

**ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM**

**Erasmus School of Economics**

**Bachelorscriptie Fiscale Economie**



## **30%-regeling in strijd met vrij verkeer van werknemers?**

**Matthijs van der Himst**

**Studentnummer: 453645**

**Begeleider: Drs. C. van Wijk**

**29 Februari 2020**

## INHOUD

Hoofdstuk 1: Inleiding .....	5
1.1. Aanleiding en relevantie .....	5
1.2. Probleemstelling en deelvragen.....	6
1.3. Afbakening .....	7
1.4. Opzet .....	7
Hoofdstuk 2: De 30% regeling .....	8
2.1. Inleiding.....	8
2.2. De geschiedenis van de 30%-regeling .....	8
2.3. De strekking van de 30%-regeling .....	9
2.4. Voorwaarden 30%-regeling .....	9
2.4.1. ingekomen werknemer.....	10
2.4.2. Specifieke deskundigheid.....	10
2.4.3. Schaarste .....	11
2.4.4. 150-kilometer-eis.....	11
2.5. Extraterritoriale kosten .....	12
2.6. Doelen en gebruikers.....	13
2.6.1. Doelen.....	13
2.6.2. De gebruikers van de 30%-regeling.....	13
2.7. Samenvatting .....	14
Hoofdstuk 3: Vrij verkeer van werknemers.....	15
3.1. Inleiding.....	15
3.2. Vrij verkeer van werknemers.....	15
3.3. Toetsing 30%-regeling aan toetsingsschema HvJ EU.....	16
3.3.2. Belemmering van het vrij verkeer van werknemers.....	16
3.3.3. Objectieve vergelijkbaarheid.....	18
3.3.4. Rechtvaardiging.....	19
3.3.5. Is de maatregel geschikt? .....	20
3.3.6. Is de maatregel evenredig? .....	21
3.3.7. Conclusies a-g en HvJ EU.....	22
3.4. Samenvatting en conclusie.....	23
Hoofdstuk 4: Systematische overcompensatie.....	25
4.1. Inleiding.....	25
4.2. Hoge Raad 4 maart 2016 .....	25
4.3. Beoordeling van het onderzoek van de Hoge Raad.....	26
4.3.1. Argument vanuit de geschiedenis .....	26

4.3.2. Argument gebaseerd op het onderzoek van de A-G.....	27
4.3.3. Partiële buitenlandse belastingplicht.....	30
4.3.4. Overige argumenten.....	31
4.4. Aanwijzingen die duiden op een systematische overcompensatie.....	32
4.4.1. Onderzoeken van FEI BV en Dialogic.....	32
4.4.2. Overige aanwijzingen .....	33
4.5. Conclusie systematische overcompensatie.....	34
4.6. Samenvatting .....	35
Hoofdstuk 5: Conclusie.....	37
5.1 Wat houdt de 30%-regeling in? .....	37
5.2 Onder welke voorwaarde is de 30%-regeling in lijn met het vrij verkeer van werknemers? .....	38
5.3 Leidt de 30%-regeling tot een systematische en duidelijke overcompensatie van de extraterritoriale kosten? .....	38
5.4. Leidt de 150-kilometergrens, opgenomen in de 30%-regeling tot een schending van het vrij verkeer van werknemers binnen de EU?.....	40
5.5 Aanbevelingen .....	40
Literatuurlijst.....	41
Artikelen boeken en rapporten:.....	41
Kamerstukken:.....	41
Besluiten:.....	42
Jurisprudentie: .....	42
Overig: .....	43

## Afkortingenlijst

A-G	Advocaat-Generaal
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
EU	Europese Unie
FEI	Fiscaal Economisch Instituut
HvJ	Hof van Justitie
HR	Hoge Raad
Kamerstukken II	Kamerstukken van de Tweede Kamer van de Staten-Generaal
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NTFR- B	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht Beschouwingen
Rb.	Rechtbank
R.o.	Rechtsoverweging
UBLB 1965	Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet IB 2001	Wet op Inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet op Loonbelasting 1964

### 1.1. AANLEIDING EN RELEVANTIE

De 30%-regeling is van oorsprong in het leven geroepen om Nederland als werkland aantrekkelijker te maken voor buitenlands personeel en houdt in dat de werkgever een vrije onbelaste vergoeding voor de extraterritoriale kosten mag geven, ter hoogte van 30% van het loon inclusief de vergoeding.<sup>1</sup> Deze 30%-regeling is opgenomen in artikel 31 lid 2 onderdeel e wet op loonbelasting 1964 (hierna: wet LB 1964) en wordt verder uitgewerkt in de artikelen 10e tot en met artikel 10ej Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (hierna: UBLB 1965).

In de 30%-regeling is een 150-kilometer-eis opgenomen. Dit leidde in 2012 tot een rechtszaak tussen de heer Sopora en de belastinginspecteur.<sup>2</sup> De heer Sopora, afkomstig uit Duitsland, werkte zelf destijds in Nederland en vond dat hij gebruik kon maken van de 30%-regeling. Het probleem was dat Sopora niet voldeed aan de 150-kilometer-eis. Deze eis staat opgenomen in artikel 10e lid 2 onderdeel b sub 2 UBLB 1965 en geldt alleen voor ingekomen werknemers. Uit deze wettekst kan worden opgemaakt dat 24 maanden voorafgaand aan het begin van de tewerkstelling de relevante periode is voor de bepaling of iemand voldoet aan de 150-kilometer-eis. Woont de werknemer meer dan twee derde van deze periode op meer dan 150 kilometer afstand van de Nederlandse grens, dan voldoet deze werknemer aan de eis. Volgens Sopora was deze beperking in strijd met de non-discriminatiebepaling opgenomen in artikel 45 lid 2 van het verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (hierna: VwEU).<sup>3</sup>

Naar aanleiding van deze zaak heeft de Hoge Raad prejudiciële vragen gesteld aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU) over de 150-kilometer-eis en of deze leidt tot discriminatie in de zin van artikel 45 lid 2 VwEU.<sup>4</sup> Het HvJ EU heeft deze vraag beantwoord en concludeerde dat er moet worden bepaald of de 30 % regeling aanleiding geeft tot een ‘systematische en duidelijke overcompensatie’ van de werkelijke extraterritoriale kosten. Het was aan de Hoge Raad om dit te onderzoeken. Als dat het geval is, dan leidt de kilometergrens opgenomen in de 30%-regeling tot een belemmering van het vrije verkeer van werknemers binnen de EU.<sup>5</sup>

De Advocaat-Generaal (hierna: A-G) heeft onderzocht of er sprake is van een duidelijke systematische overcompensatie aan de hand van drie standaardvoorbeelden. Uit deze voorbeelden blijkt dat er geen sprake is van een duidelijke systematische overcompensatie. Alleen in de hogere-inkomensgroepen is

---

<sup>1</sup> Weerepas 2019, p. 1-2.

<sup>2</sup> Rb. Breda 8 november 2012, ECLI:NL:RBBRE:2012:BY4061.

<sup>3</sup> Rb. Breda 8 november 2012, ECLI:NL:RBBRE:2012:BY4061, r.o. 3.1.

<sup>4</sup> HR 9 augustus 2013, nr. 12/05577, BNB 2013/230, r.o. 4.

<sup>5</sup> HvJ EU, 24 februari 2015, C-512/13 (Sopora), r.o. 35 en 36.

er sprake van een overcompensatie, maar dit is volgens de A-G niet genoeg reden om te kunnen spreken van een systematische overcompensatie.<sup>6</sup>

De Hoge Raad sloot met zijn beslissing aan bij de conclusie van de A-G. Het uiteindelijke oordeel was dus dat er geen sprake was van een systematische overcompensatie.<sup>7</sup> Het gevolg van deze conclusie is dat de kilometergrens opgenomen in de 30%-regeling, verenigbaar is met de bepaling die ziet op het vrije verkeer van werknemers binnen de EU.

Het onderzoek van de A-G dateert uit 2015. Na dit onderzoek zijn de omvangrijke rapporten van de Algemene Rekenkamer (2016)<sup>8</sup>, Dialogic (2017)<sup>9</sup> en FEI BV (2017)<sup>10</sup> uitgebracht. In het onderzoek van de Algemene rekenkamer wordt geconcludeerd dat er nooit onderzoek is gedaan naar de werkelijke extraterritoriale kosten die een ingekomen werknemer maakt.<sup>11</sup> Dialogic stelt dat het zo zou kunnen zijn dat het verhogen van de kilometergrens een positief effect heeft op de doelmatigheid en de doeltreffendheid hierdoor niet sterk beperkt wordt.<sup>12</sup> Ook FEI BV uit kritiek op de 150-kilometergrens en stelt dat de afstand zou moeten worden gewijzigd.<sup>13</sup> Bieden deze onderzoeken nieuwe inzichten in dit vraagstuk, of leiden ze tot dezelfde conclusie als die van de Hoge Raad?

## 1.2. PROBLEEMSTELLING EN DEELVRAGEN

Naar aanleiding van het voorgaande komt de volgende probleemstelling naar voren:

*Leidt de 150-kilometergrens opgenomen in de 30%-regeling tot een schending van het vrije verkeer van werknemers binnen de EU?*

De hoofdvraag zal worden beantwoord met behulp van drie deelvragen:

*Deelvraag 1: Wat houdt de 30%-regeling in?*

*Deelvraag 2: Onder welke voorwaarde is de 30%-regeling in lijn met het vrije verkeer van werknemers?*

---

<sup>6</sup> Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdelen 11.1-11.2 en 11.51.

<sup>7</sup> HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860, r.o. 2.3.

<sup>8</sup> Algemene rekenkamer 2016.

<sup>9</sup> Dialogic 2017.

<sup>10</sup> FEI BV 2017.

<sup>11</sup> Algemene rekenkamer 2016, p. 3.

<sup>12</sup> Dialogic 2017, p. 111.

<sup>13</sup> FEI BV 2017, p.15.

*Deelvraag 3: Leidt de 30%-regeling tot een systematische en duidelijke overcompensatie van de extraterritoriale kosten?*

### 1.3. AFBAKENING

De 30%-regeling geldt voor zowel ingekomen als voor uitgezonden werknemers. Echter is voor deze scriptie alleen de ingekomen werknemer relevant. De uitgezonden werknemer zal daarom niet worden behandeld.

### 1.4. OPZET

Dit onderzoek betreft een kwalitatief onderzoek naar de 30%-regeling. In hoofdstuk 2 wordt een uiteenzetting gegeven over de 30%-regeling. Hierin zal aan de hand van de wetshistorie, jurisprudentie en literatuur worden uitgelegd waar de 30%-regeling vandaan komt, wie de regeling kan gebruiken en hoe de regeling werkt.

In hoofdstuk 3 zal worden ingegaan op het vrije verkeer van werknemers. Eerst zal er een omschrijving worden gegeven van de bepaling, en daarna zal worden ingegaan op wat discriminatie inhoudt. Vervolgens wordt de 30%-regeling getoetst op discriminatie. Hiervoor wordt het onderzoek van de A-G Kokott in de zaak Sopora gebruikt als uitgangspunt.<sup>14</sup> De uitspraak van het HvJ EU zal in dit hoofdstuk ook worden behandeld.<sup>15</sup>

In hoofdstuk 4 wordt getoetst of er in het geval van de 30%-regeling sprake is van systematische en duidelijke overcompensatie. In het hoofdstuk zal aandacht zijn voor de conclusie van de Hoge Raad. Deze conclusie zal worden onderzocht aan de hand van het commentaar uit de literatuur. Daarnaast zullen nog aanwijzingen voor een systematische en duidelijke overcompensatie worden besproken.

Hoofdstuk 5 bevat een samenvatting van het onderzoek en een passende conclusie. Verder zullen nog enkele aanbevelingen voor vervolgonderzoek worden gegeven.

---

<sup>14</sup> A-G Kokott 13 november 2014, zaak C-512/13, (Sopora).

<sup>15</sup> HvJ EU 24 februari 2015, C-512/13, (Sopora).

## HOOFDSTUK 2: DE 30% REGELING

### 2.1. INLEIDING

De 30% regeling is een fiscale faciliteit in de Nederlandse wetgeving. De regeling is in de wet opgenomen om aangewezen groepen werknemers een tegemoetkoming te bieden voor de zogenoemde extraterritoriale kosten. Deze extraterritoriale kosten zien op het feit dat een werknemer extra kosten maakt voor een tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van een dienstbetrekking.<sup>16</sup> Wanneer de werknemer kwalificeert voor de 30%-regeling kan hij tussen twee alternatieven kiezen. Enerzijds kan worden gekozen voor een onbelaste vergoeding van de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten, anderzijds kan gebruik worden gemaakt van de 30%-regeling. Op het moment dat gebruik wordt gemaakt van de 30%-regeling, dan kunnen de werkelijke extraterritoriale kosten niet daarnaast ook vrij worden vergoed.<sup>17</sup> Mocht de werknemer niet kwalificeren voor de 30%-regeling, of hier vrijwillig geen gebruik van maken, dan kan hij zijn werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten gericht vrijgesteld laten vergoeden. Deze vergoeding wordt dan in mindering gebracht op zijn totale saldo van aangewezen vergoedingen en verstrekkingen.<sup>18</sup>

Allereerst zal in dit hoofdstuk de geschiedenis van de 30%-regeling worden doorgenomen in paragraaf 2.2. Vervolgens worden in paragraaf 2.3 strekking van de regeling besproken. In paragraaf 2.4 worden de voorwaarden voor het gebruik van de 30%-regeling uitgelegd. Verder wordt in paragraaf 2.5 uitgelegd wat extraterritoriale kosten inhouden en paragraaf 2.6 geeft inzicht in de doelen en de gebruikers van de 30%-regeling. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een samenvatting

### 2.2. DE GESCHIEDENIS VAN DE 30%-REGELING

De 30%-regeling is ontstaan, doordat Nederland na de Tweede Wereldoorlog weer moest worden opgebouwd. Aangezien de andere landen in Europa ook hun handen vol hadden aan de wederopbouw, werden de werknemers voornamelijk uit Amerika gehaald. Deze werknemers maakten dubbele kosten, bijvoorbeeld omdat zij zich in Nederland moesten huisvesten en hun familie bleef wonen in Amerika. Daarom moest Nederland het aantrekkelijker maken voor dit soort werknemers om in Nederland te komen werken. Dit resulteerde in 1959 tot een geheime regeling en die de voorloper werd van de huidige 30%-regeling. Deze regeling gold destijds vooral voor Amerikaanse werknemers die in Nederland werkzaam waren.<sup>19</sup> Deze regeling zat wel anders in elkaar dan de huidige 30%-regeling, zo bestond er een maximale aftrek van 40% van het inkomen tot maximaal 18.151 euro en de regeling

---

<sup>16</sup> Artikel 31a, lid 2, onderdeel e, wet op loonbelasting 1964.

<sup>17</sup> Vakstudie loonbelasting en premieheffingen, artikel 10ea UBLB 1965, aant. 2.3 (online, bijgewerkt 2 november 2019).

<sup>18</sup> Artikel 31a lid 2, onderdeel e, wet op loonbelasting 1964.

<sup>19</sup> Weerepas e.a. (2019), p. 5.



gold voor maximaal drie jaar. Dit percentage was voor werknemers die niet uit Amerika kwamen lager.<sup>20</sup>

Deze regeling werd in 1970 aangepast naar de 35%-regeling, maar behield zijn geheime karakter. De strekking was dat het belastbaar loon met 35% zou worden verminderd. De staatssecretaris vond dat de naar Nederland uitgezonden werknemers zekerheid behoorden te hebben over de omvang van de fiscale verplichtingen in Nederland. Daarom besloot hij om werknemers gedurende de aanloopperiode van hun verblijf een forfaitaire kostenaf trek te verlenen. Hier stond tegenover dat de werknemer afstand moest doen van zijn recht op aftrek van persoonlijke verplichtingen.<sup>21</sup> In 1986 vindt nog een belangrijke wijziging plaats. Vanaf dan is de regeling namelijk niet meer geheim, maar openbaar.<sup>22</sup> Uit deze regeling ontstond in 2001 de 30%-regeling. De introductie van de 30%-regeling betekende dat zij werd verankerd in de wet LB 1964. De verlaging van het percentage van 35 naar 30 procent was het gevolg van de grondslagverbreding. Er werd met 30% gekozen voor een hoog percentage, zodat weinig werknemers geneigd zouden zijn om gebruik te maken van de vergoeding van de werkelijke extraterritoriale kosten, wat meer administratie met zich meebrengt.<sup>23</sup>

### 2.3. DE STREKKING VAN DE 30%-REGELING

De 30%-regeling is de voortzetting van de daarvoor bekende 35%-regeling.<sup>24</sup> Het 30%-forfait wordt berekend over het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking inclusief de vergoeding voor extraterritoriale kosten. Daarnaast zijn schoolgelden buiten de 30%-regeling om vrij te vergoeden als extraterritoriale kosten.<sup>25</sup> Dit mag echter alleen wanneer aan de voorwaarden van de regeling wordt voldaan. Wanneer niet aan de voorwaarden wordt voldaan voor het gebruik van de 30%-regeling, of wanneer de werknemer meer extraterritoriale kosten maakt dan de vrijstelling die de 30%-regeling biedt, dan kan hij ervoor kiezen de werkelijke extraterritoriale kosten onbelast te laten vergoeden. De werknemer moet dan wel aantonen dat deze kosten daadwerkelijk gemaakt zijn.<sup>26</sup> De invoering van de regeling zorgt voor meer eenvoud en rechtszekerheid. Dit heeft als reden dat de werkelijke extraterritoriale kosten moeilijk zijn vast te stellen en dat brengt onzekerheid mee voor belastingplichtigen over in hoeverre hun kosten vrijgesteld kunnen worden vergoed.<sup>27</sup>

### 2.4. VOORWAARDEN 30%-REGELING

---

<sup>20</sup> Kamerstukken II, 1985-1986, 19 200, nr.7. p. 10.

<sup>21</sup> Weerepas e.a. (2019), p. 6.

<sup>22</sup> Resolutie van 2 april 1986, nr. 285-1429, BNB 1986/171. Zie ook Weerepas e.a. (2013), blz. 6-7.

<sup>23</sup> Weerepas e.a. (2019) p. 12-13.

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

<sup>25</sup> Artikel 10 ea UBLB 1965.

<sup>26</sup> Weerepas e.a. (2019), p. 25.

<sup>27</sup> Kamerstukken II, 1969-1970, vraag 829.

Voordat een werknemer de 30%-regeling mag toepassen, moet hij eerst voldoen aan een aantal voorwaarden. Zo moet een ingekomen werknemer over een specifieke deskundigheid beschikken die niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt en moet hij kwalificeren als een extraterritoriale ingekomen werknemer. Daarnaast is het voor de werknemer niet toegestaan om gedurende de periode van 24 maanden, voorafgaand aan de tewerkstelling, langer dan acht maanden binnen 150 kilometer van de Nederlandse grens te wonen. Dit zijn de basisvoorwaarden die zijn terug te lezen in artikel 10e tweede lid onderdeel b UBLB 1965.

---

#### 2.4.1. INGEKOMEN WERKNEMER

De 30%-regeling kan worden gebruikt door een extraterritoriale werknemer. Dit type werknemer krijgt te maken met dubbele of extra kosten, bijvoorbeeld voor huisvesting. In artikel 10e lid 2 onderdeel b UBLB 1965, staat de betekenis van een ingekomen werknemer gegeven: *“Een door een inhoudingsplichtige uit een ander land aangeworven, of naar een inhoudingsplichtige gezonden werknemer in de zin van artikel 2, Wet LB 1964, met een specifieke deskundigheid die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is.”* Ook staat in dit onderdeel dat de ingekomen werknemer moet voldoen aan de 150-kilometer-eis.

Verder is het niet noodzakelijk dat een werknemer zijn woon- of verblijfplaats overbrengt naar Nederland. Op basis hiervan wordt de conclusie getrokken door A-G Ballegooijen dat de 30%-regeling ook kan worden gebruikt door een bestuurder die niet in Nederland woont en dus geen extra kosten maakt.<sup>28</sup>

---

#### 2.4.2. SPECIFIEKE DESKUNDIGHEID

Een ingekomen werknemer moet over een specifieke deskundigheid beschikken die niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Om de vraag te beantwoorden of een werknemer een specifieke deskundigheid bezit, is in de regeling een salarishoogte opgenomen.<sup>29</sup> De hoogte van de salarishoogte, staat gegeven in artikel 10eb lid 1 UBLB 1965 en bedraagt 38.347 euro (2020) op jaarbasis exclusief de onbelaste vergoeding voor extraterritoriale kosten.

In artikel 10eb lid 2 en 3 UBLB 1965 staan twee uitzonderingen op deze salarishoogte. Allereerst ligt deze norm lager voor werknemers die in het wetenschappelijk onderwijs een Nederlandse mastergraad of een vergelijkbare buitenlandse graad hebben behaald en die de leeftijd van 30 jaar nog niet hebben bereikt. Voor dit type werknemers ligt de grens op 28.690 euro (2019). Daarnaast geldt er geen salarishoogte voor ingekomen werknemers die in Nederland tewerkgesteld zijn in het kader van

---

<sup>28</sup> Conclusie A-G Van Ballegooijen bij HR 24 oktober 2008, nr. 07/12637, BNB 2008/309, onderdeel 5.2.

<sup>29</sup> Kamerstukken II 2011-2012, 33003, nr.3.

wetenschappelijk onderzoek of onderwijs bij een aangewezen onderzoeksinstituting of als de werknemer wordt aangesteld als arts in opleiding tot medische specialist aan een aangewezen opleidingsinstituut.

Op het moment dat het loon van de werknemer hoger ligt dan de salarishnorm, wordt ervan uit gegaan dat de hij over een specifieke deskundigheid beschikt. Wanneer een werknemer in de loop van het jaar in Nederland komt werken, wordt zijn loon herrekend naar een jaarloon en die wordt getoetst aan de salarishnorm.<sup>30</sup>

---

### 2.4.3. SCHAARSTE

De belastingdienst gaat ervan uit dat een werknemer die voldoet aan de salarishnorm ook kwalificeert als een schaarse werknemer.<sup>31</sup> De bepaling is nog steeds van kracht voor werknemers die werkzaam zijn in sectoren waar alle werknemers in een bepaalde, specifieke functie meer verdienen dan de in artikel 10eb, eerste of tweede lid UBLB 1965, opgenomen grens. De salarishnorm is dan op zichzelf geen onderscheidend criterium meer.<sup>32</sup> De test of de deskundigheid van de werknemer schaars is kan worden gedaan aan de hand van drie factoren. Hiervoor zijn het opleidingsniveau van de werknemer, de relevante ervaring met betrekking tot de functie en het beloningsniveau in Nederland in verhouding tot het beloningsniveau van dezelfde functie in het buitenland van belang. De wetgever stelt dat met behulp van deze factoren kan worden ingeschat of een werknemer over een schaarse deskundigheid beschikt.<sup>33</sup>

---

### 2.4.4. 150-KILOMETER-EIS

De 150-kilometer-eis is opgenomen in artikel 10e, lid 2, onderdeel a, sub 2 UBLB 1965. Hierin staat beschreven dat om te kunnen kwalificeren als ingekomen werknemer er moet worden voldaan aan de 150-kilometer-eis. Deze houdt in dat een werknemer meer dan zestien maanden, gedurende een periode van 24 maanden voorafgaand aan de tewerkstelling, op meer dan 150 kilometer (hemelsbreed) van de Nederlandse grens moet hebben gewoond.

Per ingang van 2012 is de 150-kilometergrens toegevoegd aan de 30%-regeling. De 150-kilometergrens is door de staatssecretaris in de 30%-regeling opgenomen om op die manier het gebruik van de regeling door forenzen tegen te gaan en zo misbruik van de regeling te voorkomen.<sup>34</sup>

---

<sup>30</sup> Besluit van 22 december 2011, Stb. 2011, 677, blz. 51.

<sup>31</sup> Besluit van 22 december 2011, Stb. 2011, 677, blz. 51.

<sup>32</sup> Vakstudie loonbelasting en premieheffingen, artikel 10eb, vierde lid UBLB 1965, aant. 2.4 (online, bijgewerkt 13 september 2019).

<sup>33</sup> Zie artikel 10eb lid 2 en lid 4, uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.

<sup>34</sup> Kamerstukken II, 2011-2012, 33003, nr. 3 p. 40.

De staatsecretaris gaf het voorbeeld van twee artsen die beide op de fiets naar hun werk konden en beiden niet veel te maken hadden met extraterritoriale kosten. Echter woonde de één in België en de ander in Nederland. Vóór de wijziging uit 2012 zou de Belgische arts aanspraak kunnen maken op de 30%-regeling. Dit is door de hierna in de 30%-regeling opgenomen 150- kilometergrens niet meer mogelijk, om zo verdringing van Nederlandse werknemers te voorkomen. De staatsecretaris stelt dat het niet moet uitmaken of een werknemer in Nederland aan de grens met België woont of daar net overheen. Nu moet de desbetreffende werknemer namelijk gedurende een zekere periode meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen.<sup>35</sup> Waar iemand woont, wordt naar omstandigheden bepaald.<sup>36</sup>

In artikel 10e UBLB 1964 lid 3 en lid 4 staan twee uitzonderingen opgenomen. De bepaling in lid 3 geldt voor buitenlandse doctoren; wanneer de tewerkstelling van een doctor plaatsvindt binnen een jaar nadat hij in Nederland zijn titel heeft behaald, blijft de periode in het kader van het behalen van zijn doctorstitel buiten beschouwing voor de bepaling of hij voldoet aan de 150-kilometer-eis. Lid 4 zorgt ervoor dat de 150-kilometer-eis niet geldt voor een werknemer die terugkeert naar Nederland na een eerdere tewerkstelling in Nederland en de eerdere dienstbetrekking korter dan acht jaar geleden aangevangen is.

## 2.5. EXTRATERRITORIALE KOSTEN

De extraterritoriale kosten die een werknemer maakt kunnen vrijgesteld worden vergoed mits hij deze aannemelijk kan maken. Deze kosten vormen een onderdeel van het totale bedrag van aangewezen vergoedingen en verstrekkingen als bedoeld in artikel 31 eerste lid onderdeel f.

De betekenis van extraterritoriale kosten staat gegeven in artikel 31a, lid 2, onderdeel e, wet op loonbelasting 1964. In dit artikel staat dat extraterritoriale kosten de extra kosten zijn van een tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking.

Zoals eerder besproken, dient de 30%-regeling als een forfaitaire vrijstelling van de vergoeding voor de extraterritoriale kosten. Wanneer kosten kunnen worden aangemerkt als extraterritoriale kosten, dan kunnen deze kosten niet meer vrij worden vergoed buiten de 30%-regeling om.<sup>37</sup>

Onder extraterritoriale kosten vallen bijvoorbeeld de extra uitgaven voor kosten van levensonderhoud, kosten voor de aanvraag van officiële papieren (rijbewijzen, visum), kosten voor een reis terug naar het land van herkomst, eventuele opslagkosten voor het deel van de boedel dat niet is meeverhuisd naar het buitenland en dubbele huisvestingskosten.

---

<sup>35</sup> Kamerstukken II, 2011-2012, 33003, nr. 81 p. 21.

<sup>36</sup> Artikel 4 lid 1 AWR 1959.

<sup>37</sup> Besluit van 20 december 2000, Stb 2000, 640, p. 20.

Onder extraterritoriale kosten vallen niet de verhuiskostenvergoeding, een kennismakingsreis naar het toekomstige werkland, de kosten die gepaard gaan met het aanvragen van een werkvergunning<sup>38</sup> of de normale huisvestingskosten.<sup>39</sup>

## 2.6. DOELEN EN GEBRUIKERS

### 2.6.1. DOELEN

De 30%-regeling heeft meerdere doelen. De regeling is in het leven geroepen om werknemers afkomstig uit het buitenland aan te trekken die een specifieke en schaarse deskundigheid bezitten. Verder wordt geprobeerd met de regeling het Nederlandse vestigingsklimaat aantrekkelijk en competitief te houden. Daarnaast is het verminderen van de administratieve lasten voor zowel werkgevers als werknemers een belangrijk doel.<sup>40</sup> De staatssecretaris zegt dat de doelen die zijn gesteld voor de 30%-regeling op zijn minst in belangrijke mate moeten worden behaald.<sup>41</sup>

### 2.6.2. DE GEBRUIKERS VAN DE 30%-REGELING

In het jaar 2018 kende de 30%-regeling 74.044 gebruikers.<sup>42</sup> De meeste gebruikers zijn werkzaam als manager of in de ICT. Het gemiddelde inkomen onder de werknemers die gebruik maken van de 30%-regeling ligt rond de 52.000 euro.<sup>43</sup> De meest voorkomende nationaliteiten zijn Indiaas, Engels, Amerikaans en Italiaans. Het aantal Belgische gebruikers is na instelling van de 150-kilometergrens sterk afgenomen.<sup>44</sup> Veertig procent van de gebruikers van de 30%-regeling woont alleen. Voor de rest wonen gebruikers in paren, gehuwd of niet gehuwd en met of zonder kinderen. Onder de gebruikers, wonen de meesten in een huurwoning die niet van een coöperatie is. De gemiddelde waarde van een woning van een gebruiker van de 30%-regeling ligt hoger dan het Nederlands gemiddelde. Zo woont achttien procent van de gebruikers in een woning van meer dan 400.000 euro, terwijl dit gemiddeld in Nederland slechts 10% is. De meeste gebruikers wonen in buurten met een relatief hoge woningprijs, in vergelijking met de gemiddelde woningprijzen in Nederland. Ongeveer 75% van de gebruikers geeft aan dat de kosten van huisvesting in het thuisland lager liggen. Het deel van de groep dat hogere huisvestingskosten heeft in het thuisland representeert slechts 10%. Ongeveer 80% van de groep

---

<sup>38</sup> Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M, NTFR 2004/262.

<sup>39</sup> Besluit van 23 augustus 2013, nr. DGB 2013/70M.

<sup>40</sup> Dialogic 2017, p.7.

<sup>41</sup> Kamerstukken II, 1990-1991, 22008, nr. 1-2, p.25.

<sup>42</sup> H. Amorisom, 'Nieuwe 30%-regeling in 2019: maximale looptijd naar 5 jaar mét overgangsregeling van 2 jaar', *Over de Grens* 11 januari 2019, futd.nl.

<sup>43</sup> Dialogic 2017, p. 43-44.

<sup>44</sup> Dialogic 2017, p. 40.

gebruikers reist per jaar tussen de één en de vijf keer terug naar hun thuisland, tijdens de dienstbetrekking in Nederland. Slechts 2% reist minder dan één keer per jaar terug.<sup>45</sup>

## 2.7. SAMENVATTING

De oorsprong van de 30% regeling gaat terug naar de Tweede Wereldoorlog. Er werd geprobeerd Nederland als werkland aantrekkelijker te maken voor buitenlandse werknemers.

De 30% regeling biedt een compensatie voor de extraterritoriale kosten, zonder dat deze kosten van de ingekomen werknemer daadwerkelijk hoeven te worden aangetoond. De werknemer moet slechts kwalificeren voor de 30%-regeling. Hiervoor moet een ingekomen werknemer voldoen aan drie voorwaarden: (1) De werknemer moet als werknemer uit het buitenland zijn aangetrokken, (2) De werknemer moet beschikken over een specifieke deskundigheid die schaars of niet aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt en (3) De werknemer moet minimaal zestien van de 24 maanden voorafgaand aan het begin van de tewerkstelling, op meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens hebben gewoond.

Een werknemer die niet in aanmerking komt voor de 30%-regeling kan zijn werkelijke extraterritoriale kosten vrij laten vergoeden, mits hij aantoont dat hij ze gemaakt heeft. Als de werkelijke extraterritoriale kosten hoger zijn dan de vergoeding die de 30%-regeling biedt, dan kan de werknemer ook kiezen om zijn werkelijke extraterritoriale kosten vrijgesteld te laten vergoeden. Hiervoor is het belangrijk dat de extraterritoriale kosten worden onderscheiden van andere soorten kosten.

Hedendaags kent de regeling de volgende doelen (1) Het aantrekken van werknemers met een specifieke deskundigheid, die schaars of niet aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt (2) Het aantrekkelijker maken van het Nederlandse vestigingsklimaat (3) Het reduceren van de administratieve lasten.

---

<sup>45</sup> Dialogic 2017, p. 48-49.

## HOOFDSTUK 3: VRIJ VERKEER VAN WERKNEMERS.

### 3.1. INLEIDING

In het VwEU zijn vier verkeersvrijheden opgenomen die binnen de EU van kracht zijn. Deze vier vrijheden zijn: vrij verkeer van werknemers<sup>46</sup>, vrij verkeer van goederen<sup>47</sup>, vrij verkeer van kapitaal<sup>48</sup> en vrij verkeer van diensten.<sup>49</sup> De vrijheden houden in dat personen, goederen, diensten en kapitaal gelijk dienen te worden behandeld in binnenlandse als in grensoverschrijdende situaties binnen de EU. In dit hoofdstuk zal verder worden ingegaan op het vrije verkeer van werknemers, omdat de 30%-regeling betrekking heeft op werknemers. Door de 150-kilometergrens worden bepaalde groepen werknemers uitgesloten voor de 30%-regeling en dat kan leiden tot een belemmering van het vrij verkeer van werknemers.

In dit hoofdstuk zal de werking van het vrije verkeer van werknemers binnen de EU uiteen worden gezet. Daarnaast wordt het toetsingschema, dat het HvJ EU gebruikt om te toetsen of een nationale maatregel verenigbaar is met het EU-recht besproken en aan de hand daarvan zal worden bekeken in hoeverre de 30%-regeling leidt tot een belemmering van het vrij verkeer van werknemers.<sup>50</sup> Hierover is een uitspraak gedaan door het HvJ EU in het Sopora arrest, en dit arrest zal dan ook centraal staan in dit hoofdstuk.<sup>51</sup>

### 3.2. VRIJ VERKEER VAN WERKNEMERS

Het vrij verkeer van werknemers houdt in dat een werknemer uit een lidstaat zich vrij moet kunnen verplaatsen binnen de EU en niet te maken krijgt met belemmeringen, opgenomen in de nationale wetgeving van een andere lidstaat.<sup>52</sup> Daarnaast dienen werknemers afkomstig uit een lidstaat van de EU, dezelfde sociale en fiscale voordelen te krijgen als een werknemer die woont in die lidstaat.<sup>53</sup> Het HvJ EU heeft geconcludeerd dat een belemmerende maatregel in strijd is met het vrije verkeer van werknemers wanneer: de maatregel discriminerend werkt, verder gaat dan het bereiken van het beoogde doel, niet gerechtvaardigd kan worden door dwingende redenen van algemeen belang en de maatregel niet doeltreffend is.<sup>54</sup>

---

<sup>46</sup> Artikel 45 tot en met 48 VwEU.

<sup>47</sup> Artikel 28 en 29 VwEU.

<sup>48</sup> Artikel 63 tot en met 66 VwEU.

<sup>49</sup> Artikel 56 tot en met 62 VwEU.

<sup>50</sup> J.J.A.M. Korving LL.M. 1 oktober 2018, Europees Belastingrecht, Fiscale praktijkreeks, Nr. 27, hoofdstuk 3.5.

<sup>51</sup> HvJ EU 24 februari 2015, C-512/13, (Sopora).

<sup>52</sup> D.M. Weber, Cursus Belastingrecht, kluwer, digitaal. H.5.0.6.B.

<sup>53</sup> Art. 7 van Verordening nr. 492/2011. PbEU 27.5.2011, L141/1.

<sup>54</sup> HvJ EG 30 november 1995-11-1995, zaak C-55/95, r.o. 39.

Het verbod op discriminatie betekent dat werknemers uit andere EU-lidstaten op gelijke wijze moeten worden behandeld als de eigen onderdanen op het gebied van werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden.<sup>55</sup>

Het algemene verbod op discriminatie op grond van nationaliteit staat opgenomen in artikel 18 VwEU. Hier staat echter niet uitgelegd wat precies bedoeld wordt met discriminatie op grond van nationaliteit. Dit staat verder ook niet gedefinieerd in het primaire en secundaire recht van de EU. Uit jurisprudentie van het HvJ EU blijkt dat er sprake is van discriminatie op grond van nationaliteit, als verschillende gevallen op gelijke wijze worden behandeld of als gelijke gevallen op een ongelijke manier worden behandeld.<sup>56</sup> Het Hof voegt toe dat er naast directe discriminatie, ook sprake kan zijn van indirecte discriminatie op basis van nationaliteit.<sup>57</sup> Niet alleen een directe vorm van discriminatie is verboden, maar ook een indirecte vorm van discriminatie, waarbij een regeling op zichzelf niet direct een discriminerende werking heeft, maar door toepassing van een andere onderscheidende bepaling, bijvoorbeeld de woonplaats, ook leidt tot discriminatie.<sup>58</sup> Het is bij indirecte discriminatie genoeg om aan te tonen dat een discriminerende maatregel in potentie een werknemer uit een ander lidstaat benadeelt.<sup>59</sup>

### 3.3. TOETSING 30%-REGELING AAN TOETSINGSSCHEMA HVJ EU

De vraag of de 150 kilometergrens een inbreuk maakt op het vrij verkeer van werknemers, kan worden beantwoord aan de hand van het toetsingsschema van het HvJ EU. Hiervoor zal hetzelfde toetsingsschema worden gebruikt als is gebruikt in de zaak Sopora door de A-G. Dit toetsingsschema is als volgt opgebouwd:

- 1. Is er sprake van een belemmering of discriminatie?*
- 2. Is een werknemer die op minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woont objectief vergelijkbaar met een werknemer die op meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woont, in het licht van de doelstelling van de regeling?*
- 3. Kan de maatregel worden gerechtvaardigd?*
- 4. Is de maatregel geschikt?*
- 5. Is de maatregel evenredig?<sup>60</sup>*

---

#### 3.3.2. BELEMMERING VAN HET VRIJ VERKEER VAN WERKNEMERS

---

<sup>55</sup>Artikel 45 lid 2 VwEU.

<sup>56</sup>HvJ EU 17 juli 1963, zaak c-13/63, (Italië/Commissie), 13/63, Jur. 1963, p. 351, r.o. 4 a).

<sup>57</sup>HvJ EU van 12 februari 1974, zaak C- 152/73, (Sotigu/Deutsche Bundespost), 152/73, Jur. 1974, p. 153, r.o. 11.

<sup>58</sup>HvJ EU 23 mei 1996, zaak C-237/94, (O'Flynn), r.o. 17.

<sup>59</sup>HvJ EU 23 mei 1996, zaak C-237/94, (O'Flynn), r.o. 21.

<sup>60</sup>A-G Kokott 13 november 2014, zaak C-512/13, (Sopora).



Een bepaling in de nationale wetgeving van een lidstaat mag geen belemmering vormen van het vrij verkeer van werknemers. Het vrij verkeer van werknemers kan op de volgende drie manieren worden belemmerd:

- Discriminatie op basis van nationaliteit;
- Discriminatie tussen een binnenlandse en een buitenlandse situatie (Verticale discriminatie);
- Discriminatie tussen twee buitenlandse situaties (horizontale discriminatie).<sup>61</sup>

Slechts de horizontale vorm van discriminatie is relevant voor het onderzoek, aangezien de 30%-regeling duidelijk geen onderscheid maakt op basis van nationaliteit. Er wordt namelijk een 150-kilometergrens gehanteerd en geen landgrens. Daarnaast is er van verticale discriminatie ook geen sprake aangezien de 150-kilometergrens een onderscheid maakt tussen twee situaties buiten Nederland.

Elke staat binnen de EU dient gelijk te worden behandeld met de staat die het best wordt behandeld. Ook wel meestenbegünstiging genoemd. Er mag geen onderscheid worden gemaakt tussen verschillende lidstaten binnen de EU op het gebied van belastingheffing. Dit heet horizontale discriminatie. Er zijn situaties denkbaar waarin deze vorm van discriminatie verboden is, maar er zijn ook situaties waarin deze vorm van discriminatie wordt toegestaan. Wanneer een bepaling in de nationale wetgeving leidt tot horizontale discriminatie is dit vaak verboden. Een bepaling in een belastingverdrag die leidt tot horizontale discriminatie is in beginsel toegestaan.<sup>62</sup>

Bij horizontale discriminatie kan worden gedacht aan een situatie in het onderlinge verkeer waarin lidstaat 1 een bron van inkomen van een niet-ingezetene uit lidstaat 2 zwaarder belast, dan een bron van inkomen die toebehoort aan een niet-ingezetene uit lidstaat 3. Daarnaast kan een situatie voorkomen waarin twee buitenlandse bronnen van inkomen op een andere manier wordt belast, dit wordt ook gezien als discriminatie. Dit houdt in dat lidstaat 1 het buitenlandse inkomen uit lidstaat 2 op een andere manier belast, dan het buitenlandse inkomen uit lidstaat 3.<sup>63</sup>

---

#### 3.3.2.4. TOETSING 30%-REGELING AAN DISCRIMINATIE

Volgens A-G Kokott is in de Sopora zaak geen sprake van een directe vorm van discriminatie, maar wel van een verkapte (indirecte) vorm van discriminatie. Onderdanen van de ene lidstaat worden anders behandeld dan onderdanen van de andere lidstaat. Dit komt door het feit dat alleen een deel van de inwoners van België, Engeland, Duitsland, Frankrijk of Luxemburg uitgesloten kunnen worden van

---

<sup>61</sup> D.M. Weber, Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht), Kluwer, digitaal. EBR 5.0.9.A.

<sup>62</sup> D.M. Weber, Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht), Kluwer, digitaal. H 5.0.9.D.a.

<sup>63</sup> D.M. Weber, Cursus Belastingrecht (Europees Belastingrecht), Kluwer, digitaal. H 5.0.9.D.a.

de 30% regeling, door toedoen van de 150-kilometer-eis. Hieruit concludeert de A-G dat er sprake is van een discriminatie tussen twee buitenlandse situaties, ook wel horizontale discriminatie.<sup>64</sup> Echter blijkt uit de jurisprudentie van het HvJ EU niet duidelijk of horizontale discriminatie ook wordt verboden door de fundamentele vrijheden van het VwEU. Zo concludeert het HvJ EU in het arrest *Columbus Container Services* dat er geen sprake was van een belemmering van de vrijheid van vestigingen op basis van horizontale discriminatie.<sup>65</sup> Echter doet het HvJ EU dan weer een andere uitspraak in het arrest *Orange European Smallcap Fund*, waar wordt geconcludeerd dat er sprake is van een inbreuk op het vrij verkeer van kapitaal, wegens een verschil in behandeling tussen twee lidstaten, anders dan de lidstaat die de maatregel in zijn wetgeving heeft opgenomen.<sup>66</sup> De A-G is van mening dat een verschil in behandeling, niet alleen nadelig, tussen niet-ingezetenen van verschillende lidstaten verboden wordt door het vrije verkeer van werknemers.<sup>67</sup>

Het HvJ EU stelt zelf in het arrest *Sopora* dat ook een verschil in behandeling tussen twee niet-ingezetenen verboden kan zijn. Deze conclusie trekt het HvJ EU op basis van artikel 45 lid 2 VwEU, waarin staat dat elke vorm van discriminatie op grond van nationaliteit 'tussen verschillende lidstaten' verboden is.<sup>68</sup>

Op basis het bovenstaande kan worden geconcludeerd dat de 30%-regeling wel degelijk het vrij verkeer van werknemers binnen de EU belemmert en dat er sprake is van discriminatie. Verder kan het nog zo zijn dat een werknemer die verder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens afwoont, niet objectief vergelijkbaar is met een werknemer die minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens af woont. Wanneer dit het geval is, is er geen sprake van discriminatie, want daarvoor moet er sprake zijn van gelijke gevallen die ongelijk worden behandeld. Verder moet de regeling gerechtvaardigd kunnen worden en moet de regeling geschikt en evenredig zijn. Deze onderwerpen komen in het in het vervolg van dit hoofdstuk aan bod.

---

### 3.3.3. OBJECTIEVE VERGELIJKBAARHEID

In dit onderdeel wordt onderzocht of een werknemer die op meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woont, objectief kan worden vergeleken met een werknemer die op minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens af woont.

Volgens A-G Kokott is sprake van een objectief vergelijkbare situatie. Zo betreft zij in haar onderbouwing een werknemer die iets meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woont en

---

<sup>64</sup> A-G Kokott 13 november 2014, zaak C-512/13, (*Sopora*), r.o. 19.

<sup>65</sup> HvJ EU 6 december 2007, zaak C-298/05, (*Columbus Container Services*), r.o. 50 en 51.

<sup>66</sup> HvJ EU 20 mei 2008, zaak C-194/06, (*Orange European Smallcap Fund*), r.o. 56.

<sup>67</sup> A-G Kokott 13 november 2014, zaak C-512/13, (*Sopora*), r.o. 27.

<sup>68</sup> HvJ EU 24 februari 2015, C-512/13, (*Sopora*), r.o. 25.

deze vergelijkt zij met een werknemer die iets minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woont. Zij stelt dat er zo weinig verschillen tussen de twee situaties te vinden zijn, dat de twee situaties objectief vergelijkbaar zijn.<sup>69</sup>

---

#### 3.3.4. RECHTVAARDIGING

Een belemmering van het vrije verkeer van werknemers is toegestaan, mits er een rechtvaardigingsgrond is. Zonder een rechtvaardigheidsgrond is de maatregel niet verenigbaar met het VwEU en zal de wet moeten worden aangepast of afgeschaft. Het HvJ EU toetst of de belemmering te rechtvaardigen is aan de hand van een aantal geschreven rechtvaardigingsgronden. De geschreven rechtvaardigingsgronden zijn opgenomen in artikel 45 lid 3 VwEU. Hierin staat geschreven dat een maatregel kan worden gerechtvaardigd, indien deze is opgesteld ter bescherming van de openbare orde, de openbare veiligheid of de volksgezondheid. Er zijn ook nog een aantal ongeschreven rechtvaardigingsgronden op te maken uit de jurisprudentie van het HvJ EU. Een voorbeeld hiervan is het voorkomen van belastingontwijking. Het is hierbij wel van belang dat de maatregel uitsluitend ziet op volstrekt kunstmatige constructies.<sup>70</sup>

Om te bepalen of de 150-kilometergrens een discriminatie oplevert die te rechtvaardigen is, moet het doel van de staatssecretaris voor het opnemen van de grens, duidelijk worden gemaakt. De staatssecretaris probeert met de gestelde grens verdringing van Nederlandse werknemers die aan de grens werken tegen te gaan. Daarnaast is de 150-kilometer grens opgenomen, omdat ervan wordt uitgegaan dat een werknemer die binnen 150 kilometer van de Nederlandse grens woont, kan pendelen en daardoor weinig of geen extraterritoriale kosten maakt.<sup>71</sup> Dan rest nu de vraag of de discriminatie kan worden gerechtvaardigd aan de hand van deze doelen.

Een van de doelen van de staatssecretaris is het voorkomen dat werknemers die dicht bij de Nederlandse grens werken belasting kunnen ontwijken, doordat zij een hoge vrijstelling over hun inkomen krijgen terwijl daar lage extraterritoriale kosten tegenover staan.<sup>72</sup> Deze rechtvaardigheidsgrond wordt alleen geaccepteerd door het HvJ EU, als hij uitsluitend kunstmatige constructies voorkomt.<sup>73</sup> De A-G stelt dat de bestrijding van belastingontwijking niet kan worden gebruikt als rechtvaardigingsgrond, omdat er geen aanwijzingen zijn, die erop wijzen, dat Sopora een kunstmatige constructie creëert.<sup>74</sup>

---

<sup>69</sup> A-G Kokott 13 november 2014, zaak C-512/13, (Sopora), r.o. 34.

<sup>70</sup> HvJ EU 12 september 2006, zaak C-196/04, (Cadbury Schweppes).

<sup>71</sup> Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 3, blz. 39.

<sup>72</sup> HR 9 augustus 2013, zaak 12/05577, (Sopora), r.o. 3.3.9.

<sup>73</sup> HvJ EU 12 september 2006, zaak C-196/04, (Cadbury Schweppes).

<sup>74</sup> A-G Kokott 13 november 2014, zaak C-512/13, (Sopora), r.o. 38 t/m 40.

Een ander doel voor het instellen van de 150- kilometergrens is het voorkomen van concurrentieverschillen.<sup>75</sup> Volgens de A-G kan dit op twee manieren worden bekeken. Zo voorkomt de 150-kilometergrens concurrentienadelen voor Nederlandse werknemers op de binnenlandse arbeidsmarkt, ten opzichte van grensarbeiders die net buiten Nederland wonen. Dit kan worden gezien als een dwingende reden van algemeen belang. Het voorkomen van interne concurrentieverstoringen is immers het doel wat de EU naar streeft.<sup>76</sup>

Daarnaast voorkomt de 150-kilometergrens concurrentieverschillen tussen twee groepen niet in Nederland wonende werknemers. Werknemers die minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens afwonen hebben zonder 150-kilometergrens namelijk een voordeel op werknemers die verder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen. Dit is volgens de staatssecretaris zo, omdat mensen die op minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen nog in staat zijn om te pendelen en daardoor minder extraterritoriale kosten maken.<sup>77</sup> De A-G Kokott schrijft het voorkomen van deze vorm van concurrentieverstoring een dwingende reden van algemeen belang is.<sup>78</sup> De instelling van de 150-kilometergrens is dus rechtvaardig, door de voorkoming van concurrentieverschillen tussen twee groepen buitenlandse werknemers.

---

### 3.3.5. IS DE MAATREGEL GESCHIKT?

Het volgende waaraan de 150-kilometergrens moet worden getoetst is zijn geschiktheid om ervoor te zorgen dat werknemers die dicht bij de Nederlandse grens wonen en daardoor lage extraterritoriale kosten maken, worden uitgesloten voor het gebruik van de 30%-regeling. De A-G vindt dat ervan mag worden uitgegaan dat een werknemer die op meer dan 150 kilometer woont van de Nederlandse grens, niet meer in staat is om te pendelen. Daarom zal de werknemer te maken krijgen met dubbele woonkosten en dat zal leiden tot aanzienlijk hogere extraterritoriale kosten. Dit zal er weer toe leiden dat de vrijgestelde vergoeding beter aansluit op de werkelijke extraterritoriale kosten. In de ogen van de A-G is deze maatregel dus geschikt om ervoor te zorgen dat alleen werknemers die ook echt daadwerkelijk hoge extraterritoriale kosten maken, gebruik mogen maken van de regeling. Op basis hiervan vindt de A-G de regeling geschikt voor de realisatie van dit doel.<sup>79</sup>

De maatstaf die wordt gehanteerd om vast te stellen dat een werknemer hoge extraterritoriale kosten maakt, is dus het moeten betalen voor dubbele huisvesting.

Wat betreft de geschiktheid van de 150-kilometergrens om dit doel te bereiken ben ik ook overtuigd.

---

<sup>75</sup> Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 3, blz. 39-40.

<sup>76</sup> A-G Kokott 13 november 2014, zaak C-512/13, (Sopora), punt 42 en 43.

<sup>77</sup> Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 3, blz. 40.

<sup>78</sup> A-G Kokott 13 november 2014, zaak C-512/13, (Sopora), punt 46 en 47.

<sup>79</sup> A-G Kokott 13 november 2014, zaak C-512/13, (Sopora), punt 48 t/m 50.

De regeling kent een zekere grofheid, omdat iemand die op net meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woont, misschien wel minder reistijd heeft dan iemand die net iets minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woont. Dit doet niet af aan het feit dat, wanneer iemand op meer dan 150 kilometer woont van zijn werk, hij normaal gesproken niet meer in staat is om te pendelen.

In het onderzoek van FEI BV hebben respondenten wel aangegeven dat de 150-kilometergrens een andere invulling dient te krijgen. Zo zou het namelijk kunnen dat een werknemer die op minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woont meer dan 150 kilometer naar zijn werk moet reizen.<sup>80</sup>

---

### 3.3.6. IS DE MAATREGEL EVENREDIG?

Dit wordt in de conclusie van de A-G gesplitst in twee delen, namelijk de evenredigheid van de vereenvoudigingsregel en de evenredigheid van het rechtsgevolg.

---

#### 3.3.6.1. EVENREDIGHEID VAN DE VEREENVOUDIGINGSREGEL

Het vereenvoudigen van de controle van een bepaalde regeling is in principe geoorloofd. Ingeval van een alternatieve regeling, waarbij per situatie moet worden vastgesteld of een werknemer daadwerkelijk dubbele woonlasten heeft, brengt de controle lasten met zich mee voor de belastingdienst. Lasten die met de 150-kilometergrens in veel mindere mate aanwezig zijn. Er zijn echter wel situaties denkbaar waarbij een werknemer die op minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woont, ook gebruik maakt van een tweede woning, omdat de afstand tussen woonplaats en werklocatie te groot is. Wanneer dit slechts bij individuele gevallen blijft, is de maatregel nog steeds evenredig zijn. De maatregel moet in het overgrote deel van de gevallen leiden tot dezelfde uitkomst.<sup>81</sup>

De A-G is sceptisch over het gebruik van de 150-kilometergrens, aangezien deze slechts de afstand van woonplaats tot de Nederlandse grens meet, en de afstand tussen woonplaats en werklocatie relevant hoort te zijn. Daar brengt het Koninkrijk der Nederlanden tegenin dat de werkplaats soms lastig vast te stellen is en dat sommige werknemers geen vaste werkplaats hebben. De A-G vindt de administratieve lasten hiervan beperkt, omdat de afstand tussen woonplaats en werklocatie, slechts één keer onderzocht hoeft te worden.<sup>82</sup>

---

#### 3.3.6.2. EVENREDIGHEID VAN HET RECHTSGEVOLG

---

<sup>80</sup> FEI BV 2017, p. 15.

<sup>81</sup> A-G Kokott 13 november 2014, zaak C-512/13, (Sopora), r.o. 51 en 52.

<sup>82</sup> A-G Kokott 13 november 2014, zaak C-512/13, (Sopora), r.o. 53 t/m 58.

Dit onderdeel gaat over de vraag of de 150-kilometergrens ten aanzien van zijn rechtsgevolg verder gaat dan noodzakelijk is om concurrentievervalsingen te voorkomen tussen niet-ingezetenen werknemers.

De A-G stelt dat de werknemers die op minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen, oneerlijk zouden kunnen worden behandeld. Dit stelt hij aan de hand van het feit dat deze werknemers geen aanspraak kunnen maken op de 30%-regeling, maar ook geen aanspraak kunnen maken op een variant, waarbij het forfaitaire percentage lager is vastgesteld. Dit verschil zou volgens de A-G alleen evenredig zijn wanneer het overgrote deel van de werknemers, die op minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen, helemaal geen extraterritoriale kosten maken. Dit dient te worden nagegaan door de verwijzende rechter.<sup>83</sup>

Vakstudienieuws stelt dat wanneer dit dient te worden nagegaan, de 150-kilometer-eis meteen kan worden afgeschaft en moet worden vervangen door een individuele toets op het hebben van extraterritoriale kosten. Volgens Vakstudienieuws is het meest logisch om het forfaitaire percentage voor werknemers, die niet voldoen aan de 150-kilometer-eis, te verlagen naar tien of vijftien procent. Dit is volgens de redactie van Vakstudienieuws evenrediger.<sup>84</sup>

---

### 3.3.7. CONCLUSIES A-G EN HVJ EU

De A-G concludeert, op basis van het toetsingschema, dat de 30%-regeling niet in strijd is met het vrije verkeer van werknemers. Dit geldt echter alleen wanneer de werknemers die op minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen makkelijk te identificeren zijn en daadwerkelijk allemaal pendelen. Dit dient te worden nagegaan door de verwijzende rechter.<sup>85</sup>

Het HvJ EU concludeert ook dat de 30%-regeling niet in strijd is met het vrije verkeer van werknemers. Echter zit ook hier een voorwaarde aan verbonden. Zo stelt het HvJ EU dat wanneer de 30%-regeling leidt tot een systematische en duidelijke overcompensatie van de extraterritoriale kosten, de 30%-regeling wel in strijd is met het vrije verkeer van werknemers. Het feit of er sprake is van een systematische overcompensatie dient te worden uitgezocht door de verwijzende rechter.<sup>86</sup> Deze conclusie trekt de Hoge Raad op basis van haar onderzoek naar de 30%-regeling. Het is namelijk zo dat door de instelling van de 150-kilometergrens veel werknemers uit buurlanden de vrijstelling niet kunnen toepassen. Daarnaast benoemt de Hoge Raad dat er bij het gebruik van de 30%-regeling, sprake kan zijn van een overcompensatie van de extraterritoriale kosten, terwijl de optie om de

---

<sup>83</sup> A-G Kokott 13 november 2014, zaak C-512/13, (Sopora), r.o. 59 t/m 61.

<sup>84</sup> A-G Kokott 13 november 2014, zaak C-512/13, (Sopora), met noot van Vakstudienieuws.

<sup>85</sup> A-G Kokott 13 november 2014, zaak C-512/13, (Sopora), r.o. 63.

<sup>86</sup> HvJ EU 24 februari 2015, C-512/13, (Sopora), r.o. 35 en 36.

werkelijke extraterritoriale kosten te vergoeden nooit tot een overcompensatie leidt. Dit zou ervoor kunnen zorgen dat er een vorm van ongerechtvaardigde discriminatie plaatsvindt tussen de twee groepen werknemers. Dit geldt alleen, wanneer de 30%-regeling duidelijk en systematisch aanleiding geeft tot een overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten, want dan worden gebruikers van de 30%-regeling disproportioneel bevoordeeld.<sup>87</sup> Dit wordt in hoofdstuk 4 behandeld.

### 3.4. SAMENVATTING EN CONCLUSIE

In dit hoofdstuk is onderzocht of de 150-kilometer-eis, opgenomen in de 30%-regeling, een belemmering vormt voor het vrij verkeer van werknemers. Dit is gedaan aan de hand van het toetsingsschema van de HvJ EU. Wanneer er sprake zou zijn van een belemmering, moest vervolgens worden bekeken of de maatregel kon worden gerechtvaardigd en of de 150-kilometer-eis niet verder gaat dan nodig.

De A-G heeft in de zaak Sopora onderzoek gedaan naar de 150-kilometer-eis en heeft daarvoor het volgende toetsingsschema aangehouden:

1. *Is er sprake van een belemmering of discriminatie?*
2. *Is een werknemer die op minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woont objectief vergelijkbaar met een werknemer die op meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woont, in het licht van de doelstelling van de regeling?*
3. *Kan de maatregel worden gerechtvaardigd?*
4. *Is de maatregel geschikt?*
5. *Is de maatregel evenredig?*

De conclusie die de A-G heeft getrokken is dat de 150-kilometer-eis leidt tot horizontale discriminatie, omdat onderscheid wordt gemaakt tussen twee groepen niet-ingezetenen werknemers. Ook kwam de A-G tot de conclusie dat er sprake was van objectief vergelijkbare situaties. Daarnaast keek zij of de instelling van de 150-kilometergrens kon worden gerechtvaardigd omdat het voorkomen van concurrentieverschillen tussen twee groepen buitenlandse werknemers een dwingende regel van algemeen belang is. Verder komt de A-G tot de conclusie dat de maatregel geschikt is, omdat door het invoeren van de 150-kilometergrens ervan mag worden uitgegaan dat een gebruiker van de 30%-regeling niet in staat is om te pendelen. Het laatste criterium houdt in dat de maatregel evenredig moet zijn. Hierover stelt de A-G dat de maatregel slechts evenredig is, als werknemers die binnen de 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen, makkelijk te identificeren zijn en daadwerkelijk allemaal pendelen.

---

<sup>87</sup> HvJ EU 24 februari 2015, C-512/13, (Sopora), r.o. 30 t/m 36

Het HvJ EU neemt de conclusie van de A-G Kokott niet over. Het HvJ EU besluit namelijk dat er sprake is van een inbreuk op het vrij verkeer van werknemers, als de 30%-regeling systematisch aanleiding geeft tot een duidelijke overcompensatie. Dit dient te worden nagegaan door de verwijzende rechter.



## HOOFDSTUK 4: SYSTEMATISCHE OVERCOMPENSATIE

### 4.1. INLEIDING

In dit hoofdstuk zal de forfaitair vrijgestelde vergoeding van de 30%-regeling worden vergeleken met de hoogte van de werkelijke extraterritoriale kosten van de gebruikers van de 30%-regeling. Wanneer uit het onderzoek blijkt dat de 30%-regeling leidt tot een systematische en duidelijke overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten, dan zal de 30%-regeling niet in lijn zijn met het vrije verkeer van werknemers binnen de EU.

In het arrest Sopora heeft de Hoge Raad prejudiciële vragen gesteld aan het HvJ EU, omtrent de in de 30%-regeling opgenomen 150-kilometergrens en of deze in strijd is met het vrije verkeer van werknemers.<sup>88</sup> Het HvJ EU heeft dit onderzocht en geconcludeerd dat als de 30%-regeling leidt tot een systematische en duidelijke overcompensatie, sprake is van een schending van het vrij verkeer van werknemers. Hiervoor heeft het HvJ EU opdracht gegeven aan de verwijzende rechter om hier onderzoek naar te doen.<sup>89</sup> De Hoge Raad heeft dit onderzoek gedaan en is tot de conclusie gekomen dat de 30%-regeling niet leidt tot een systematische en duidelijke overcompensatie.<sup>90</sup>

Het onderzoek zal worden gedaan aan de hand van de uitgangspunten van de Hoge Raad in zijn conclusie wat betreft de systematische en duidelijke overcompensatie. Dit zal worden behandeld in hoofdstuk 4.2. In hoofdstuk 4.3 worden de overwegingen van de Hoge Raad uitgewerkt en worden daarbij cijfers en meningen uit andere onderzoeken gebruikt, om deze te evalueren. Daarnaast zal nog worden ingegaan op de keuzeregeling uit artikel 2.6 wet op inkomstenbelasting 2001 (hierna: wet IB 2001). Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie en een samenvatting.

### 4.2. HOGE RAAD 4 MAART 2016

De Hoge Raad stelt in haar onderzoek dat de 30%-regeling zou kunnen leiden tot overcompensatie in individuele gevallen. Dit houdt niet in dat de regeling systematisch aanleiding geeft tot een duidelijke overcompensatie. De Hoge Raad komt op basis van een aantal argumenten tot de conclusie dat de 30% regeling niet leidt tot een systematische en duidelijke overcompensatie. De argumenten van de Hoge Raad worden hieronder opgesomd.

1. Het eerste argument heeft betrekking op de geschiedenis van de 30%-regeling. De Hoge Raad beroept zich erop dat de limieten van de 30%-regeling feitelijk zijn vastgesteld en dat de vaststelling van deze limieten recent nog heeft plaatsgevonden. Er is geprobeerd deze zo goed

---

<sup>88</sup> HvJ EU 24 februari 2015, zaak C-512/13 (Sopora).

<sup>89</sup> HvJ EU 24 februari 2015, zaak C-512/13, (Sopora), r.o. 34-36.

<sup>90</sup> HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860, r.o. 2.3.

mogelijk aan te laten sluiten op de extraterritoriale kosten, waardoor minder kans is op een overcompensatie.

2. Uit het onderzoek van de A-G blijkt dat er geen sprake is van een systematische overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten. De A-G heeft dit onderzocht aan de hand van drie standaardsituaties, waarin de hoogte van het forfait wordt vergeleken met de werkelijke extraterritoriale kosten.<sup>91</sup>
3. Alleen werknemers die op meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen, mogen gebruik maken van de 30%-regeling. Vanwege de grote afstand tussen de woning en de werkplek van deze werknemers is het aannemelijk dat deze werknemers ook hogere kosten maken, waardoor van een overcompensatie minder snel sprake kan zijn.
4. Een vast percentage van het loon hanteren kan leiden tot een overcompensatie, dit geldt echter alleen voor hoge lonen en in individuele gevallen en geeft geen aanleiding tot een systematische en duidelijke vorm van overcompensatie.<sup>92</sup>

#### 4.3. BEOORDELING VAN HET ONDERZOEK VAN DE HOGE RAAD

In dit onderdeel worden de argumenten die de Hoge Raad heeft gegeven beoordeeld. Dit zal worden gedaan aan de hand van literatuur en ik zal hierbij ook mijn eigen mening geven.

---

##### 4.3.1. ARGUMENT VANUIT DE GESCHIEDENIS

Het argument uit de geschiedenis houdt in dat aan de vaststelling van de limieten (30% en de 150 kilometer) een feitelijk onderzoek ten grondslag ligt. Dit onderzoek is daarnaast recent uitgevoerd en er is geprobeerd hierbij de limieten zo goed mogelijk aan te laten sluiten bij de werkelijke extraterritoriale kosten.<sup>93</sup>

Volgens Steijn is het verlaagde belastingpercentage van 60% naar 52%, voor box 1 inkomen in de inkomstenbelasting, de belangrijkste reden dat het tarief van 35% is verlaagd naar 30%. Verder betwijfelt hij of er daadwerkelijk feitelijk onderzoek is gedaan naar de hoogte van de extraterritoriale kosten, omdat hij een dergelijk onderzoek niet heeft kunnen vinden. Hij vindt het dan ook opmerkelijk dat de Hoge Raad beweert dat er feitelijk onderzoek ten grondslag ligt aan de beslissing.<sup>94</sup>

Ook Pötgens geeft in zijn bespreking aan dat het onderzoek dat voorafging aan de verlaging van het forfait onbekend is. Daarnaast geeft hij ook aan dat niet duidelijk is waar het oudere percentage van 35% vandaan kwam. Dit zou middels een enquête, die werd gehouden bij een aantal bedrijven, zijn

---

<sup>91</sup> Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis.

<sup>92</sup> HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860, r.o. 2.3.

<sup>93</sup> HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860, r.o. 2.3.

<sup>94</sup> HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860, m.nt. A. Steijn.

vastgesteld. Er is alleen niet gepubliceerd welke bedrijven dit waren en wat de precieze uitkomst was van dit onderzoek.<sup>95</sup>

Ook de Algemene Rekenkamer heeft kritiek op de hoogte van het forfait. Zo stellen zij dat er nooit onderzoek is gedaan naar de hoogte van de werkelijke extraterritoriale kosten en dat de belastingdienst ook niet over deze informatie beschikt.<sup>96</sup> Zij benoemen dat de verlaging van het forfaitaire percentage met 5% deel uitmaakte van de belastingherziening van 2001, waarin ook het percentage inkomstenbelasting voor de hoogste schijf in box 1 is gewijzigd en de grondslag is verbreed.<sup>97</sup> Ook heeft het ministerie van financiën bekend dat onduidelijk was waar de percentages vandaan kwamen die vroeger werden gehanteerd, doelend op het percentage van 40% (jaren '50) en 35%.<sup>98</sup>

Naar mijn mening had de Hoge Raad wel onderzoek moeten doen naar de werkelijke hoogte van de extraterritoriale kosten. De Hoge Raad stelt immers dat de verlaging van het forfaitaire percentage van de 30% regeling (van 35% naar 30%) is doorgevoerd, omdat dit percentage beter zou aansluiten op de werkelijke extraterritoriale kosten.<sup>99</sup> Dit kan, mijns inziens, niet worden geconcludeerd als de hoogte van de werkelijke extraterritoriale kosten niet bekend is geweest bij de Hoge Raad of bij de belastingdienst.

Vleggeert stelt in zijn onderzoek naar de 30%-regeling en de 150-kilometergrens zelfs dat hij het onbegrijpelijk vindt hoe de Hoge Raad uit de geschiedenis van de 30%-regeling concludeert dat er geen sprake is van een systematische overcompensatie.<sup>100</sup>

---

#### 4.3.2. ARGUMENT GEBASEERD OP HET ONDERZOEK VAN DE A-G

Het onderzoek A-G Niessen begon zijn onderzoek door te definiëren wat er wordt bedoeld met een systematische en duidelijke overcompensatie. Hij concludeerde dat met systematisch wordt bedoeld dat de overcompensatie aan de hand van het systeem van de 30%-regeling kan worden verklaard. Daarnaast stelde hij dat met 'duidelijk' wordt bedoeld, dat de overcompensatie goed waarneembaar moet zijn. A-G Niessen heeft verschillende onderzoeksmethoden beoordeeld. Hij kwam hierbij tot de conclusie dat een globale berekening dient te worden gemaakt van de extraterritoriale kosten in een aantal standaardsituaties.<sup>101</sup>

---

<sup>95</sup> Pötgens (2016), onderdeel 2.

<sup>96</sup> Algemene Rekenkamer 2016, p. 16.

<sup>97</sup> Kamerstukken II, 1998-1999, 26 728, nr. 3, blz. 6.

<sup>98</sup> Algemene Rekenkamer 2016, p. 16.

<sup>99</sup> Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdelen 9.2, 9.3, 9.11 en 9.12.

<sup>100</sup> Vleggeert (2016), p. 311.

<sup>101</sup> Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdeel 8.13.

De A-G heeft als standaardvoorbeelden gekozen voor de volgende drie situaties:

- a) *“De belanghebbende reist dagelijks heen en weer tussen zijn/haar woonplaats in het buitenland en de werkplaats in Nederland,*
- b) *Belanghebbende betreft zelf een woning in Nederland, terwijl zijn/haar gezin in het land van herkomst blijft, en*
- c) *Belanghebbende gaat met zijn/haar gezin in Nederland wonen c.q. belanghebbende is alleenstaand en betreft een woning in Nederland.”*<sup>102</sup>

De hoogte van de extraterritoriale kosten bepaalt de A-G met behulp van de huisvestingskosten en de reiskosten voor een bezoek aan het gezin, ervan uitgaande dat het gezin niet mee is verhuisd. Andere extraterritoriale kosten worden in dit onderzoek niet meegenomen. Wanneer deze twee kostenposten samen al bijna 30% van het brutoloon bedragen kan volgens de A-G van een duidelijke overcompensatie al geen sprake meer zijn, omdat er nog meer kostenposten zijn die de A-G in zijn onderzoek niet heeft meegenomen.<sup>103</sup>

De A-G maakt in zijn onderzoek onderscheid tussen twee type werknemers; werknemer A en werknemer B. Werknemer A heeft een bruto-inkomen van 70.000 euro, inclusief de vergoeding voor extraterritoriale kosten. Wanneer werknemer A gebruik maakt van de 30%-regeling komt dat neer op een brutoloon van 49.000 euro en een belastingvrije vergoeding ter zake van de extraterritoriale kosten van 21.000 euro.

Werknemer B heeft een bruto-inkomen van 250.000 euro, inclusief de vergoeding voor extraterritoriale kosten, indien hij gebruik maakt van de 30%-regeling een bruto-inkomen van 175.000 euro en een belastingvrij vergoeding van 75.000 euro.<sup>104</sup>

De A-G heeft in zijn onderzoek drie steden gebruikt als uitgangspunt. Dit zijn de steden Amsterdam, Rotterdam en Den Haag, omdat in deze steden de meeste in het buitenland geboren werknemers met een hoog inkomen wonen.<sup>105</sup> De uitkomsten van dit onderzoek staan in tabel 1 weergegeven.

---

<sup>102</sup> Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdeel 11.2.

<sup>103</sup> Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdeel 11.4.

<sup>104</sup> Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdeel 11.7.

<sup>105</sup> Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdeel 11.8.

Tabel 1: uitkomst onderzoek A-G<sup>106</sup>

	Amsterdam	Rotterdam	Den Haag
<b>Situatie A</b>	N.v.t	N.v.t	N.v.t
<b>Situatie B</b>			
<b>Werknemer A</b>	49,7%	49,7%	49,7%
<b>Werknemer B</b>	32,6%	27,8%	27,8%
<b>Situatie C</b>			
<b>Werknemer A</b>			
<i>Alleenstaand</i>	24,3%	24,3%	24,3%
<i>Met Gezin</i>	32%	32%	32%
<b>Werknemer B</b>			
<i>Alleenstaand</i>	12,8%	8%	8%
<i>Met Gezin</i>	17,2%	12,4%	12,4%

In de tabel zijn de resultaten van het door de A-G uitgevoerde onderzoek zichtbaar. De in de tabel opgenomen percentages zijn vastgesteld door de extraterritoriale kosten te delen door de hoogte van het inkomen. Is het percentage hoger dan 30%, dan betekent dat dat de 30%-regeling lager uitvalt dan de hoogte van de werkelijke extraterritoriale kosten. Is het percentage lager dan 30%, dan betekent dat dat de 30%-regeling een overcompensatie biedt.

De A-G trekt op basis van de uitkomsten van dit onderzoek een aantal conclusies. Zo stelt hij dat de werknemer omschreven in situatie A, geen extraterritoriale kosten heeft. Dit betekent echter niet dat er sprake is van een systematische overcompensatie, omdat een werknemer die op meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woont niet goed in staat is om te pendelen, dit komt in de praktijk dan ook nauwelijks voor.<sup>107</sup>

De A-G stelt verder dat de resultaten in situatie B aantonen dat er geen sprake is van een duidelijke systematische overcompensatie, aangezien de percentages, voor zowel werknemer A als werknemer B rond de 30% liggen.<sup>108</sup>

<sup>106</sup> Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdeel 11.46.

<sup>107</sup> Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdeel 11.47.

<sup>108</sup> Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdeel 11.48.

Alleen in situatie C kan worden geconcludeerd dat er sprake is van een overcompensatie. Dit vindt de A-G echter geen reden om te stellen dat de 30%-regeling aanleiding geeft tot een systematische en duidelijke overcompensatie. Dit wordt onderbouwd met cijfers uit 2002 waaruit blijkt dat 94% van de gebruikers van de 30%-regeling een salaris heeft van minder dan 150.000 euro. Op basis hiervan beweert de A-G dat er geen sprake is van een systematische overcompensatie, omdat er nauwelijks gebruikers zijn die een salaris hebben van rond de 250.000 euro.<sup>109</sup>

Ik vind het opmerkelijk dat de A-G een onderzoek doet naar systematische overcompensatie, binnen de 30%-regeling, en dat de uitkomst van twee derde van het onderzoek (situatie A en C) door de A-G wordt bestempeld als niet relevant. Situatie A, omdat er weinigen zijn die forenzen en situatie C, omdat er weinig gebruikers zijn met een inkomen van 250.000 euro. Dan vraag ik mij af of de A-G niet beter voor andere voorbeeldsituaties had kunnen kiezen. Daarnaast is de A-G uitgegaan van slechts twee kostenposten. Wanneer alle extraterritoriale kosten worden meegenomen zou de uitkomst anders kunnen zijn. Dit zal ertoe leiden dat de werkelijke extraterritoriale kosten hoger worden en de kans op een overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten door de 30%-regeling kleiner wordt.

---

#### 4.3.3. PARTIËLE BUITENLANDSE BELASTINGPLICHT

De A-G heeft in zijn onderzoek geen rekening gehouden met de partiële buitenlandse belastingplicht, opgenomen in artikel 2.6 Wet IB 2001.<sup>110</sup> Dit artikel is ontstaan, omdat werknemers problemen kunnen krijgen in de sfeer van de inkomstenbelasting, wanneer zij inkomsten genieten uit vermogen die in het oorspronkelijke woonland laag worden belast. Een in Nederland gevestigd bedrijf kan daardoor te maken krijgen met hogere personeelskosten, omdat zij het verschil in vermogensinkomsten moeten vergoeden, in het geval deze vermogensinkomsten in Nederland zwaarder worden belast.<sup>111</sup> Een vergoeding hiervan kan niet worden gerekend tot een vergoeding voor extraterritoriale kosten.<sup>112</sup> De werknemer in kwestie kan, indien hij kwalificeert als werknemer voor de 30%-regeling kiezen om te worden aangemerkt als buitenlands belastingplichtige en dit geldt voor het gehele kalenderjaar en ten hoogste tot het einde van de looptijd van de 30%-regeling.<sup>113</sup>

Een ingekomen werknemer die ervoor kiest om gebruik te maken van deze regeling wordt aangemerkt als buitenlandse belastingplichtige voor inkomen uit box 2 (aanmerkelijk belang) en uit box 3 (inkomen uit sparen en beleggen). Wat betreft inkomen uit aanmerkelijk belang geldt dan dat alleen

---

<sup>109</sup> Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdeel 11.49.

<sup>110</sup> Conclusie A-G Niessen 29 september 2015 nr. 12/05577bis, r.o. 3.8.

<sup>111</sup> Brief staatssecretaris van Financiën, 2 september 1992, nr. WDB92/203, V-N 1992, p. 2648.

<sup>112</sup> Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M, V-N 2004/12.19, onderdelen 7 en 13.

<sup>113</sup> Artikel 11 Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting, lid 1.

een aanmerkelijk belang in een Nederlandse vennootschap wordt belast. Inkomsten uit sparen en beleggen worden in zijn geheel niet belast.<sup>114</sup> Buitenlands belastingplichtige worden wel gewoon belast voor hun in Nederland gelegen onroerende zaken, zoals een vakantiehuis.<sup>115</sup>

A-G Niessen heeft er bewust voor gekozen om de partiele buitenlandse belastingplicht niet mee te nemen in zijn overweging.<sup>116</sup> Hier is in de literatuur het een en ander op aangemerkt. Zo vindt Van Schendel dat artikel 2.6 Wet IB 2001 een van de redenen is dat er sprake is van een systematische overcompensatie.<sup>117</sup> Het belastingvoordeel wat hiermee wordt behaald staat namelijk los van de extraterritoriale kosten. Volgens Kavelaars heeft de faciliteit niks te maken met het uitzenden van personeel.<sup>118</sup> Heithuis stelt dat een dergelijke faciliteit voornamelijk voordelig is voor hoge inkomens, omdat zij over het algemeen meer vermogen hebben.<sup>119</sup> Toch ben ik het eens met A-G Niessen en vind ik de partiele buitenlandse belastingplicht niet hoeft te worden meegenomen. De Hoge Raad heeft namelijk als opdracht gekregen om te onderzoeken of de 30%-regeling leidt tot een systematische overcompensatie ten opzichte van de werkelijke extraterritoriale kosten.<sup>120</sup> Het is weliswaar zo dat artikel 2.6 Wet IB 2001 geldt voor een werknemer in de zin van artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, Wet LB 1964 (ingekomen werknemer), daardoor verband houdt met de 30%-regeling. Dit is, mijns inziens, geen reden om deze regeling mee te nemen in de vaststelling of er sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie. Artikel 2.6 Wet IB 2001 biedt namelijk geen vergoeding (zoals de 30%-regeling), maar biedt slechts een keuze aan om buitenlands belastingplichtig te zijn.

---

#### 4.3.4. OVERIGE ARGUMENTEN

Een ander argument van de Hoge Raad is dat de 30%-regeling alleen gebruikt kan worden door werknemers die op meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen. Dit is volgens de Hoge Raad van belang, omdat deze werknemers ook hogere extraterritoriale kosten maken.<sup>121</sup> Volgens Vleggeert is dit geen argument waaruit kan worden opgemaakt dat de 30%-regeling niet leidt tot een systematische overcompensatie, omdat dit vanzelfsprekend is.<sup>122</sup>

Het laatste argument wat de Hoge Raad gebruikt om zijn conclusie te onderbouwen is dat de 30%-regeling weliswaar bij hoge inkomens leidt tot een overcompensatie, echter geldt dit slechts voor

---

<sup>114</sup> De Vries (2017), onderdeel 4.2.2.

<sup>115</sup> Artikel 7.7 lid 2 onderdeel a wet op inkomstenbelasting 2001.

<sup>116</sup> Conclusie A-G Niessen 29 september 2015 nr. 12/05577bis, r.o. 3.8

<sup>117</sup> Van Schendel (2016), p. 2.

<sup>118</sup> Kavelaars (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, p. 3-4.

<sup>119</sup> Heithuis (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, p. 18-19.

<sup>120</sup> HvJ EU 24 februari 2015, C-512/13, (sopora).

<sup>121</sup> HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860, r.o. 2.3.

<sup>122</sup> Vleggeert (2016), p. 311.

individuele gevallen en kan er niet worden gesproken van een systematische overcompensatie.<sup>123</sup> Uit het onderzoek van Dialogic blijkt echter dat voor 15% van de gebruikers van de 30%-regeling het forfait te krap is, voor 35% is het ‘passend’ en voor maar liefst 50% van de gebruikers is het forfait te ruim.<sup>124</sup>

De Hoge Raad spreekt, zoals hiervoor aangegeven, over individuele gevallen waarbij overcompensatie plaats vindt. In het onderzoek van Dialogic wordt geconcludeerd dat de 30%-regeling voor 50% van de gebruikers de regeling te ruim is. Mijns inziens is het onmogelijk om zonder vervolgonderzoek te stellen dat de helft van de gebruikers van de 30%-regeling valt onder de door de Hoge Raad bedoelde ‘individuele gevallen’.

#### 4.4. AANWIJZINGEN DIE DUIDEN OP EEN SYSTEMATISCHE OVERCOMPENSATIE

Waar het in de vorige paragrafen ging over het onderzoek van de Hoge Raad en de A-G, worden in deze paragraaf aanwijzingen besproken, die erop duiden dat er wél sprake is van een systematische overcompensatie. Dit zal worden gedaan aan de hand van de rapporten opgesteld door FEI BV en Dialogic en meningen uit de literatuur.

---

##### 4.4.1. ONDERZOEKEN VAN FEI BV EN DIALOGIC

Dialogic heeft voor zijn rapport onderzoek gedaan naar de verhouding tussen het 30%-forfait en de extraterritoriale kosten. Zij zijn in dit onderzoek tot de conclusie gekomen dat de gemiddelde gebruiker 29% van zijn loon (inclusief vergoeding) aan extraterritoriale kosten maakt. Dialogic merkt op dat er grote verschillen zitten tussen de groepen gebruikers en dat voor 15% het forfait te krap is. Daarnaast is dit voor 50% van de gebruikers te ruim en voor 35% is het forfait ‘passend’. Verder bedraagt de totale hoogte van de extraterritoriale kosten slechts 20% van het totale loon van de gebruikers van de 30%-regeling. Dit komt omdat de gebruikers met hoge lonen relatief lage extraterritoriale kosten hebben. Zo blijkt uit het onderzoek van Dialogic dat gebruikers met een loon boven de 100.000 euro, exclusief de vergoeding, slechts 6% van hun loon aan extraterritoriale kosten besteden. Gebruikers met een loon van boven de 50.000, exclusief de vergoeding, hebben extraterritoriale kosten die minder dan 20% van het loon in beslag nemen. Deze cijfers zijn door Dialogic zelf berekend, met behulp van het ETK-model. Dit model is gebaseerd op cijfers van de belastingdienst, het Centraal Bureau voor de Statistiek en uit een survey onder de gebruikers van de 30%-regeling.<sup>125</sup> Uit cijfers van Dialogic blijkt dat 20% van de gebruikers een inkomen heeft boven de

---

<sup>123</sup> HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860, r.o. 2.3.

<sup>124</sup> Dialogic 2017, p. 53.

<sup>125</sup> Dialogic 2017, p. 44-45 en 117.



100.000 euro.<sup>126</sup> In dat geval kunnen de A-G en de Hoge Raad zich nauwelijks beroepen op het argument dat slechts individuele gevallen worden overgecompenseerd. Daarnaast kan ook niet worden gesteld dat de overcompensatie niet duidelijk is, aangezien 6% duidelijk lager is dan 30%.

Ook FEI BV heeft onderzoek gedaan naar overcompensatie veroorzaakt door de 30%-regeling, door vragen te stellen aan ondernemingen die te maken hebben met de regeling. De meeste ondernemingen geven aan dat zij niet denken dat de 30%-regeling leidt tot een systematische overcompensatie, dit geldt echter alleen voor inkomens onder de 100.000 euro. Er is geen goed zicht op de hoogte van de extraterritoriale kosten van gebruikers met een inkomen boven de 100.000 euro.<sup>127</sup>

---

#### 4.4.2. OVERIGE AANWIJZINGEN

Vleggeert concludeert op basis van een aantal argumenten dat er sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie.<sup>128</sup> Allereerst zegt hij dat er aanwijzingen zijn vanuit de geschiedenis van de 30%-regeling dat deze regeling aanleiding geeft tot een systematische en duidelijke overcompensatie. Hierbij maakt hij gebruik van de volgende uitspraak van de Hoge Raad:

*“Naderhand is de regeling zodanig aangepast dat zij meer is gaan abstraheren van het maken van extraterritoriale kosten (...), waardoor de regeling mede het karakter heeft gekregen van loonkostensubsidie voor binnenlandse werkgevers die vanwege schaarste op de Nederlandse arbeidsmarkt zijn genoodzaakt werknemers met een specifieke deskundigheid uit het buitenland aan te trekken (...), aan die loonkostensubsidie ligt de gedachte ten grondslag dat door de vergroting van het netto besteedbare loon van de betrokken werknemers een faciliteit wordt geboden die het bedrijfsleven beter in staat stelt die schaarse specifieke deskundigheid aan te trekken.”*<sup>129</sup> Volgens Vleggeert bedoelt de Hoge Raad hiermee dat de 30%-regeling is beoogd om systematisch een overcompensatie te bieden voor de extraterritoriale kosten. Ik ben het hier met Vleggeert eens en ik vind dit ook een aanwijzing die erop duidt dat er sprake is van een systematische overcompensatie.

Het tweede argument dat Vleggeert aanhaalt is dat het niet nodig is voor een werknemer om naar Nederland te verhuizen, als hij gebruik wil maken van de 30%-regeling.<sup>130</sup> Dit concludeert hij op basis van een uitspraak van A-G Ballengooijen: *“De 30%-regeling kan (...), worden toegekend aan niet in Nederland werkzame of woonachtige bestuurders die geen extra kosten maken, ingeval zij functioneert als een loonkostensubsidie.”*<sup>131</sup> Mijns inziens laat dit citaat alleen zien dat er een mogelijkheid is tot

---

<sup>126</sup> Dialogic 2017, p. 62-63.

<sup>127</sup> FEI BV 2017, p. 17.

<sup>128</sup> Vleggeert (2016), p. 311-312.

<sup>129</sup> HR 9 augustus 2013, nr. 12/05577, r.o. 3.5.

<sup>130</sup> Vleggeert (2016), p. 312.

<sup>131</sup> Conclusie A-G Ballengooijen 24 oktober 2008, nr. 07/12637, onderdeel 5.2.

overcompensatie, maar dit is voor mij geen aanleiding om te stellen dat er ook sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie.

Het laatste argument dat Vleggeert noemt is gebaseerd op een uitspraak van staatssecretaris Wijn: *“Een ander aspect van de regeling is om buitenlandse decisionmakers hier naartoe te halen en Nederland ook aantrekkelijk te maken voor hoofdkantoren. Wil je buitenlandse decisionmakers hier naartoe halen, dan zul je wel iets moeten regelen. Zij hebben geen andere mogelijkheden, als zij een paar jaar hier komen, om de effectieve druk van het heel hoge toptarief te verlagen.”*<sup>132</sup> Vleggeert maakt hieruit op dat de 30%-regeling deels een compensatie is voor het hoge Nederlandse toptarief. Op basis van deze argumenten stelt Vleggeert dat de 30%-regeling leidt tot een systematische en duidelijke overcompensatie.<sup>133</sup> Ik vind niet dat op basis van het bovenstaande citaat kan worden geconcludeerd dat de 30%-regeling aanleiding geeft tot een systematische en duidelijke overcompensatie, omdat de staatssecretaris met het aantrekkelijk maken van Nederland voor buitenlandse werknemers niet alleen spreekt over de 30%-regeling.

Ook Van Schendel is van mening dat de 30%-regeling aanleiding geeft tot een systematische overcompensatie op basis van een aantal constatering. Zo benoemt hij bijvoorbeeld dat een werknemer die geen extraterritoriale kosten maakt ook gebruik mag maken van de vrijstelling, mits hij voldoet aan de voorwaarden. Wanneer er wel extraterritoriale kosten worden gemaakt is het onaannemelijk dat deze gedurende de hele verblijfsduur worden gemaakt. Daarnaast benadrukt hij dat wanneer voldaan wordt aan de 150-kilometer-eis, dit niks zegt over de hoogte van extraterritoriale kosten bij aanvang van de tewerkstelling.<sup>134</sup> De constatering die Van Schendel maakt zijn in mijn ogen aanwijzingen dat er sprake is van een systematische overcompensatie. Alleen vind ik dat hier niet duidelijk uit kan worden geconcludeerd dat er sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie, omdat in mijn ogen de werkelijke cijfers daarvoor de doorslag geven. Het klopt in theorie wel dat het kan dat een werknemer, die gebruik mag maken van de 30%-regeling geen extraterritoriale kosten maakt, maar of dit in de praktijk ook voorkomt, kan alleen worden aangetoond door onderzoek te doen naar de hoogte van de werkelijke extraterritoriale kosten.

#### 4.5. CONCLUSIE SYSTEMATISCHE OVERCOMPENSATIE

In dit hoofdstuk heb ik de volgende vraag beantwoord: *Leidt de 30%-regeling tot een systematische en duidelijke overcompensatie van de extraterritoriale kosten?*

---

<sup>132</sup> Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 81, blz. 22.

<sup>133</sup> Vleggeert (2016), p. 313.

<sup>134</sup> Van Schendel, *WFR 2015/814*.

Deze vraag heb ik beantwoord aan de hand van de voor- en tegenargumenten die beschikbaar en relevant zijn. Aan de ene kant staan de A-G en de Hoge Raad, die argumenten geven waaruit zij hebben geconcludeerd dat er geen sprake is van een systematische duidelijke overcompensatie. En aan de andere kant staan de onderzoeken van FEI BV en Dialogic, tezamen met de voorbeelden uit de literatuur (Vleggeert en Van Schendel), die aanwijzingen geven die erop duiden dat er sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie.

Ik ben van mening dat op basis van de argumenten van de Hoge Raad en de A-G niet de conclusie kan worden getrokken dat er geen sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie, omdat het onderzoek naar mijn mening verkeerd is gedaan. De Hoge Raad en de A-G hadden een onderzoek moeten doen naar de werkelijke hoogte van de extraterritoriale kosten. Alleen op basis daarvan hadden zij kunnen vaststellen dat de hoogte van het forfait ook daadwerkelijk aansluit op de hoogte van de extraterritoriale kosten van de gebruikers.

Aan de andere kant vind ik het moeilijk om te stellen dat er wel sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie. Al zijn de aanwijzingen daarvoor wel aanwezig. Zo kan uit het onderzoek van Dialogic worden geconcludeerd dat bijna de helft van de gebruikers van de regeling wordt overgecompenseerd.<sup>135</sup> Dit is geconcludeerd aan de hand van een model en aan de hand van gegevens van de gebruikers van de 30%-regeling. In elk onderzoek ontbreekt de hoogte van de werkelijke extraterritoriale kosten, daarom is het in mijn ogen niet mogelijk om met zekerheid te zeggen dat er sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie. Wel zou dat duidelijk zijn, wanneer bleek dat mensen wonend binnen de 150 kilometer van de Nederlandse grens aantoonbaar slechter uit zijn dan mensen die daarbuiten wonen. Dit kan alleen worden onderzocht aan de hand van een feitelijk onderzoek naar de hoogte van de extraterritoriale kosten, ten opzichte van de vergoeding die de 30%-regeling biedt. Wanneer dan blijkt dat de 30%-regeling een duidelijke overcompensatie biedt, wanneer het inkomen boven een bepaalde (realistische) inkomensgrens komt, dan kan deze in mijn ogen ook worden gezien als systematisch, omdat dan in het systeem zit opgesloten dat de vergoeding boven de kosten uitstijgt.

#### 4.6. SAMENVATTING

In dit hoofdstuk is getoetst of de 30%-regeling leidt tot een systematische overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten. Dit is gedaan door eerst de conclusie van de Hoge Raad te analyseren en vervolgens dieper in te gaan op onderzoeken die erop duiden dat er sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie.

---

<sup>135</sup> Dialogic 2017, p. 44-45.

Op basis van het eerste argument van de Hoge Raad, waarin de Hoge Raad zich beroept op de geschiedenis van de regeling, kan niet worden geconcludeerd dat er geen sprake is van een systematische overcompensatie, omdat de hoogte van het forfait destijds niet goed is onderbouwd en er geen zicht is op de werkelijke extraterritoriale kosten. Het tweede argument van de Hoge Raad is gebaseerd op het onderzoek van de A-G. De A-G bespreekt hierin twee werknemers in drie verschillende situaties. Hij komt tot de conclusie dat er in situatie A en situatie C sprake is van een overcompensatie, maar dit leidt in beide gevallen niet tot een systematische overcompensatie. In situatie A niet, omdat bijna niemand die meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens af woont pendelt. In situatie C niet, omdat er weinig gebruikers van de 30%-regeling een inkomen hebben van 250.000 euro. Het derde argument van de Hoge Raad is dat een werknemer die op meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens af woont hogere extraterritoriale kosten maakt dan bijvoorbeeld een grenswerker. Dit is feitelijk gezien juist, alleen geen argument waarmee onderbouwd kan worden dat de 30%-regeling niet leidt tot een systematische overcompensatie. En ten slotte het vierde argument, waarbij de Hoge Raad stelt dat de 30%-regeling weleens leidt tot een overcompensatie, maar dat deze niet systematisch is, maar slechts ziet op 'individuele gevallen'. Dit kan in twijfel worden getrokken aangezien uit het onderzoek van Dialogic blijkt dat 50% van de gebruikers van de 30%-regeling overgecompenseerd wordt.

De conclusie die de Hoge Raad trekt in het arrest is volgens Vleggeert dan ook te beperkt en niet overtuigend. Hier sluit ik mij bij aan. De Hoge Raad had naar mijn mening een onderzoek moeten doen naar de hoogte van de werkelijke extraterritoriale kosten en op basis daarvan kunnen concluderen dat het 30%-forfait te ruim is of passend.

Ook in de rapporten van de onafhankelijke partijen Dialogic en FEI BV kwam het vraagstuk met betrekking op de systematische en duidelijke overcompensatie terug. Zo concludeert Dialogic in zijn onderzoek dat gebruikers die meer dan 100.000 euro aan inkomen hebben duidelijk worden overgecompenseerd. Zelfs als wordt meegenomen dat het voordeel behaald met de 30%-regeling niet alleen de werknemer ten goede komt, maar ook de werkgever is er sprake van een duidelijke overcompensatie. Daarnaast verdient 20% van de gebruikers meer dan 100.000 euro, dus kan ook niet worden gesproken van individuele gevallen.

Op basis van het onderzoek ben ik tot de conclusie gekomen dat de hoogte van de werkelijke extraterritoriale kosten moet worden onderzocht voordat kan worden geconcludeerd of er sprake is van een systematische overcompensatie. Alleen op basis van dat onderzoek zou kunnen worden gesteld dat de 30%-regeling een te hoge vergoeding biedt voor de extraterritoriale kosten.

## HOOFDSTUK 5: CONCLUSIE

In deze scriptie is de volgende probleemstelling beantwoord:

*Leidt de 150-kilometergrens opgenomen in de 30%-regeling tot een schending van het vrije verkeer van werknemers binnen de EU?*

Het antwoord op deze probleemstelling kan worden opgesplitst in drie deelvragen:

*Deelvraag 1: Wat houdt de 30%-regeling in?*

*Deelvraag 2: Onder welke voorwaarde is de 30%-regeling in lijn met het vrije verkeer van werknemers?*

*Deelvraag 3: Leidt de 30%-regeling tot een systematische en duidelijke overcompensatie van de extraterritoriale kosten?*

### 5.1 WAT HOUDT DE 30%-REGELING IN?

De oorsprong van de 30% regeling gaat terug naar de Tweede Wereldoorlog. Na de oorlog probeerde Nederland zich als werkland aantrekkelijker te maken voor buitenlandse werknemers. Hedendaags kent de regeling de volgende doelen: (1) Het aantrekken van werknemers met een specifieke deskundigheid, die schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt (2) Het aantrekkelijker maken van het Nederlandse vestigingsklimaat (3) Het reduceren van de administratieve lasten.

De 30%-regeling biedt een compensatie voor de extraterritoriale kosten, zonder dat deze kosten van de ingekomen werknemer daadwerkelijk hoeven te worden aangetoond. De werknemer moet slechts kwalificeren voor de 30%-regeling. Hiervoor moet een ingekomen werknemer voldoen aan drie voorwaarden: (1) De werknemer moet als werknemer uit het buitenland zijn aangetrokken, (2) De werknemer moet beschikken over een specifieke deskundigheid die schaars of niet aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt en (3) De werknemer moet minimaal zestien van de 24 maanden voorafgaand aan het begin van de tewerkstelling, op meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen.

Een werknemer die niet in aanmerking komt voor de 30%-regeling kan zijn werkelijke extraterritoriale kosten vrij laten vergoeden, mits hij aantoont dat hij ze gemaakt heeft. Als de werkelijke extraterritoriale kosten hoger zijn dan de vrijgestelde vergoeding die de 30%-regeling biedt, dan kan de werknemer ook kiezen om zijn werkelijke extraterritoriale kosten vrijgesteld te laten vergoeden.

## 5.2 ONDER WELKE VOORWAARDE IS DE 30%-REGELING IN LIJN MET HET VRIJ VERKEER VAN WERKNEMERS?

Op deze vraag is antwoord gegeven in hoofdstuk drie. Het vrij verkeer van werknemers is een van de vier verkeersvrijheden van het VwEU. Een maatregel in de nationale wetgeving van een lidstaat kan een grensoverschrijdende werking hebben. Wanneer dit zo is, mag dit niet tot een belemmering leiden van een van de verkeersvrijheden. Voor de toetsing wordt een toetsingsschema gebruikt dat kan worden opgesteld uit de jurisprudentie van de Hoge Raad:

1. *Is er sprake van een belemmering of discriminatie?*
2. *Is een werknemer die op minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woont objectief vergelijkbaar met een werknemer die op meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woont, in het licht van de doelstelling van de regeling?*
3. *Kan de maatregel worden gerechtvaardigd?*
4. *Is de maatregel geschikt?*
5. *Is de maatregel evenredig?*

Dit toetsingsschema wordt gebruikt in het arrest Sopora, waarin het HvJ EU en de A-G Kokott een onderzoek doen naar de 30%-regeling en of deze in strijd is met het VwEU. De A-G komt tot de conclusie dat er sprake is van horizontale discriminatie. Daarnaast wordt door de A-G geconcludeerd dat een werknemer die op meer dan 150 kilometer van de grens woont objectief vergelijkbaar is met een werknemer die op minder dan 150 kilometer van de grens woont. De A-G stelt ook dat het doel om met de 150-kilometergrens concurrentievervalsingen tegen te gaan een dwingende regel van algemeen belang is. De maatregel kan dus worden gerechtvaardigd. Ook is de A-G overtuigd van de geschiktheid van de 150-kilometergrens, die ervoor moet zorgen dat een werknemer die kan pendelen niet meer in aanmerking komt voor de 30%-regeling. Of de maatregel evenredig is, dient volgens de A-G nog te worden nagegaan door de verwijzende rechter. De rechter zal moeten nagaan of werknemers die woonachtig zijn binnen de 150 kilometer van de Nederlandse grens, geen extraterritoriale kosten maken. Wanneer uit dit onderzoek komt dat deze werknemers geen extraterritoriale kosten maken mag volgens de A-G worden geconcludeerd dat de 30%-regeling niet in strijd is met het vrij verkeer van werknemers.

Het HvJ EU wijkt met haar conclusie af van de conclusie van de A-G. Zo stelt het HvJ EU dat de maatregel niet in strijd is met het vrij verkeer van werknemers, tenzij er sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie van de extraterritoriale kosten. Dit dient door een verwijzende rechter te worden nagegaan.

## 5.3 LEIDT DE 30%-REGELING TOT EEN SYSTEMATISCHE EN DUIDELIJKE OVERCOMPENSATIE VAN DE EXTRATERRITORIALE KOSTEN?

De Hoge Raad heeft in haar onderzoek geconcludeerd dat er geen sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie van de extraterritoriale kosten. Hierbij sluit zij zich aan bij de omvangrijke conclusie van de A-G. De Hoge Raad heeft de volgende argumenten voor haar bevindingen:

1. Het argument vanuit de geschiedenis van de regeling. Zo beweert de Hoge Raad dat er feitelijk onderzoek heeft plaatsgevonden voordat het forfaitaire percentage van de 30%-regeling werd verlaagd van 35% naar 30%. De verlaging werd doorgevoerd, omdat het lagere percentage beter aan zou sluiten op de werkelijke extraterritoriale kosten. Echter werd door de Algemene Rekenkamer geconcludeerd dat er geen onderzoek is gedaan naar de werkelijke extraterritoriale kosten. Daarnaast vindt Vleggeert het onbegrijpelijk hoe de Hoge Raad dit argument kan gebruiken, aangezien de hoogte van de extraterritoriale kosten niet bekend is.
2. Het argument gebaseerd op het onderzoek van de A-G. De A-G heeft in zijn onderzoek drie standaardsituaties (A, B en C) gebruikt om te toetsen of de 30%-regeling aanleiding geeft tot een systematische en duidelijke overcompensatie van de extraterritoriale kosten. De werknemer in situatie A blijkt geen extraterritoriale kosten te maken, maar dat is volgens de A-G niet relevant, aangezien een werknemer die op meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woont niet in staat is om te pendelen. In situatie B sluiten de extraterritoriale kosten aan op het forfait van de 30%-regeling en is er geen aanwijzing tot een systematische en duidelijke overcompensatie. Dit is echter in situatie C wel aan de orde, maar dan stelt de A-G dat de werknemer geschetst in situatie C ook niet representatief is voor de hele groep ingekomen werknemers, aangezien gebruikers van de 30%-regeling over het algemeen geen inkomen hebben van boven de 200.000 euro.
3. Het derde argument van de Hoge Raad is dat werknemers die op meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen, ook hogere extraterritoriale kosten maken.
4. Het vierde argument is dat overcompensatie alleen voorkomt bij hoge inkomens, maar dit niet betekent dat er sprake is van een systematische overcompensatie. Echter blijkt uit onderzoek van Dialogic dat de 30%-regeling voor 50% van de gebruikers een overcompensatie geeft van de extraterritoriale kosten. Dit geldt dus niet alleen voor de hoge inkomens.

Op basis van de bovenstaande gegevens ben ik tot de conclusie gekomen dat de conclusie van de Hoge Raad en de A-G op basis van verkeerde gronden is getrokken. Er zal een vervolgonderzoek moeten komen, waarin onderzoek wordt gedaan naar de werkelijke extraterritoriale kosten.

De A-G en de Hoge Raad hebben proberen te betogen dat er geen sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie. Aan de andere kant zijn er ook argumenten die erop duiden dat er wel sprake is van een overcompensatie. Zo heeft Dialogic op basis van het ETK-model geconcludeerd dat de 30% regeling voor 50% van de gebruikers een overcompensatie biedt voor de extraterritoriale kosten. Daarnaast concludeert Vleggeert op basis van uitspraken van de Hoge Raad en A-G

Ballengooijen dat er sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie. Ook Van Schijndel komt in zijn onderzoek tot de conclusie dat de 30%-regeling aanleiding geeft tot een systematische en duidelijke overcompensatie.

Op basis hiervan ben ik tot de conclusie gekomen dat verder onderzoek nodig is naar de hoogte van de werkelijke extraterritoriale kosten onder de gebruikers van de 30%-regeling. Wanneer blijkt dat hier sprake is van een duidelijke overcompensatie vanaf een bepaalde hoogte van inkomen, dan kan dit worden gezien als systematisch.

#### 5.4. LEIDT DE 150-KILOMETERGREN, OPGENOMEN IN DE 30%-REGELING TOT EEN SCHENDING VAN HET VRIJ VERKEER VAN WERKNEMERS BINNEN DE EU?

Het antwoord op de hoofdvraag luidt: De 30%-regeling leidt niet bewezen tot een schending van het vrij verkeer van werknemers. Wel zijn er in de literatuur en in het onderzoek van Dialogic sterke aanwijzingen dat de 30%-regeling een systematische en duidelijke overcompensatie biedt van de extraterritoriale kosten en daarmee in strijd is met het vrij verkeer van werknemers. Dit kan echter niet met zekerheid worden geconcludeerd aan de hand van de beschikbare gegevens en de beschikbare onderzoeken naar de 30%-regeling. Hiervoor dient een onderzoek te worden gedaan naar de werkelijke extraterritoriale kosten. Op basis daarvan kan worden gezien hoe groot de groep gebruikers is die duidelijk wordt overgecompenseerd. De grootte van de groep kan dan aangeven of de gevallen van overcompensatie een systematisch karakter hebben, of dat het gaat om individuele gevallen.

#### 5.5 AANBEVELINGEN

Een verder vervolgonderzoek naar een systematische en duidelijke overcompensatie van de 30%-regeling is benodigd. Hiervoor dient eerst een onderzoek te worden gedaan naar de werkelijke extraterritoriale kosten onder de gebruikers van de 30%-regeling. Vervolgens dienen deze kosten te worden vergeleken met het 30%-forfait en moet de regeling, waar nodig, worden aangepast.

Verder kan nog de hoogte van de salarismaximum worden aangepast, waarbij werknemers met een te hoog inkomen ook geen aanspraak meer kunnen maken op de regeling hun extraterritoriale kosten kunnen laten vergoeden. Dit leidt ertoe dat er minder gevallen zijn van overcompensatie door de 30%-regeling.

Daarnaast zou er onderzoek kunnen worden gedaan naar het percentage, om de 30%-regeling zo meer aan te laten sluiten op de hoogte van de werkelijke extraterritoriale kosten. Dit kan worden gedaan door per inkomensgroep een bepaald percentage in te stellen, of het percentage in zijn geheel te verlagen. Dit zal ertoe leiden dat er minder overcompensatie plaatsvindt.



## LITERATUURLIJST

### ARTIKELEN BOEKEN EN RAPPORTEN:

- Algemene Rekenkamer, “Fiscale tegemoetkoming voor experts uit het buitenland: de 30%-regeling”. Den Haag: Algemene Rekenkamer 2016.
- Amorison, H., ‘Aanvullende conclusie A-G over 150-km-eis in zaak ‘Sopora’’, *praktijkblad salarisadministratie* 2016, nr. 1, p. 14-16.
- Brandsma, R.P.C.W.M., Chin-Oldenziel, M., Pancham, S.R. & Weber, D.M., “Cursus Belastingrecht – Europees Belastingrecht”, Deventer: Kluwer 2015.
- Dialogic, “evaluatie 30%-regeling”, Utrecht: Dialogic 2017
- Fiscaal Economisch Instituut BV, “Onderzoek naar de toepassing van de 30%-regeling”, Rotterdam: Fiscaal Economisch Instituut BV 2017.
- Korving, J.J.A.M., “Europees belastingrecht”, Den Haag: Sdu Uitgevers bv 2011.
- Pötgens, F.P.G., “Eindarrest Sopora: geen systematische en duidelijke overcompensatie”, NTFR-B 2016/19.
- Schendel, van, Th.J.M., “Het Sopora-arrest: hoe nu verder?”, WFR 2015/814.
- Schendel, van, Th.J.M., “Systematische en duidelijke overcompensatie”, WFR 2016/87.
- Vleggeert, J., “De selectieve overcompensatie van de 30%-regeling”, in: *Systeem en symmetrie – Bavinck-bundel*, Deventer: Kluwer 2016.
- Vries, de, H., “Evaluatie 30%-regeling: aanpassing van de regeling niet nodig?”, FTV 2017/10-48.
- Weerepas, M.J.G.A.M., Vries, de, H. & Hurk, van den, H.T.P.M., “De 30%-regeling”. Deventer: Kluwer 2013.

### KAMERSTUKKEN:

- Kamerstukken II, 1969-1970, vraag 829.
- Kamerstukken II, 1985-1986, 19 200, nr.7.
- Kamerstukken II, 1990-1991, 22008. nr. 1-2
- Kamerstukken II, 1998-1999, 26 728, nr. 3
- Kamerstukken II 2011-2012, 33003. nr. 3
- Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 81
- Kamerstukken II, 2017-2018, 34 785, nr. 83.

- Kamerstukken II, 2018-2019, 35000, nr. 2.

#### BESLUITEN:

- Besluit van 24 oktober 2000, nr. WDB2000/757, gepubliceerd op [www.minfin.nl](http://www.minfin.nl) en in V-N - BP21/18.5, 15 november 2000.
- Besluit van 20 december 2000 tot aanpassing van enige uitvoeringsbesluiten, Stb, 2000. 640.
- Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M, NTFR 2004/262.
- Besluit van 22 december 2011, Stb. 2011, 677.
- Besluit van 23 augustus 2013, nr. DGB 2013/70M, Stcrt. 2013, 25663.

#### JURISPRUDENTIE:

- HvJ 17 juli 1963, zaak c-13/63, (Italië/Commissie)
- HvJ 12 februari 1974, zaak C-152/73, (Sotigu/Deutsche Bundespost)
- HvJ 9 oktober 1980, zaak C-823/79, (Carciati)
- HvJ 30 november 1995, zaak C-55/95
- HvJ 23 mei 1996, zaak C-237/94, (O'Flynn),
- HvJ 15 mei 1997, zaak C-250/95, (Futura Singer)
- HvJ 5 juli 2005, zaak C-376/03, (D.)
- HvJ 12 september 2006, zaak C-196/04, (Cadbury Schweppes)
- HvJ 6 december 2007, zaak C-298/05, (Columbus Container Services)
- HvJ 20 mei 2008, zaak C-194/06, (Orange European Smallcap Fund)
- HvJ 24 februari 2015, zaak C-512/13 (Sopora).
- HR 9 augustus 2013, nr. 12/05577, BNB 2013/230.
- HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860 met noot van A.H.W. Steijn.
- HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, BNB 2016/152 met noot van G.T.K. Meussen.
- HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, V-N 2016/15.19 met noot van de Redactie V-N.
- HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, FED 2016/129 met noot van C. Wisman en M.F. de Wilde.
- Rb. Breda 8 november 2012, AWB 12/2829
- Conclusie A-G Van Ballegooijen 28 april 2008, HR 24 oktober 2008, nr. 07/12637, BNB 2008/309.
- Conclusie A-G Kokott 13 november 2014, zaak C-512/13 (Sopora), NTFR 2014/2910.
- Conclusie A-G Kokott 13 november 2014, zaak C-512/13 (Sopora), NTFR 2014/2910 met noot van de V-N
- Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis
- Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, V-N 2016/3.20 met noot van de Redactie V-N.

## OVERIG:

- Brief staatssecretaris van Financiën, 2 september 1992, nr. WDB92/203, V-N 1992
- Brief Staatssecretaris van Financiën van 17 januari 2013, nr. DGB/2012/6362 U
- Position paper Heithuis, E. namens UvA – FEB van 31 augustus 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D23798.
- Position paper Kavelaars, P. namens FEI - EUR van 4 september 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D24278.
- Resolutie van 2 april 1986, nr. 285-1429, BNB 1986/171.
- Vakstudie loonbelasting en premieheffingen, artikel 10eb, vierde lid UBLB 1965, aant. 2.4 (online, bijgewerkt 13 september 2019)
- Vakstudie loonbelasting en premieheffingen, artikel 10ea UBLB 1965, aant. 2.3 (online, bijgewerkt 2 november 2019).
- Verordening nr. 492/2011. PbEU 27.5.2011, L141/1