effectievere regelgeving en of de beoogde doelstelling die de staatssecretaris had ook is bereikt. Aan de hand van jurisprudentie en literatuur wordt de situatie van voor de wetswijziging vergeleken met de situatie na de wetswijziging, om zodoende een beter beeld te krijgen van de doelgroep die voorheen kon opteren voor de 30%-regeling en vanaf 1 januari 2012 buiten het bereik van deze regeling valt. Ook wordt er een blik geworpen op de regeldruk.

Staatssecretaris Weekers vermeldde in zijn brief naar de Tweede Kamer dat een goed gerichte 30%-regeling ten doel heeft Nederland een competitief en een aantrekkelijk vestigingsklimaat te bieden<sup>63</sup>. Verder is er in deze brief vermeld dat berichten in de media aanleiding zijn geweest voor aandacht tijdens de procedurevergadering van de vaste Commissie voor Financiën.

Op 11 mei 2011 zond RTL een bericht<sup>64</sup> uit met als headline: “Belastingvoordeel expats kost onbedoeld goudgeld”. Volgens dit artikel genieten Nederlanders die tijdelijk in het buitenland hebben gewerkt en daarna weer in Nederland komen wonen de voordelen van de 30%-regeling.

Naar aanleiding van berichten in de media en de brief van de Staatssecretaris van Financiën is er in de memorie van toelichting bekend gemaakt wat er zou worden veranderd aan de 30%-regeling<sup>65</sup>. Het gaat om de volgende maatregelen:

- Het criterium van specifieke deskundigheid wordt voortaan ingevuld door een salarisnorm.
- Aanscherping van de kortingsregeling. Deze houdt in dat de perioden van eerdere verblijf in Nederland in mindering komen op de looptijd.
- Werknemers die gedurende de 24 maanden voorafgaande aan hun werkzaamheden in Nederland in een straal van 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen, komen sinds 2012 niet in aanmerking voor de 30%-regeling.
- Het criterium dat een werknemer uit het buitenland moet worden aangeworven wordt buiten beschouwing gelaten als het gaat om jonge buitenlanders die promoveren in Nederland.

---

<sup>63</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32504, nr. 69.

<sup>64</sup> Anoniem 16 mei 2011, <[www.rtlnieuws.nl](http://www.rtlnieuws.nl)>, ‘Belastingvoordeel expats kost onbedoeld goud geld’

<sup>65</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 3, 5.5.



Door deze maatregelen te treffen verwacht de Staatssecretaris dat de doelgroep waar de 30%-regeling eigenlijk voor bedoeld was beter wordt bereikt en dat het oneigenlijk gebruik zal afnemen. Hij verkondigt in de Memorie van toelichting<sup>66</sup>:

*“Door dit evenwichtige pakket maatregelen wordt het onbedoelde gebruik van de regeling tegengegaan en wordt de regeling gelijktijdig verruimd op het punt waar het in de praktijk knelt. Hierdoor wordt de regeling beter gericht op de eigenlijke doelgroep van deze regelingen en blijft tegelijkertijd de kern van de regeling onaangetast”.*

Hierna wordt naar de afzonderlijke maatregelen gekeken en wordt getracht te toetsen of de wijzigingen daadwerkelijk hebben geleid tot een effectievere regelgeving.

### 3.2 Specifieke deskundigheid

Uit het vorige hoofdstuk blijkt dat vóór de wetwijziging de term “specifieke deskundigheid” werd beoordeeld aan de hand van een aantal factoren, namelijk: het niveau van de door de werknemer gevolgde opleiding, de relevante werkervaring en het beloningsniveau van de onderhavige functie in Nederland in verhouding tot het beloningsniveau in het land van herkomst van de werknemer. Deze factoren gelden nog steeds, maar alleen om te bepalen of de werknemer die de specifieke deskundigheid bezit, schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Sinds 2012 is de norm voor het hebben van een specifieke deskundigheid uitsluitend vastgesteld door middel van een salarisnorm. In het jaar 2015 moet het salaris op jaarbasis meer dan €36.705 bedragen om in aanmerking te komen voor de 30%-regeling<sup>67</sup>. Dit bedrag zal aan het begin van elk kalenderjaar worden aangepast naar aanleiding van de prijsindexcijfers uit de ‘Consumentenprijsindex Alle Huishoudens, afgeleid’ van het Centraal Bureau voor de Statistiek<sup>68</sup>. Deze salarisnorm geldt niet voor elke ingekomen werknemer. Voor een werknemer die de leeftijd van dertig nog niet heeft bereikt en die in het wetenschappelijk onderwijs een Nederlandse graad of een hiermee gelijkwaardige buitenlandse graad heeft gehaald is er een verzachtende salarisnorm van €27.901 op jaarbasis<sup>69</sup>. Aan de salarisnorm hoeft ook niet te worden voldaan in geval van<sup>70</sup>:

- Een werknemer die in het kader van wetenschappelijk onderzoek of wetenschappelijk onderwijs in Nederland tewerkgesteld wordt bij een onderzoeksinstituten.
- Een werknemer die als arts in opleiding tot specialist tewerkgesteld wordt door één van de aangewezen instituten.

Nu is het de vraag hoe deze salarisnorm moet worden berekend en ingevuld. Het is bijvoorbeeld denkbaar dat een werknemer in een jaar wel voldoet aan de salarisnorm en het jaar erop niet meer doordat hij minder is gaan werken. In de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 is er alleen een uitzondering opgenomen in geval van het opnemen van ouderschapsverlof of zwangerschapsverlof<sup>71</sup>. Het loon van de werknemer wordt dan gesteld op het bedrag ingeval hij geen ouderschaps- of zwangerschapsverlof had opgenomen. In andere gevallen is hier geen regeling voor getroffen. Voor

---

<sup>66</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 3, 5.5.

<sup>67</sup> Artikel 10eb lid 1 (Uitv.besluit LB 1965)

<sup>68</sup> Artikel 10eb lid 5 (Uitv.besluit LB 1965)jo. Artikel 10.2 (Wet IB 2001)

<sup>69</sup> Artikel 10eb lid 2(Uitv.besluit LB 1965)

<sup>70</sup> Artikel 10eb lid 3(Uitv.besluit LB 1965)

<sup>71</sup> Artikel 8.2a (Uitv.regl LB 2011)

de werknemer die parttime werkt geldt de volledige salarishnorm<sup>72</sup>. Dit is mijns inziens onbegrijpelijk, aangezien deze parttime werkers net zo goed tot de doelgroep behoren die de staatssecretaris beoogt te bereiken. Echter, voor werknemers die naast Nederland ook looninkomsten hebben in een ander land, mogen deze inkomsten wel mee worden genomen voor de kwalificatie van de salarishnorm<sup>73</sup>.

De salarishnorm moet aan het eind van elk jaar worden getoetst. Voorheen werd de voorwaarde van specifieke deskundigheid op de helft van de looptijd getoetst. Na deze toets had de werknemer de bevoegdheid om voor de resterende vijf jaar te opteren voor de 30%-regeling. Met het invoeren van de salarishnorm is deze toets veranderd in een voortdurende toets<sup>74</sup>. Als een werknemer niet langer aan het looncriterium voldoet, wordt er niet langer voldaan aan het specifieke deskundigheidscriterium. Gevolg is dat hij niet langer wordt aangemerkt als ingekomen werknemer en daarmee komt de looptijd van de regeling ten einde<sup>75</sup>.

Mijns inziens zorgt deze voortdurende toets ervoor dat de doelgroep die de Staatsecretaris beoogt te bereiken, beter wordt bereikt. Zo moet een werknemer voortdurend voldoen aan de voorwaarde dat hij een specifieke deskundigheid moet bezitten. Op enig moment dat de werknemer niet meer aan dit criterium voldoet zal het recht om te opteren voor de 30%-regeling komen te vervallen. Echter is er in de memorie van toelichting vastgelegd dat er nog steeds twee toets momenten zijn<sup>76</sup>. Er zijn wel een aantal complicaties ten aanzien van de salarishnorm.

Ten eerste kunnen de werkgevers de arbeidsvoorwaarden zodanig aanpassen dat er wordt voldaan aan het looncriterium. De salarishnorm die is vastgelegd in artikel 10eb van het Uitvoeringsbesluit LB 1965 is exclusief de forfaitaire vergoeding van 30%<sup>77</sup>. Door de vergoeding naar beneden bij te stellen wordt er een hoger fiscaal loon bereikt<sup>78</sup>. Zodoende kunnen werkgevers inspelen op het looncriterium.

Verder doet zich ook een probleem voor bij werknemers die een specifieke deskundigheid bezitten, maar niet voldoen aan het looncriterium<sup>79</sup>. Deze groep kan aldus niet opteren voor de 30%-regeling. Zo ontstaat er een discrepantie in de wet. De Staatsecretaris praat dit goed door de stelling in te nemen dat het opnemen van de salarishnorm een zekere grofheid kent<sup>80</sup>. Door de salarishnorm komen werknemers die een specifieke deskundigheid bezitten en schaars zijn op de Nederlandse arbeidsmarkt niet meer in aanmerking voor de 30%-regeling als zij een laag loon genieten. In dit opzicht zal de salarishnorm er niet toe leiden dat er een doelmatiger regelgeving wordt bereikt.

Het Kamerlid Braakhuis van GroenLinks meent dat de regeling niet bedoeld is voor een aantrekkelijk vestigingsklimaat, maar voor de kenniswerkers en wetenschappers en dat het bijna ontroerend is

---

<sup>72</sup> Besluit van 23 augustus 2013, nr.DGB2013/70M, vraag 26

<sup>73</sup> C.L.J.R Douven, Fiscaal up to Date, '2012-de gewijzigde 30%-regeling'

<sup>74</sup> C.L.J.R Douven, Fiscaal up to Date, '2012-de gewijzigde 30%-regeling'

<sup>75</sup> J. de Haan 1 januari 2012, Maandblad Belastingbeschouwingen, "Wijzigingen in de loonheffingen met ingang van 2012", 2.4.3

<sup>76</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 3, 5.5.

<sup>77</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 48.

<sup>78</sup> C.L.J.R Douven, Fiscaal up to Date, '2012-de gewijzigde 30%-regeling',

<sup>79</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 10, 6.3, leden van fractie CDA

<sup>80</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 10, 6.3.

hoe 'duurbetaalde jongens en meisjes worden afgeschilderd als sloebers'<sup>81</sup>. Daarom pleit hij voor de instelling van een maximum voor de 30%-regeling. Mijns inziens zal dit bijdragen aan een doelmatiger regelgeving omdat er dan niet alleen aan de lagere inkomensklasse een restrictie wordt opgelegd, maar ook aan de hogere inkomens klassen.

Door de jaren heen is er vaak geprocedeerd over wat specifieke deskundigheid precies inhoudt. Dit heeft geleid tot onduidelijkheid en vele geschillen met de fiscus<sup>82</sup>. Het looncriterium zorgt wel voor verduidelijking en zodoende ook voor minder administratieve lasten. Verder zal de salarishnorm ertoe leiden dat er structureel 65 miljoen euro aan de Nederlandse schatkist wordt toegevoegd<sup>83</sup>. Dit is ook één van de redenen van de Staatssecretaris voor de wijzigingen omtrent de 30%-regeling. Dit blijkt uit het volgende citaat:

*“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 salarishnorm als invulling van de specifieke deskundigheid”, aldus Staatssecretaris Weekers<sup>84</sup>.*

### 3.3 Schaarste

De term schaarste was altijd moeilijk concreet in te vullen. In het vorige hoofdstuk is gesproken over de uitspraak van het Hof over tandartsen en hoe schaarste dient te worden ingevuld. Vanaf 2012 moet schaarste worden beoordeeld in samenhang met de volgende factoren<sup>85</sup>:

- Niveau van de door de werknemer gevolgde opleiding.
- De voor de functie relevante ervaring van de werknemer.
- Het beloningsniveau van de onderhavige functie in Nederland in verhouding tot het beloningsniveau in het land van herkomst van de werknemer.

Voorheen werden deze factoren gebruikt om het begrip “specifieke deskundigheid” uit te leggen<sup>86</sup>. Voor schaarste was er in de wet niks geregeld tot 2012. Dit moest blijken uit jurisprudentie zoals in het vorige hoofdstuk is neergelegd.

De 30%-regeling sluit geen beroepsgroepen uit. Dit kan tot een moeilijkheid leiden in bepaalde beroepsgroepen. Hierbij valt te denken aan beroepsgroepen waarin elke werknemer voldoet aan de salarishnorm<sup>87</sup>. Aan de hand van het looncriterium kan elke werknemer in een bepaalde beroepssector opteren voor de 30%-regeling, wat mijns inziens aanzienlijk nadelige budgettaire gevolgen met zich kan brengen. Naast de vraag of deze werknemer een specifieke deskundigheid bezit(salarishnorm), moet er dan ook worden gekeken of deze werknemer schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt.

Een voorbeeld van zo'n groep werknemers zijn profvoetballers. Alleen voetballers die een aanzienlijk hoog niveau hebben bereikt kunnen opteren voor de 30%-regeling. Dit komt ook naar voren in een

---

<sup>81</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 81.

<sup>82</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 10, 6.3.

<sup>83</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 10, 6.3.

<sup>84</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 10, 6.3.

<sup>85</sup> Artikel 10eb lid 4 (Uitv.besluit LB 1965)

<sup>86</sup> J. de Haan 1 januari 2012, Maandblad Belastingbeschouwingen, “Wijzigingen in de loonheffingen met ingang van 2012”, 2.4.2.

<sup>87</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 17.

uitspraak van de Hoge Raad<sup>88</sup>. Een negentienjarige Belgische selectievoetballer die tewerkgesteld wordt in de Nederlandse Eredivisie mag niet opteren voor de 30%-regeling. De vraag die hierbij een rol speelt is of de voetballer beschikt over de voor de functie relevante ervaring. Een indicator hiervoor is te kijken hoe vaak en hoeveel de voetballer zich heeft bewezen op het hoogste niveau vóór indiensttreding in Nederland. Omdat belanghebbende onvoldoende feiten aanvoerde om vast te stellen hoe vaak hij heeft gespeeld bij de selectie in België, heeft de profvoetballer geen recht op toepassing van de 30%-regeling.

Het begrip schaarste is dus naar de achtergrond verdwenen. Deze wordt alleen maar gebruikt voor specifieke gevallen waarbij er wel wordt voldaan aan het loon criterium maar er geen schaarste is op de Nederlandse markt. De profvoetballer is hier een uitgesproken voorbeeld van.

### 3.4 Looptijd en kortingsregeling

De looptijd van de regeling is in het vorige hoofdstuk reeds aan de orde geweest. Deze looptijd is in 2012 veranderd van tien naar acht jaar<sup>89</sup>. Voor de wetwijziging van 2012 was het zo dat er aan het begin van de looptijd en op de helft van de looptijd werd getoetst of de werknemer voldeed aan de voorwaarden voor ingekomen werknemer<sup>90</sup>. Onder de huidige wetgeving eindigt de looptijd als de werknemer niet langer een specifieke deskundigheid bezit die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is. De looptijd wordt dan verminderd tot op het moment dat deze situatie zich voordoet<sup>91</sup>. Een werknemer die voor een negende jaar in Nederland tewerkgesteld wordt, kan opteren voor de 30%-regeling<sup>92</sup>. Hierbij valt te denken aan een seizoenarbeider die jaarlijks voor een paar maanden in Nederland verblijft. Zo kan de looptijd van de bewijsregel ook in het negende jaar van toepassing zijn, omdat er jaarlijks een aantal maanden in mindering komt op de looptijd. Hiervoor moet de werknemer wel meer dan twee derde van een periode van 24 maanden voorafgaand aan de aanvang van de tewerkstelling in Nederland woonachtig zijn op een afstand die meer bedraagt dan 150 kilometer van de grens. Verder moet deze werknemer ook over een specifieke deskundigheid beschikken die niet of schaars aanwezig is in Nederland, zoals hiervoor is besproken.

In een brief van de staatssecretaris wordt gesteld dat de 30%-regeling ruimer wordt toegepast in de praktijk dan eigenlijk de bedoeling was<sup>93</sup>. Door de looptijd in te korten, komen er meer toetsingsmomenten (voorheen een toets om de vijf jaar en nu om de vier jaar) waardoor het oneigenlijk gebruik zal verminderen. In gevallen dat een werknemer niet langer een specifieke deskundigheid bezit die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is, wordt dit eerder opgemerkt. Zodoende zal het oneigenlijk gebruik verminderen. Dat de looptijd van tien naar acht jaar is verminderd is niet merkwaardig. Van de landen die een bijzondere regeling kennen voor

---

<sup>88</sup> Hoge Raad 26 september 2014, nr.13/06013 en F.M. Werger, NTFR2014-2573, 'Geen 30%-regeling voor jonge Belgische voetballer'

<sup>89</sup> C.L.J.R Douven, Fiscaal up to Date, '2012-de gewijzigde 30%-regeling'

<sup>90</sup> Artikel 10ee lid 2 (Uitv.besluit LB 1965) (tekst 2011)

<sup>91</sup> Artikel 10ee (Uitv.besluit LB 1965)

<sup>92</sup> Besluit van 23 augustus 2013, nr.DGB2013/70M, vraag 9, en artikel 10e lid 2, onderdeel b, (Uitv.besluit LB 1965)

<sup>93</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32504, nr. 69.

extraterritoriale werknemers in Europa, kent slechts Portugal een looptijd voor deze werknemers van tien jaar<sup>94</sup>. Van de overige landen is de maximale looptijd ten hoogste zes jaar.

Door de looptijd te verminderen kan men zich voorstellen dat dit ook een budgettair effect heeft. Stel dat een werknemer gemiddeld €70.000 per jaar verdient. De vergoeding die de werknemer dan krijgt is  $30/70 * 70.000 = €30.000$  op jaarbasis. In het jaar 2009 waren het aantal beschikkingen voor de 30%-regeling 40.000<sup>95</sup>. Door de looptijd te verkorten met twee jaar, behoeft Nederland geen vergoeding te geven voor deze twee jaar. De aanname wordt gedaan dat een werknemer volledig gebruik maakt van de 30%-regeling. Voorheen zou hij dan voor tien jaar kunnen opteren voor de 30%-regeling, wat nu is ingekort naar acht jaar. Uitgaande van de cijfers van 2009 bedraagt de extra opbrengst voor de schatkist dan  $(1 * €30.000 * 2) = €60.000$  ingeval van deze werknemer.

Naast de looptijd is de kortingsregeling ook aangepast. Zoals eerder besproken wordt de looptijd verminderd met de tijd van de eerdere tewerkstelling in Nederland. Tewerkstellingen van langer dan 25 jaar geleden worden bij deze berekening buiten beschouwing gelaten. Voor de wetswijziging bedroeg deze kortingsregeling tien jaar. De vermindering van perioden van eerdere tewerkstelling van een looptijd van maximaal tien jaar blijkt in de praktijk matig uit te werken. Veel Nederlanders die tijdelijk naar het buitenland gingen om daar te wonen en werken en daarna terugkeerde, konden met de oude kortingsregeling nog vele jaren opteren voor de 30%-regeling<sup>96</sup>.

Kamerlid Bashir van de SP vroeg of Nederlanders die de 30%-regeling kunnen toepassen na hun verblijf in het buitenland hiermee worden ingedamd<sup>97</sup>. De aanpassingen van de 30%-regeling zijn erop gericht om onbedoeld gebruik in te dammen. Een vorm van dit onbedoeld gebruik heeft te maken met werknemers die voor een periode van tien jaar Nederland hebben verlaten. Bij terugkeer zijn de omstandigheden zo dat zij onder de 30%-regeling vallen. Deze werknemers hebben niet dermate extra kosten in vergelijking met ingekomen werknemers dat deze kosten vallen onder extraterritoriale kosten, want Nederland was hun thuisland en wordt dit weer. Desalniettemin heeft de nieuwe kortingsregeling alleen invloed op nieuwe beschikkingen. Zo zullen deze Nederlanders vooralsnog de 30%-regeling ongehinderd kunnen toepassen tot het einde van de looptijd. Door de nieuwe kortingsregeling neemt het oneigenlijk gebruik van de 30%-regeling af en zorgt zodoende voor een doelmatiger regeling.

Met de vernieuwde kortingsregeling moet de belastingdienst de documenten voor een periode van 25 jaar aanhouden met ingang van de eerste tewerkstelling in Nederland. Voorheen was deze periode tien jaar. Het is voorstelbaar dat dit zorgt voor een administratieve lasten verzwaring voor de overheid.

Het verlengen van de kortingsregeling zorgt ook voor een opbrengst voor de schatkist van Nederland. Deze komt neer op structureel € 15 miljoen<sup>98</sup>.

---

<sup>94</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 3, 5.5.

<sup>95</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32504, nr. 69.

<sup>96</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32504, nr. 69.

<sup>97</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 17.

<sup>98</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 10, 6.3.

### 3.5 Promovendi

Een andere cruciale wetwijziging die in 2012 is ingevoerd is de regeling met betrekking tot promovendi. Als een buitenlandse werknemer tewerkgesteld wordt binnen een jaar nadat hij is gepromoveerd in Nederland, wordt de voorwaarde dat de werknemer aangeworven moet zijn door de inhoudingsplichtige uit een ander land, buiten beschouwing gelaten<sup>99</sup>. Er wordt dan naar de woonplaats gekeken voordat de werknemer in Nederland promoveert. De werknemer moet nog wel 150 kilometer van de grens vandaan wonen voordat hij gaat promoveren, wil hij kunnen opteren voor de 30%-regeling. Het is aannemelijk dat de meeste werknemers na het behalen van de doctorstitel niet zullen voldoen aan het looncriterium<sup>100</sup>. Daarom is er in de wet een verzachtende salarishnorm ingesteld. Als de werknemer de leeftijd van 30 nog niet heeft bereikt en een doctorstitel heeft behaald, geldt deze verzachtende norm<sup>101</sup>.

De leden van de fractie PvdA maakten meenden dat van het bestaande wetenschappelijk personeel 85% niet meer voldoet aan de criteria van de 30%-regeling, omdat het inkomen in verhouding tot het hoge opleidingsniveau bij veel gevallen wat lager ligt dan het looncriterium<sup>102</sup>. Door het verzachten van de salarishnorm en de speciale regeling voor werknemers die promoveren in Nederland wordt dit bestreden. Nederland wil namelijk weer gaan behoren tot de top vijf kenniseconomieën<sup>103</sup>. Door belastingvoordelen in te voeren voor buitenlandse promovendi kan dit wellicht gemakkelijker worden bereikt.

De promovendi passen binnen de doelgroep waarvoor de 30%-regeling was opgenomen. Door de regeling voor deze doelgroep te versoepelen is de wetgeving met betrekking tot de 30%-regeling doeltreffender. Echter kleven er aan deze maatregel wel nadelige effecten. Deze regeling kost de Nederlandse schatkist structureel € 10 miljoen<sup>104</sup>.

### 3.6 Grensarbeider

Sinds 2012 is een nieuwe vereiste in de wet opgenomen. Deze voorwaarde houdt in dat een werknemer voorafgaand aan de tewerkstelling in Nederland, een periode van ten minste twee derde van 24 maanden op een afstand van meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens vandaan moet wonen<sup>105</sup>. Deze afstand is exclusief de territoriale zee.

De voorwaarde is in de wet opgenomen om positieve discriminatie te voorkomen. Een Nederlandse werkgever zal eerder een buitenlandse werknemer aannemen dan een werknemer die in Nederland woont, puur en alleen omdat hij dan gebruik kan maken van de 30%-regeling om zo een belastingvoordeel te genieten<sup>106</sup>. De Staatssecretaris beoogt deze discriminatie in te dammen door middel van deze regeling.

---

<sup>99</sup> Artikel 10e lid 3 (Uitv.besluit LB 1965)

<sup>100</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 3, 5.5.

<sup>101</sup> Artikel 10eb lid 2 (Uitv.besluit LB 1965)

<sup>102</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 10, 6.3.

<sup>103</sup> Anoniem, Elsevier fiscaal 15 september 2011, "Nederland weer in top 5 van kenniseconomieën"

<sup>104</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 10, 6.3.

<sup>105</sup> Artikel 10e lid 2 onderdeel b, sub 2 (Uitv.besluit LB 1965)

<sup>106</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32504, nr. 69.

Het Kamerlid Bashir<sup>107</sup> merkt terecht op dat mensen uit de grensstreek van België of Duitsland ook kunnen beschikken over een specifieke deskundigheid en er geen reden bestaat om deze uit te sluiten. Echter maken de werknemers in een grensstreek niet zodanig veel extraterritoriale kosten waardoor de 30%-regeling erg voordelig uitpakt voor deze groep werknemers. Bovendien kan de werkgever, als geen gebruik wordt gemaakt van de 30%-regeling, de verhuiskosten onbelast vergoeden.

De leden van het CDA merken op dat de voorwaarde van de 150 kilometergrens niet altijd evenredig en eerlijk uitwerkt<sup>108</sup>. Ook Huizing van de VVD heeft zijn bedenkingen over deze absolute norm<sup>109</sup>. Een werknemer die 152 kilometer van de Nederlandse grens woont en vier kilometer moet reizen in Nederland om op plaats van bestemming te komen valt onder de 30%-regeling. Een werknemer die 100 kilometer van de grens vandaan woont en 56 kilometer moet reizen in Nederland om op plaats van bestemming te komen kan niet opteren voor de 30%-regeling. Maar beide werknemers reizen evenveel. de staatssecretaris antwoordt in zijn verdediging als volgt<sup>110</sup>:

*“Zoals bij elke absolute grens kent ook de 150 kilometergrens echter een zekere grofheid”*

Mijns inziens heeft de Staatssecretaris gelijk. Net zoals het looncriterium een grofheid kent, kent de 150 kilometer-grens ook een imperfectie. Deze discrepanties in de wetgeving zijn niet te voorkomen. Er zal ergens een grens moeten worden getrokken wil deze positieve discriminatie worden ingedamd. Een oplossing voor deze absolute grens is te vinden in een andere methode, namelijk de afstand meten van de woonplaats tot de werkplek. Doch brengt deze methode dusdanig veel administratieve rompslomp met zich dat het lastig uitvoerbaar en handhaafbaar is voor de belastingdienst<sup>111</sup>. Een situatie die valt te bedenken is dat een werknemer werkzaam is op verschillende kantoren door het land heen. Hoe dient dergelijke afstand in dit geval berekend te worden?

De budgettaire effecten van het uitsluiten van de grensarbeiders levert de Nederlandse schatkist structureel € 30 miljoen op<sup>112</sup>. Dit is uiteraard ook één van de redenen van de Staatssecretaris om deze extra criterium in de wet op te nemen. Echter nemen de administratieve lasten wel toe omdat er per werknemer moet worden gekeken of deze in een straal van 150 kilometer woont. Mijns inziens kan dit probleem met de technologie van tegenwoordig snel en eenvoudig worden opgelost met digitale kaarten.

Verder kan de voorwaarde dat een werknemer 150 kilometer van de grens vandaan moet wonen in strijd zijn met het EU-recht, namelijk met de vrijheid van verkeer van werknemers. Dit aspect zal in het volgende hoofdstuk worden behandeld.

### **3.7 Jurisprudentie**

Hierna wordt een aantal zaken behandeld met betrekking tot de 30%-regeling. Jurisprudentie van vóór de wetswijziging zal worden getoetst aan de nieuwe voorwaarden, om zo een beter beeld te

---

<sup>107</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 17.

<sup>108</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 10, 6.3.

<sup>109</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 17.

<sup>110</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 10.

<sup>111</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 17.

<sup>112</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 10, 6.3.

krijgen van de doelgroep die niet meer onder de 30%-regeling valt en de doelgroep die de Staatssecretaris beoogt te bereiken.

*Hof Den Bosch 29 maart 2006, nr. 03/02859<sup>113</sup>*

Hier ging het om een Poolse verpleegster die een medisch middelbaar onderwijs en een praktijkopleiding heeft genoten. Deze verpleegster heeft zes jaar in Polen, twee jaar in Duitsland en twee jaar in Italië gewerkt. Hierna werd ze tewerkgesteld in Nederland. Haar bruto salaris bedroeg €1.397,04 per maand. Volgens de regelgeving van vóór 1 januari 2012 kon zij geen gebruik maken van de 30%-regeling. Dit omdat er werd gekeken naar de genoten opleiding, werkervaring en salarisniveau. De zaak toetsend aan de nieuwe voorwaarden, zal er geen rechtszaak hoeven komen voor dit soort gevallen. De verpleegster voldoet immers niet aan het criterium voor de specifieke deskundigheid, namelijk het looncriterium. Hieruit valt af te leiden dat de vernieuwde 30%-regeling wil voorkomen dat werknemers die een lagere opleiding dan het hoger beroepsonderwijs hebben genoten kunnen opteren voor de 30%-regeling. De werknemers die een lager opleidingsniveau hebben genoten hebben doorgaans ook een lager salarisniveau.

*Hof Den Bosch 09 september 2005, nr.03/02477<sup>114</sup>*

Het geschil betreft een Belgische acteur die een opleiding in Nederland heeft genoten aan een Nederlandse hogeschool. Hij is opgeleid tot musicalartiest. Na zijn opleiding gaat hij voor een aantal jaar in Duitsland werken. Hierna wordt hij aangenomen voor een musical in Nederland. Naast zijn eigen rol is hij ook een stand-in voor één van de hoofdrolspelers. Het hof oordeelde in deze zaak dat de musicalartiest recht heeft op de 30%-regeling. Omdat er sprake is van talent, dus een schaarste op de Nederlandse arbeidsmarkt, en ook een specifieke deskundigheid. Onder de nieuwe voorwaarden zal er moeten worden gekeken naar het salaris niveau van de artiest. Als dit lager is dan het looncriterium, heeft belanghebbende geen recht op de 30%-regeling. verder zal er in deze casus ook moeten worden gekeken waar belanghebbende feitelijk woont en of deze woonplaats 150 kilometer van de Nederlandse grens vandaan ligt. Als dit niet het geval is heeft belanghebbende geen recht op de 30%-regeling. Aangezien de Staatssecretaris beoogt om positieve discriminatie in te dammen is de 150 kilometer voorwaarde in de wet opgenomen. In deze casus zal er mijns inziens geen sprake zijn van positieve discriminatie. De werkgever heeft in deze casus louter gekeken naar de vaardigheden van de werknemer en zo zijn beslissing gemaakt om de Belgische musicalartiest de rol te laten vervullen. Een belastingvoordeel heeft bij deze keuze nooit ten grondslag gelegen en is er aldus geen sprake van discriminatie. Zodoende zal de voorwaarde dat de werknemer 150 kilometer van de grens vandaan moet wonen ten onrechte worden toegepast op deze casus.

*Hof Den Bosch 05 september 2007, nr.06/00367<sup>115</sup>*

Een Belgische belanghebbende heeft vanaf 1997 als arts-assistente gewerkt in Nederland. Dit werd gedaan in het kader van haar opleiding tot psychiater. Echter kreeg zij wel een salaris voor haar werkzaamheden tijdens haar studie. Het hof oordeelt dat de tijd dat zij werkzaam was in Nederland niet meetelt voor de bewijsregel. Haar tewerkstelling als arts-assistente komt zodoende niet in mindering op de looptijd. Dit sluit mijns inziens aan op de nieuwe regeling voor promovendi. Namelijk dat als een doctor tewerk wordt gesteld binnen een jaar na het behalen van zijn titel in

---

<sup>113</sup> Anoniem 29 maart 2006, NTFR 2006/781, "geen 30%-regeling voor Poolse verpleegster"

<sup>114</sup> Anoniem 9 september 2005, NTFR2005/1512, "Belgische musicalartiest heeft recht op 30%-regeling"

<sup>115</sup> Anoniem 5 september 2007, NTFR2007/2241, "Tijd voor opleiding tot psychiater verhindert niet toepassing 30%-regeling"



Nederland, blijft de voorwaarde dat de werknemer moet worden aangeworven uit het buitenland buiten aanmerking.

### **3.8 Samenvatting**

In dit hoofdstuk is aandacht besteed aan de wetswijzigingen omtrent de 30%-regeling. Deze wijzigingen zijn in de wet opgenomen ten gevolge van aandacht in de media en de omvang van de kosten van de regeling..

De term specifieke deskundigheid wordt voortaan ingevuld door een salarismax. De administratieve lasten verminderen hierdoor. Echter kan er wel een probleem ontstaan als een werknemer wel een specifieke deskundigheid bezit maar niet voldoet aan het looncriterium. Ook zullen er meer werknemers zijn die buiten de regeling vallen door deze salarismax. Zo blijft de regeling budgettair beheersbaar.

Doordat de term "specifieke deskundigheid" hedendaags wordt ingevuld door middel van een salarismax, is de voorwaarde dat de werknemer schaars moet zijn op de Nederlandse arbeidsmarkt naar de achtergrond verdwenen. Deze toets zal doorgaans alleen worden gedaan ingeval van een beroepssector waarin alle werknemers zullen voldoen aan het looncriterium. Een goed voorbeeld is de situatie van een profvoetballer

Verder is de looptijd ingekort en de periode van de kortingsregeling verlengd. Hierdoor zal het oneigenlijk gebruik afnemen. Deze wetswijziging zorgt daarnaast ook voor een aanzienlijke opbrengst voor de Nederlandse schatkist.

Voor buitenlandse promovendi die hun titel behalen in Nederland en binnen een jaar tewerk worden gesteld in Nederland geldt de voorwaarde dat ze uit het buitenland moeten worden aangeworven niet. Daarnaast geldt er ook een verzachtende looncriterium. Omdat deze promovendi doorgaans over veel kennis beschikken, zal zo de doelgroep ook worden bereikt. Echter zal dit wel tot een verlies leiden voor de Nederlandse overheid.

De voorwaarde dat de werknemer minstens 150 kilometer van de Nederlandse grens moet wonen voorafgaande aan de tewerkstelling is opgenomen in de wet om positieve discriminatie tegen te gaan. Echter kan hier wel oneerlijkheid en onevenredigheid ontstaan in behandeling. Maar net als elke absolute norm kent ook deze voorwaarde een zekere grofheid. De inkomsten voor de overheid stijgen door deze voorwaarde. Echter worden de administratieve lasten wel verhoogd.

Als laatst zijn er in dit hoofdstuk een aantal arresten getoetst aan de nieuwe voorwaarden van de 30%-regeling om zo een beter beeld te krijgen van de doelgroep die voortaan zal worden uitgesloten van de 30%-regeling.

## HOOFDSTUK 4: 150 KILOMETER-GRENS, EU-PROOF?

---

### 4.1 Inleiding

In het vorige hoofdstuk zijn de wijzigingen omtrent de 30%-regeling aangekaart. Eén van deze wijzigingen betreft de voorwaarde dat een werknemer meer dan twee derde van een periode van 24 maanden verder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woonachtig moet zijn, wil hij opteren voor de 30%-regeling. Deze voorwaarde kan in strijd zijn met het EU-recht. Het EU-recht is van toepassing op elke lidstaat die lid is van de EU<sup>116</sup>. Nederland valt hier ook onder en zal zich dus moeten houden aan het Verdrag betreffende werking Europese Unie. Volgens dit verdrag is discriminatie op grond van nationaliteit verboden<sup>117</sup>. Deze wet wordt vervolgens uitgesplitst in een aantal verkeersvrijheden zijnde:

- Het vrije verkeer van goederen (artikel 28 VwEU)
- Het vrije verkeer van personen (artikel 45 VwEU)
- Het vrije verkeer van diensten (artikel 56 VwEU)
- Het vrije verkeer van kapitaal (artikel 63 VwEU)

Deze verkeersvrijheden zijn opgenomen in het verdrag omdat de EU een bepaald doel wilt bereiken, namelijk, het creëren van een gemeenschappelijke binnenmarkt<sup>118</sup>. Dit doel probeert de EU te bereiken door de binnengrenzen op te heffen tussen landen die lid zijn van de EU. Hierdoor zal het grensoverschrijdend verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal op een zodanige wijze gebeuren dat er geen onderscheid zal zijn in vergelijking tot binnenlandse situaties.

Nu reist de vraag of de voorwaarde dat een werknemer 150 kilometer van de grens vandaan moet wonen voordat hij te werk wordt gesteld in Nederland, tegen de bepaling van het vrije verkeer van personen in gaat van artikel 45 VwEU. De leden van de fractie CDA stellen deze vraag ook aan de Staatssecretaris in de Nota naar aanleiding van het verslag<sup>119</sup>.

Ook is er meermalen geprocedeerd of de 150-liometer grens tegen het vrije verkeer van werknemers in gaat en zo discrimineert op grond van nationaliteit. Een voorbeeld hiervan is te vinden in de

---

<sup>116</sup> Artikel 1 (VwEU)

<sup>117</sup> Artikel 18 (VwEU)

<sup>118</sup> J.J.A.M. Korving LL.M. 1 oktober 2011, *Europees Belastingrecht*, Fiscale praktijkreeks, Nr. 27, hoofdstuk 3

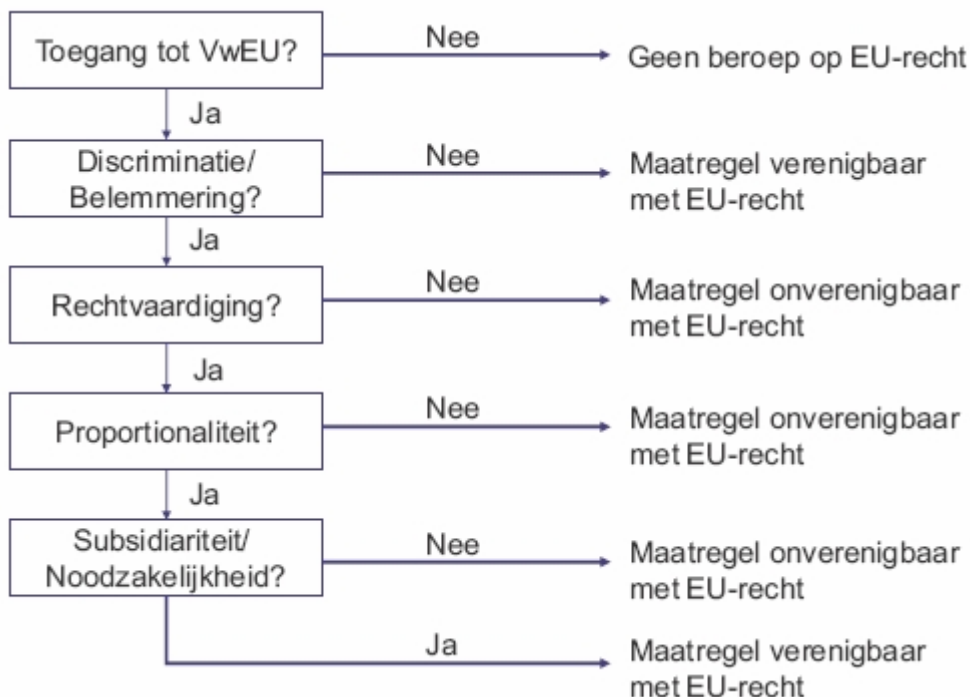
<sup>119</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 10, 6.3.

uitspraak van de Rechtbank Haarlem die het standpunt inneemt dat deze voorwaarde leidt tot discriminatie<sup>120</sup>. Rechtbank Breda daarentegen stelt dat de 150-kilometer grens niet leidt tot discriminatie<sup>121</sup>.

e Hoge Raad heeft ter zake prejudiciële vragen voorgelegd aan het Hof van Justitie<sup>122</sup>. Het gaat hier expliciet om de vraag of de voorwaarde van de 150-kilometer grens tegen het principe van het vrije verkeer van werknemers in gaat.

Op 24 februari 2015 is het Hof van Justitie tot een conclusie gekomen in de zaak Sopora<sup>123</sup>. Hieruit blijkt dat de voorwaarde van de 150-kilometer grens niet in strijd is met het EU-recht, tenzij de 30%-regeling leidt tot een duidelijke overcompensatie van de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten.

In dit hoofdstuk wordt er getoetst of de 150-kilometer grens in strijd is met het principe van het vrije verkeer van werknemers. Bij de toetsing wordt er gebruik gemaakt van het beslismodel die Het Hof van Justitie hanteert om te toetsen of de nationale wetgeving tegen de verkeersvrijheden in gaat. Dit beslismodel ziet er als volgt uit<sup>124</sup>:



<sup>120</sup> Rechtbank Haarlem 18 december 2012, nr.12/0368, LJN:BZ3870

<sup>121</sup> Rechtbank Breda 8 november 2012, nr.12/02829, LJN:BY4061

<sup>122</sup> Hoge Raad 09 augustus 2013, nr.12/05577, BNB:2013/230

<sup>123</sup> HvJ 24 februari 2015, nr.C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375

<sup>124</sup> J.J.A.M. Korving LL.M. 1 oktober 2011, *Europees Belastingrecht*, Fiscale praktijkreeks, Nr. 27, hoofdstuk 3

Door de stappen van het beslismodel te volgen zal er een duidelijke conclusie komen of de 150-kilometer grens, dan wel of niet verenigbaar is met het EU-recht. Dit model wordt eerst per onderdeel in het algemeen uitgelegd. Vervolgens zal de 150-kilometer grens worden getoetst aan het beslismodel. Aan de hand van het beslismodel wordt het oordeel van Het Hof getoetst in het arrest Sopora.

## 4.2 Toegang tot VwEU

Voordat Het Hof een nationale wetgeving kan toetsen aan de beslisboom moet er wel worden vastgesteld of een persoon wel recht heeft om het Verdrag betreffende werking Europese Unie toe te passen. Er moet sprake zijn van een burger die de nationaliteit heeft van één van de lidstaten die tot de EU behoort<sup>125</sup>. Daarnaast moet er zich een grensoverschrijdende situatie voordoen. Deze situaties zijn meestal economische processen.

In de situatie van de 150 kilometer-criterium zullen alleen de werknemers die in de landen: België, Duitsland, Luxemburg, Frankrijk of Engeland wonen getroffen worden door de voorwaarde<sup>126</sup>. Deze landen zijn allemaal lid van de EU. Zo wordt de vraag of er toegang is tot het Verdrag betreffende werking Europese Unie, bevestigend beantwoord. Alle andere landen zullen automatisch voldoen aan de voorwaarde dat een werknemer 150 kilometer van de Nederlandse grens vandaan moet wonen om te kunnen opteren voor de 30%-regeling.

## 4.3 Discriminatie/Belemmering

Nu de vraag of er toegang is tot het Verdrag betreft werking Europese Unie bevestigend is beantwoord, zal moeten worden gekeken of er sprake is van discriminatie of een belemmering. Om deze vraag te kunnen beantwoorden wordt er gekeken wat de termen 'discriminatie' en 'belemmering' inhouden. Discriminatie kan worden ingedeeld in verschillende groepen<sup>127</sup>:

- Verticale discriminatie: dit is wanneer de inwoners van een lidstaat minder gunstig worden behandeld in een andere staat dan de inwoners van de laatstgenoemde staat. Kortom houdt dit in dat een interne situatie hetzelfde moet worden behandeld als een grensoverschrijdende situatie, wil er sprake zijn van verticale non-discriminatie.
- Horizontale discriminatie: als een lidstaat een inwoner uit een andere staat anders behandelt dan een andere buitenlandse inwoner. Dus twee buitenlandse situaties mogen niet verschillend worden behandeld.
- Meestbegunstigde behandeling: dit houdt in dat een lidstaat verplicht is een behandeling toe te kennen aan inwoners van het buitenland die niet minder gunstig is. Dit wordt gedaan op basis van wederkerigheid aan inwoners van het buitenland.

---

<sup>125</sup> J.J.A.M. Korving LL.M. 1 oktober 2011, *Europees Belastingrecht*, Fiscale praktijkreeks, Nr. 27, hoofdstuk 3

<sup>126</sup> HvJ 24 februari 2015, nr.C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375

<sup>127</sup> D.J.J. Sloof, forfaitair 2004/142, "Zijn bilaterale belastingverdragen strijdig met het discriminatieverbod en/of de verdragsvrijheden uit het EG-recht?"

Daarnaast is de term discriminatie ook onder te verdelen in directe en indirecte discriminatie<sup>128</sup>:

- Directe discriminatie: dit houdt in dat een nationale wetgeving onderscheid maakt op grond van nationaliteit. Dit is de zuiverste vorm van discriminatie.
- Indirecte discriminatie: de nationale wetgeving maakt onderscheid op een ander criterium dan nationaliteit. Echter is dit onderscheidend criterium materieel hetzelfde als een onderscheid op nationaliteit. Een aantal voorbeelden hiervan zijn discriminatie op basis van woonplaats, geslacht of leeftijd.

De term 'belemmering' lijkt heel veel op discriminatie. Echter wordt er hier geen onderscheid gemaakt op grond van een onderscheidend criterium, maar heeft dit wel een vergelijkbaar effect<sup>129</sup>.

Nu de termen discriminatie en belemmering duidelijk zijn, moet de vraag of er sprake is van discriminatie/belemmering ten aanzien van de voorwaarde van de 150 kilometer-grens om te opteren voor de 30%-regeling, worden beantwoord.

De 150 kilometer-grens is een vorm van horizontale discriminatie, aangezien deze voorwaarde onderscheid maakt naar inwoners afkomstig van een andere lidstaat, die meer of minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens vandaan wonen<sup>130</sup>. Dit is dus geen verticale discriminatie omdat de inwoners van Nederland in beginsel niet hoeven te voldoen aan de 150 kilometer-grens omdat ze niet kunnen opteren als ingekomen werknemer.

Nu reist de vraag of horizontale discriminatie ook verboden is volgens het EU-recht. De Advocaat-Generaal merkt op dat er een verbod van de gemeenschappelijke markt kan ontstaan als de voorwaarde van de 150 kilometer-grens zal worden gehanteerd<sup>131</sup>. Immers worden hier werknemers van bepaalde lidstaten gunstiger behandeld dan werknemers van andere lidstaten. Volgens artikel 26 lid 2 VwEU is een interne markt een ruimte zonder binnengrenzen. Door de 150 kilometer-grens worden er toch binnengrenzen gevormd. Hieruit valt af te leiden dat horizontale discriminatie verboden is. Het Hof concludeert dit ook in diens arrest<sup>132</sup>. Zij merkt terecht op dat discriminatie op grond van nationaliteit "tussen de werknemers der lidstaten" verboden is<sup>133</sup>. Bij deze voorwaarde worden werknemers van verschillende landen anders behandeld wat leidt tot een verboden discriminatie.

Naast horizontale discriminatie is er ook sprake van indirecte discriminatie. Dit wordt is de Nota naar aanleiding van het verslag ook onderkend<sup>134</sup>. Hierin is neergelegd dat om te bevestigen of er sprake is van indirecte discriminatie moet er worden nagegaan of er situaties zijn met gelijke gevallen die gelijk behandeld moeten worden. Volgens de kamerstukken is dit niet het geval, hetgeen blijkt uit het volgende:

*"De grens van 150 kilometer is gekozen omdat aangenomen wordt dat een werknemer bij een afstand van minder dan 150 kilometer van de Nederlandse landsgrenzen slechts beperkt*

---

<sup>128</sup> J.J.A.M. Korving LL.M. 1 oktober 2011, *Europees Belastingrecht*, Fiscale praktijkreeks, Nr. 27, hoofdstuk 3

<sup>129</sup> J.J.A.M. Korving LL.M. 1 oktober 2011, *Europees Belastingrecht*, Fiscale praktijkreeks, Nr. 27, hoofdstuk 3

<sup>130</sup> F.P.G. Pötgens, NTFRB2015/15, "Sopora: over horizontale discriminatie en overcompensatie"

<sup>131</sup> Conclusie A-G J. Kokott 13 november 2014, nr. C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375, punt 28 en 29

<sup>132</sup> HvJ 24 februari 2015, nr.C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375

<sup>133</sup> Artikel 45 lid 2 (VwEU)

<sup>134</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 10, 6.3.

*extraterritoriale kosten zal hebben, en een forfaitaire kostenvergoeding voor dergelijke kosten tot de hoogte van de 30%-regeling in deze gevallen te ruim is.”*

Echter is er wel sprake van gelijke gevallen. Deze gelijke gevallen zijn in het vorige hoofdstuk al besproken en ik sluit me dan ook aan bij de bedenkingen van Huizing<sup>135</sup>. Hij merkt terecht op dat een werknemer die 100 kilometer van de Nederlandse grens woont en 60 kilometer in Nederland moet reizen, niet kan opteren voor de 30%-regeling. Terwijl een werknemer die 151 kilometer van de grens woont en negen kilometer moet reizen in het land zelf, wel kan opteren voor de 30%-regeling. In beide gevallen is de afstand van de woonplek tot de werkplek 160 kilometer. Ook de conclusie van de Advocaat-Generaal in het arrest ‘Sopora’ luidt dat er met bij 150 kilometer-voorwaarde sprake is van indirecte discriminatie<sup>136</sup>. De regeling maakt indirect onderscheid tussen inwoners van verschillende lidstaten, omdat alleen de landen die in een straal van 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen worden getroffen door deze regeling, terwijl de andere lidstaten automatisch voldoen aan deze voorwaarde.

Ook kan er de stelling worden ingenomen dat er bij de voorwaarde dat een werknemer minimaal 150 kilometer van de grens moet wonen om te opteren voor de 30%-regeling, sprake is van directe discriminatie<sup>137</sup>. Dit omdat alleen de landen België, Luxemburg, Duitsland en Frankrijk worden getroffen door deze voorwaarde. Echter kan ik me hier niet in vinden. Als er sprake was van directe discriminatie moet de 30%-regeling worden ontzegd aan alle inwoners van een lidstaat. Dit is niet het geval. Een inwoner van Zuid-Frankrijk kan wel opteren voor de 30%-regeling en het kan zo zijn dat een werknemer die in het noordelijkste puntje van Frankrijk woont niet kan opteren voor de 30%-regeling. naar mijn mening zal hier dan geen onderscheid worden gemaakt naar nationaliteit, maar hoofdzakelijk naar de woonplaats van een inwoner van één van de lidstaten.

De conclusie van het Hof is dat de voorwaarde van de 150 kilometer-grens geen belemmering of indirecte discriminatie van het vrij verkeer van werknemers tot gevolg heeft<sup>138</sup>. Zelfs als de voorwaarde van de 150 kilometer-grens een zekere grofheid kent. Om haar stelling duidelijker te maken, neemt hij zelfs het standpunt in dat inkomende werknemers erop vooruitgaan doordat de administratieve lasten voor de werknemers zodoende worden verminderd.

Ik ben het niet eens met het standpunt van het Hof. Echter zijn er wel gelijke gevallen die ongelijk worden behandeld. Zodoende is er naar mijn mening sprake van indirecte discriminatie naar woonplaats. Verder is er ook sprake van horizontale discriminatie, omdat verschillende inwoners van verschillende landen anders worden behandeld. Deze mening deelt het Hof ook met mij<sup>139</sup>. Mijns inziens zal de vraag of er sprake is van discriminatie of een belemmering dan ook bevestigend moeten worden beantwoord.

#### **4.4 Rechtvaardiging**

Als er sprake is van discriminatie of een belemmering, moet deze te rechtvaardigen zijn. Als er geen rechtvaardigingsgrond is, zal deze maatregel niet te verenigen zijn met het EU-recht. Zodoende zal de nationale wetgeving dan moeten worden aangepast conform het EU-recht. Er zijn geschreven en

---

<sup>135</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 17.

<sup>136</sup> Conclusie A-G J. Kokott 13 november 2014, nr. C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375, punt 27

<sup>137</sup> H.J. Noordenbos, NTFR2011/2610, “Wijziging 30%-regeling aanvechtbaar”

<sup>138</sup> HvJ 24 februari 2015, nr. C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375, punt 34

<sup>139</sup> HvJ EU 24 februari 2015, nr.C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375, punt 25

ongeschreven rechtvaardigingsgronden. Een belemmering in het EU-recht is te rechtvaardigen als de nationale maatregel dient ter bescherming van openbare orde, openbare veiligheid en volksgezondheid<sup>140</sup>. Dit zijn de geschreven rechtvaardigingsgronden. Door de jaren heen heeft Het Hof van Justitie ook een aantal ongeschreven rechtvaardigingsgronden ontwikkeld<sup>141</sup>. Korving verwijst hier naar het arrest 'Cassis de Dijon'. In dit arrest is neergelegd dat belemmeringen ook kunnen worden rechtvaardigt door dwingende redenen van algemeen belang<sup>142</sup>.

Deze rechtvaardigingsgrond is zeer abstract geformuleerd. Daarom heeft Het Hof een nadere invulling gegeven aan wat er wordt bedoeld met "dwingende redenen van algemeen belang". Hier volgt een aantal rechtvaardigingsgronden die zijn geaccepteerd door Het Hof<sup>143</sup>:

- Doeltreffendheid van fiscale controles: als het voor een lidstaat nagenoeg onmogelijk is om te achterhalen wat er in een ander lidstaat gebeurt, mag een belemmerende maatregel toch in werking blijven. Echter wordt dit in beperkte mate geaccepteerd door Het Hof. De reden hierachter is dat er informatie-uitwisseling en wederzijdse bijstand is tussen de lidstaten als het gaat om directe belastingen.
- Tegengaan van belastingontwijking: als de nationale wetgeving regels opstelt waar belastingontwijking of voorkoming van misbruik ten grondslag ligt, is deze wetgeving een geaccepteerde rechtvaardigingsgrond. Echter mag het hier niet gaan om een algemeen vermoeden van misbruik. Een antimisbruikmaatregel kan alleen worden gerechtvaardigd in het geval van volledig kunstmatig opgezette constructies. Dit is in het arrest "Cadbury Schweppes" naar voren gekomen<sup>144</sup>. Verder moet een antimisbruikbepaling altijd per zaak afzonderlijk worden getoetst<sup>145</sup>.
- Territorialiteitsbeginsel: een lidstaat mag in beginsel belasting heffen over inkomsten die opkomen op haar grondgebied. Deze inkomsten worden belast op grond van de woonplaats, bron waar het inkomen is opgekomen of nationaliteit. Als een lidstaat een belemmerende maatregel treft en zich met deze maatregel beroept op het territorialiteitsbeginsel, vormt dit een geaccepteerde rechtvaardigingsgrond. Echter zal deze lidstaat de internationale regels betreft de heffingsbevoegdheid wel moeten handhaven.
- Coherentie: deze rechtvaardigingsgrond houdt in dat er samenhang is in het belastingstelsel. Als een lidstaat een inwoner van haar staat anders behandelt dan een grensoverschrijdende situatie, is dit een geaccepteerde rechtvaardigingsgrond als er wordt gekeken naar het gehele belastingstelsel. De voorstelling wordt gemaakt dat een inwoner van een lidstaat gunstiger wordt behandeld dan een buitenlander. Als dezelfde belastingwet een regeling ter compensatie biedt aan deze buitenlander zal dit een geaccepteerde rechtvaardigingsgrond zijn.
- Balans en wederkerigheid van een belastingverdrag: doordat de verschillende lidstaten andere wetgeving kennen, kan er door het belastingverdrag een verschil in behandeling

---

<sup>140</sup> Artikel 45, lid 3 (VwEU)

<sup>141</sup> J.J.A.M. Korving LL.M. 1 oktober 2011, *Europees Belastingrecht*, Fiscale praktijkreeks, Nr. 27, hoofdstuk 3

<sup>142</sup> HvJ EU 20 februari 1979, nr. 120/78, (Cassis de Dijon)

<sup>143</sup> J.J.A.M. Korving LL.M. 1 oktober 2011, *Europees Belastingrecht*, Fiscale praktijkreeks, Nr. 27, hoofdstuk 3

<sup>144</sup> HvJ EU 12 september 2006, nr. C-196/04, (Cadbury Schweppes)

<sup>145</sup> HvJ EU 5 juli 2007, nr. C-321/05, (Kofloed)

ontstaan. Dit is een geaccepteerde rechtvaardigingsgrond, namelijk, balans en wederkerigheid van een belastingverdrag.

Nu er verschillende rechtvaardigingsgronden zijn besproken die tot verenigbaarheid met het EU-recht kunnen leiden (daarnaast moet de maatregel noodzakelijk en proportioneel zijn), moet nu worden gekeken of de voorwaarde van de 150 kilometer-grens, die een belemmering vormt, te rechtvaardigen is op basis van één of meer van deze rechtvaardigingsgronden.

De conclusie van Het Hof in het arrest 'Sopora' komt erop neer dat alle niet-ingezetenen gebruik kunnen maken van een vrijstelling van de gemaakte kosten. Voor werknemers die minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens vandaan wonen, houdt dit in dat de werkelijke kosten in aanmerking worden genomen en voor werknemers woonachtig verder dan een straal van 150 kilometer van de Nederlandse grens, geldt de 30%-regeling<sup>146</sup>. Derhalve ziet het Hof geen belemmering of indirecte discriminatie en komt hij zo niet aan de rechtvaardiging toe<sup>147</sup>.

De Staatssecretaris van Financiën rechtvaardigt de belemmering van de 150 kilometer-grens door het standpunt in te nemen dat er misbruik kan ontstaan in grensstreken, doordat werkgevers liever een buitenlandse werknemer in dienst nemen om zo een fiscaal voordeel te behalen<sup>148</sup>. Door de 150 kilometer-grens in te voeren tracht hij dit onbedoeld gebruik in te dammen. Dit voordeel dat werkgevers kunnen behalen door buitenlandse werknemers in dienst te nemen in plaats van binnenlandse werknemers kan worden gezien als belastingontwijking<sup>149</sup>. De gedachte hierachter is dat werknemers uit de grensstreek bovenmatig gebruik maken van de 30%-regeling en zo te veel kosten declareren dan er feitelijk worden gemaakt. Echter moet het bij belastingontwijking, zoals eerder besproken, wel gaan over kunstmatige constructies<sup>150</sup>. In dit verband is er geen sprake van een kunstmatige constructie<sup>151</sup>. Tegengaan van belastingontwijking kan derhalve geen valide rechtvaardigingsgrond vormen voor de maatregel van de 150 kilometer-criterium.

De rechtvaardigingsgrond die Nederland aanvoert in de zaak 'Sopora' is dat concurrentienadelen voor nationale werknemers zo worden voorkomen<sup>152</sup>. De Advocaat-Generaal merkt terecht op dat er aan deze rechtvaardigingsgrond in beginsel niet zal worden toegekomen. Eén van de andere voorwaarden om te kunnen opteren van de 30%-regeling is immers dat er een specifieke deskundigheid moet zijn die niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Van concurrentie zal er dus minimaal sprake zijn, aangezien een buitenlandse werknemer, die een specifieke deskundigheid bezit, alleen gebruik kan maken van de voordelen van de 30%-regeling als zijn deskundigheid niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt.

Verder kan het territorialiteitsbeginsel ook een grond zijn om de belemmering van de 150 kilometer-grens te rechtvaardigen. Dit wil zeggen dat er wordt voorkomen dat het evenwicht tussen de heffingsbevoegdheden wordt verbroken. De 30%-regeling is een voordelige fiscale faciliteit, aangezien de inwoners van Nederland niet kunnen opteren voor deze forfaitaire vergoeding.

---

<sup>146</sup> HvJ 24 februari 2015, nr. C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375, punt 30

<sup>147</sup> HvJ 24 februari 2015, nr. C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375, punt 34

<sup>148</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32504, nr. 69.

<sup>149</sup> Conclusie A-G J. Kokott 13 november 2014, nr. C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375, punt 38

<sup>150</sup> J.J.A.M. Korving LL.M. 1 oktober 2011, *Europees Belastingrecht*, Fiscale praktijkreeks, Nr. 27, hoofdstuk 3

<sup>151</sup> Conclusie A-G J. Kokott 13 november 2014, nr. C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375, punt 40

<sup>152</sup> Conclusie A-G J. Kokott 13 november 2014, nr. C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375, punt 43



Hierdoor kunnen er strenge eisen worden gesteld voor deze regeling<sup>153</sup>. Een goed voorbeeld waar dit ook het geval was is het "Schumacker-arrest"<sup>154</sup>. In het geschil was een belanghebbende met de Belgische nationaliteit. Hij verdiende nagenoeg zijn volledige inkomen in Duitsland. Hij werd aangemerkt als buitenlands belastingplichtige. Hierdoor kon hij een aantal persoonsgebonden aftrekrechten niet toepassen. De situatie van belanghebbende in vergelijking met een inwoner van Duitsland was nagenoeg identiek. Het Hof van Justitie concludeerde dat belanghebbende als een inwoner van Duitsland mocht worden gezien wat betreft het inkomen. De eis hiervoor is wel dat minstens nagenoeg (90%) het hele inkomen in het bron land moet worden verdient. Hieruit valt af te leiden dat er strenge eisen mogen worden gesteld aan fiscaal gunstige regelingen. Zo valt de voorwaarde van de 150 kilometer-grens te rechtvaardigen met het territorialiteitsbeginsel.

Het voorkomen van concurrentievervalsingen tussen niet-ingezetenen werknemers onderling kan ook een rechtvaardigingsgrond zijn<sup>155</sup>. De werknemers die minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens vandaan wonen kunnen niet opteren voor de 30%-regeling. Het doel hiervan is dat onbedoeld gebruik in de grensstreek wordt tegen gegaan. Dit doel kan worden gezien als een dwingende reden van algemeen belang<sup>156</sup>.

Mijns inziens vormen het territorialiteitsbeginsel en het voorkomen van concurrentievervalsingen tussen niet-ingezetenen werknemers een rechtvaardigingsgrond voor de belemmering van de 150 kilometer-voorwaarde. De Staatssecretaris van Financiën stelt dat concurrentie nadelen voor nationale werknemers een grond zijn om de 150 kilometer-grens te rechtvaardigen<sup>157</sup>. Echter kom je niet toe aan deze rechtvaardiging, omdat de ingekomen werknemer die de specifieke deskundigheid bezit schaars moet zijn op de Nederlandse arbeidsmarkt<sup>158</sup>.

#### **4.5 Proportionaliteit en noodzakelijkheid**

Als er is vastgesteld dat er een belemmering die kan worden rechtvaardigt, moet er worden nagegaan of deze maatregel proportioneel en subsidiair is om het doel te bereiken. Dat wil zeggen dat de maatregel geschikt moet zijn om het doel te bereiken<sup>159</sup>. Verder mag de regeling niet verder gaan dan noodzakelijk om het beoogde doel te bereiken.

De 150 kilometer-grens is in de wet opgenomen om onbedoeld gebruik tegen te gaan. Zo stelt de Staatssecretaris in de Nota naar aanleiding van het verslag dat werknemers die dicht bij Nederland wonen veel minder extraterritoriale kosten hebben en dat zij kunnen worden vergeleken met de werknemers die in Nederland wonen<sup>160</sup>. Zo acht hij de 150 kilometer-criterium een maatregel die proportioneel is voor het bereiken van het gestelde doel.

Echter kan een werknemer die minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens vandaan woont niet opteren voor de 30%-regeling. Ondanks dat hij in Nederland zelf ook een aanzienlijke afstand

---

<sup>153</sup> I.W.G. Lemmens 2012, Forfaitair 2012/222, "De 30%-regeling anno 2012: door aanscherping niet meer EU-proof"

<sup>154</sup> HvJ 14 februari 1995, nr. C-279/93, (schumacker),

<sup>155</sup> Conclusie A-G J. Kokott 13 november 2014, nr. C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375, punt 46

<sup>156</sup> Conclusie A-G J. Kokott 13 november 2014, nr. C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375, punt 47

<sup>157</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 10, 6.3.

<sup>158</sup> Artikel 10e lid 2, onderdeel b, sub 1 (Uitv.besluit LB 1965)

<sup>159</sup> J.J.A.M. Korving LL.M. 1 oktober 2011, *Europees Belastingrecht*, Fiscale praktijkreeks, Nr. 27, hoofdstuk 3

<sup>160</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 10, 6.3.

moet overbruggen. Zoals er in paragraaf 4.2 is besproken kan er dan sprake zijn van gelijke gevallen. Is deze voorwaarde dan nog wel proportioneel voor het gestelde doel? Het Kamerlid Omtzigt verwijst in de kamerstukken terecht naar een andere maatstaf voor het stellen van de 150-kilometer-grens, die van de NOB, waarbij er wordt uitgegaan van de afstand tussen de woonplaats voor de tewerkstelling in Nederland en de plaats van de tewerkstelling in Nederland<sup>161</sup>. Mijns inziens is deze maatstaf geschikter voor het bereiken van het beoogde doel, namelijk het uitsluiten van werknemers die minder extraterritoriale kosten maken.

In zijn verdediging over de opmerking van de NOB stelt de staatsecretaris dat deze maatregel lastig uitvoerbaar en handhaafbaar zou zijn voor de Belastingdienst<sup>162</sup>. Echter zijn overwegingen van administratieve aard geen grond om een belemmering te kunnen rechtvaardigen<sup>163</sup>. Wel is een lidstaat bevoegd om algemene regels te stellen, waardoor de belastingdienst de regeling gemakkelijker kan controleren en handhaven<sup>164</sup>. Hieruit volgt dat de gekozen maatstaf voor de 150 kilometer-voorwaarde geschikt is, ondanks dat er een betere maatstaf kan worden gehanteerd. Deze alternatieve maatstaf zal de administratieve lasten dusdanig verhogen waardoor de huidige maatstaf mijns inziens geschikt is om het beoogde doel te bereiken.

Het Hof acht de maatregel van de 150 kilometer-voorwaarde ook geschikt. Echter maakt hij hier wel een nuance op. Als de vrijstelling systematisch aanleiding geeft tot overcompensatie van de werkelijk gemaakte kosten, is de 150 kilometer-voorwaarde niet geschikt en zal zo niet verenigbaar zijn met het EU-recht<sup>165</sup>.

De volgende vraag die dient te worden beantwoord is of de gekozen maatregel niet verder gaat dan noodzakelijk om het doel te bereiken. Namelijk het uitsluiten van werknemers die weinig extraterritoriale kosten maken. Deze voorwaarde van de 150 kilometer-grens is opgenomen in de wet voor vereenvoudiging. Echter kan deze voorwaarde wel verder gaan dan noodzakelijk om de rechtsgrond, inhoudende het voorkomen van concurrentievervalsingen tussen niet-ingezetenen, te verwezenlijken<sup>166</sup>.

De wetgever had een minder ingrijpende maatregel kunnen treffen. Nu worden werknemers die voorafgaand aan de tewerkstelling in Nederland minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens vandaan wonen uitgesloten wat betreft de 30%-regeling. Een coulantere maatregel is dat deze groep werknemers een lager percentage dan 30% van de grondslag vergoed krijgt<sup>167</sup>. In dit opzicht gaat de 150 kilometer-voorwaarde verder dan noodzakelijk om het beoogde doel te bereiken. Echter kunnen werknemers die op een afstand minder dan 150 kilometer van de grens vandaan wonen wel een vergoeding krijgen op basis van de werkelijk gemaakte kosten<sup>168</sup>. Het standpunt dat de maatregel verder gaat dan noodzakelijk om het doel te bereiken wordt hierdoor mijns inziens weerlegd.

---

<sup>161</sup>Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 17.

<sup>162</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 17.

<sup>163</sup>HvJ 26 januari 1999, nr. C-18/95, Terhoeve, EU:C:1999:22, punt 45

<sup>164</sup>HvJ 10 februari 2009, nr. C-110/05, Commissie/Italië, EU:C:2009:66, punt 67

<sup>165</sup> HvJ 24 februari 2015, nr. C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375, punt 36

<sup>166</sup> Conclusie A-G J. Kokott 13 november 2014, nr. C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375, punt 59

<sup>167</sup> Conclusie A-G J. Kokott 13 november 2014, nr. C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375, punt 60

<sup>168</sup> HvJ 24 februari 2015, nr. C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375, punt 30

## 4.6 Samenvatting

De vraag of er toegang is tot het Verdrag betreffende werking Europese Unie is bevestigend beantwoord. Hierna is er vastgesteld dat er sprake is van indirecte discriminatie naar woonplaats en horizontale discriminatie.

Het territorialiteitsbeginsel en het voorkomen van concurrentievervalsingen tussen niet-ingezetene werknemers vormen een rechtvaardigingsgrond voor de belemmering van de 150 kilometer-voorwaarde.

Er kan een andere maatstaf voor de 150 kilometer-voorwaarde worden gehanteerd. Echter zullen de administratieve lasten dusdanig toenemen dat de huidige maatstaf een geschikte maatstaf is.

Echter gaat de regeling wel verder dan noodzakelijk voor het bereiken van zijn doel. Er had namelijk een lagere grondslag kunnen worden genomen voor werknemers die in een straal van 150 kilometer van de Nederlandse grens vandaan wonen, in plaats van een gehele uitsluiting. Dit standpunt wordt weerlegt doordat de groep werknemers die niet mag opteren voor de 30%-regeling, wel de werkelijk gemaakte kosten vergoed kunnen krijgen.

## HOOFSTUK 5: CONCLUSIE

---

In deze scriptie ben ik ingegaan op de 30%-regeling. De veranderingen die ingaande 1 januari 2012 in de regeling zijn doorgevoerd zijn besproken. De voornaamste veranderingen die zijn besproken komen neer op:

- Het criterium van specifieke deskundigheid wordt sindsdien ingevuld door een salarismaximum.
- Aanscherping van de kortingsregeling van tien naar vijftien jaar.
- De invoering van de kilometergrens als extra voorwaarde.
- Het criterium dat een werknemer uit het buitenland moet worden aangeworven wordt buiten beschouwing gelaten als het gaat om jonge buitenlanders die promoveren in Nederland.

De stelling die centraal heeft gestaan in deze scriptie:

*De wijzigingen die zijn doorgevoerd met betrekking tot de 30%-regeling hebben geleid tot een doelmatiger regeling.*

In het eerste hoofdstuk zijn de kenmerken betreffende de 30%-regeling besproken. De voornaamste redenen voor het ontstaan van de 30%-regeling zijn het versterken van de concurrentiepositie en het verzachten van de administratieve lasten voor de werkgever.

De term specifieke deskundigheid wordt voortaan ingevuld door een salarismaximum. De administratieve lasten verminderen hierdoor. Echter kan er wel een probleem ontstaan als een werknemer wel een specifieke deskundigheid bezit maar niet voldoet aan het looncriterium. Ook zullen er meer werknemers zijn die buiten de regeling vallen door deze salarismaximum. Zo blijft de regeling budgettair beheersbaar. In dit opzicht heeft de wijziging mijns inziens gezorgd voor een doelmatiger regeling.

Verder is de looptijd ingekort en de periode van de kortingsregeling verlengd. Hierdoor zal het oneigenlijk gebruik afnemen. Deze wetswijziging zorgt daarnaast ook voor een aanzienlijke opbrengst voor de Nederlandse schatkist. Doordat het oneigenlijk gebruik afneemt zorgt dit voor een effectiever ingerichte regelgeving.

Voor buitenlandse promovendi die hun titel behalen in Nederland en binnen een jaar tewerk worden gesteld in Nederland geldt de voorwaarde dat ze uit het buitenland moeten worden aangeworven niet. Daarnaast geldt er ook een verzachtende looncriterium. Omdat deze promovendi doorgaans over veel kennis beschikken, zal zo de doelgroep die de staatssecretaris beoogt te bereiken ook worden bereikt. Echter zal dit wel tot een budgettaire verlies leiden voor de Nederlandse overheid.

De voorwaarde dat de werknemer minstens 150 kilometer van de Nederlandse grens moet wonen voorafgaande aan de tewerkstelling is opgenomen in de wet om positieve discriminatie tegen te gaan, wat zorgt voor een doelmatiger ingerichte regeling. Echter kan hier wel oneerlijkheid en onevenredigheid ontstaan in behandeling. Maar net als elke absolute norm kent ook deze voorwaarde een zekere grofheid. De inkomsten voor de overheid stijgen door deze voorwaarde. Echter worden de administratieve lasten wel verhoogd.

Met het opnemen van de 150 kilometer-voorwaarde in de wet is er een spanningsveld gekomen op Europeesrechtelijk vlak. Het gaat hier om de vraag of deze voorwaarde in strijd is met het vrije verkeer van werknemers. Op 24 februari 2015 is het Hof tot een conclusie gekomen in de zaak Sopora. Hieruit blijkt dat de voorwaarde van de 150-kilometer grens niet in strijd is met het EU-recht, tenzij de 30%-regeling leidt tot een duidelijke overcompensatie van de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten. Het oordeel van Het Hof is in het vierde hoofdstuk getoetst aan de beslisboom.

De vraag of er toegang is tot het Verdrag betreffende werking Europese Unie is bevestigend beantwoord. Hierna is er vastgesteld dat er sprake is van indirecte discriminatie naar woonplaats en horizontale discriminatie. Het territorialiteitsbeginsel en het voorkomen van concurrentievervalsingen tussen niet-ingezetenen vormen een rechtvaardigingsgrond voor de belemmering van de 150 kilometer-voorwaarde. Er kan een andere maatstaf voor de 150 kilometer-voorwaarde worden gehanteerd. Echter zullen de administratieve lasten dusdanig toenemen dat de huidige maatstaf een geschikte maatstaf is. Hierdoor gaat de regeling wel verder dan noodzakelijk voor het bereiken van het doel. Er had namelijk een lagere grondslag kunnen worden genomen voor werknemers die in een straal van 150 kilometer van de Nederlandse grens vandaan wonen, in plaats van een gehele uitsluiting. Dit standpunt wordt weerlegd doordat de groep werknemers die niet mag opteren voor de 30%-regeling, wel de werkelijk gemaakte kosten vergoed kunnen krijgen.

Hierdoor is de voorwaarde dat een werknemer 150 kilometer van de Nederlandse grens vandaan moet wonen voorafgaand aan de tewerkstelling in Nederland mijns inziens verenigbaar met het EU-recht.

Al met al hebben de wijzigingen ervoor gezorgd dat er een doelmatiger regeling is opgenomen in de wet dan de regelgeving van vóór 1 januari 2012. Echter zijn er wel een aantal spanningsvelden en complicaties met betrekking tot de wijzigingen. De voorwaarde van de 150 kilometer-grens is niet in strijd met het EU-recht, mits er wordt voldaan aan bepaalde voorwaarden. Zodoende mag deze voorwaarde blijven bestaan onder de huidige regelgeving.

## LITERATUURLIJST

---

### Literatuur

- Anoniem** 1 januari 2009, NDFR, Fiscale zakenreeks, Nr. 9 'de 30%-regeling voor ingekomen werknemers'
- De Redactie**, NTFR2000/1619, 'Hoofdpunten concept-Aanpassingsbesluit belastingherziening 2001'
- Fijen**, NTFR2007/1858, "30%-regeling staat open voor commissarissen"
- J.D. Schouten** augustus 2008, NTFR beschouwingen, "gerechtigden tot de 30%-regeling"
- J.C. Zeeuw**, NTFR2013/1042, 'Geen schaarste aan tandartsen op de Nederlandse arbeidsmarkt in 2011'
- Anoniem** 16 mei 2011, <www.rtlnieuws.nl>, 'Belastingvoordeel expats kost onbedoeld goud geld'
- C.L.J.R Douven**, Fiscaal up to Date, '2012-de gewijzigde 30%-regeling'
- J. de Haan** 1 januari 2012, Maandblad Belastingbeschouwingen, "Wijzigingen in de loonheffingen met ingang van 2012"
- F.M. Werger**, NTFR2014-2573, 'Geen 30%-regeling voor jonge Belgische voetballer'
- Anoniem** 15 september 2011, Elsevier fiscaal, "Nederland weer in top 5 van kenniseconomieën"
- Anoniem** 29 maart 2006, NTFR 2006/781, "geen 30%-regeling voor Poolse verpleegster"
- Anoniem** 9 september 2005, NTFR2005/1512, "Belgische musicalartiest heeft recht op 30%-regeling"
- Anoniem** 5 september 2007, NTFR2007/2241, "Tijd voor opleiding tot psychiater verhindert niet toepassing 30%-regeling"
- J.J.A.M. Korving LL.M.** 1 oktober 2011, *Europees Belastingrecht*, Fiscale praktijkreeks, Nr. 27, hoofdstuk 3

**D.J.J Sloof**, forfaitair 2004/142, *“Zijn bilaterale belastingverdragen strijdig met het discriminatieverbod en/of de verdragsvrijheden uit het EG-recht?”*

**F.P.G. Pötgens**, NTFRB2015/15, *“Sopora: over horizontale discriminatie en overcompensatie”*

**H.J. Noordenbos**, NTFR2011/2610, *“Wijziging 30%-regeling aanvechtbaar”*

**I.W.G. Lemmens** 2012, Forfaitair 2012/222, *“De 30%-regeling anno 2012: door aanscherping niet meer EU-proof”*

### **Kamerstukken**

Kamerstukken II 2010/11, 32504, nr. 69.

Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 3, 5.5.

Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 10, 6.3.

Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 48.

Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 81.

Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 17.

### **Besluiten**

Besluit van 2 april 1986, nr. 285-1429

Besluit van 19 augustus 1988, nr. DB 88/5011

Besluit van 28 maart 1990, nr. DB 89/6890

Besluit van 28 augustus 1992, nr. DB 92/4418.

Besluit van 29 mei 1995, nr. DB 95/119M

Besluit van 24 oktober 2000, Nr. WDB2000/757

Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M

Besluit van 23 augustus 2013, nr. DGB2013/70M

### **Jurisprudentie en conclusies Advocaat-Generaal**

Hoge Raad 5 oktober 2012, nr. 11/03239, LJN BW4758

Hof van Justitie EU 24 februari 2015, nr.C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375

Hoge Raad 12 oktober 2007, nr.42.969

Hoge Raad 25 maart 1981, nr. 19 902, BNB 1981/185

Rechtbank Breda 6 april 2007, nr.05/03310

Hof Den Bosch 15 april 2008, nr.07/00116

Hoge Raad 9 april 2010, nr.09/01778

Rechtbank Den Haag 27 november 2009, nr.08/04943, LJN:BK5876

Advocaat-Generaal Niessen 12 april 2012, nr.11/03239, NTFR2012-1282

Hof Den Haag 22 juni 2011, nr. 10/00235

Hof Amsterdam 24 februari 2005, nr. 04/01538

Rechtbank Breda 2 november 2012, nr.11/05511

Hof Amsterdam 07 februari 2013, nr.12/00418

Hoge Raad 17 april 2009, nr.43.049

Rechtbank Arnhem 23 augustus 2012, nr.11/04814;

Hof Den Bosch 20 september 2013, nr.12/00811

Hof Arnhem-Leeuwarden 17 maart 2015, nr.14/00586

Hoge Raad 26 september 2014, nr.13/06013

Rechtbank Haarlem 18 december 2012, nr.12/0368, LJN:BZ3870

Rechtbank Breda 8 november 2012, nr.12/02829, LJN:BY4061

Hoge Raad 09 augustus 2013, nr.12/05577, BNB:2013/230

Advocaat-Generaal J. Kokott 13 november 2014, nr. C-512/13, ECLI:EU:C:2014:2375

Hof van Justitie EU 20 februari 1979, nr. 120/78, (Cassis de Dijon)

Hof van Justitie EU 12 september 2006, nr. C-196/04, (Cadbury Schweppes)

Hof van Justitie EU 5 juli 2007, nr. C-321/05, (Kofoed)

Hof van Justitie EU 14 februari 1995, nr. C-279/93, (schumacker)

Hof van Justitie EU 26 januari 1999, nr. C-18/95, Terhoeve, EU:C:1999:22, punt 45

Hof van Justitie EU 10 februari 2009, nr. C-110/05, Commissie/Italië, EU:C:2009:66, punt 67

**overig**



**Staatssecretaris Wijn** 20 oktober 2003, Den Haag, Persbericht

**P. Kavelaars** 14 september 2007, Noot bij: Hoge Raad, BNB 2007/319c, Nr. 42969

**Minister van Sociale Zaken en werkgelegenheid L.F. Assher** 10 februari 2015, '*Verzoek Tweede Kamer over de extraterritoriale kostenregeling en verzoek om uitstel beantwoording Kamervragen*'