

# Wijzigingen binnen de 30%-regeling nader beschouwd



**Rob Welling**  
221531

**Afstudeercommissie:**  
Mr. M.L.M. van Kempen & Prof. Dr. P.H.J. Essers

**Universiteit van Tilburg**  
Faculteit der Rechtsgeleerdheid  
Master Fiscaal Recht

## Inhoud

Voorwoord .....	4
Hoofdstuk 1: Inleiding .....	5
Hoofdstuk 2: De oude 30%-regeling.....	7
2.1 Een stukje geschiedenis.....	7
2.2 Plaats in de wet .....	7
2.3 De 30%-regeling .....	8
2.3.1 Extraterritoriale kosten .....	9
2.3.2 Extraterritoriale werknemer .....	10
2.3.3 Inhoudingsplichtige .....	12
2.3.4 Specifieke deskundigheid .....	13
2.3.5 Schaarsheid .....	14
2.3.6 Looptijd.....	15
2.3.7 Korting op de looptijd.....	15
2.3.8 De grondslag.....	16
2.3.9 Vergoeding werkelijke extraterritoriale kosten .....	16
2.3.10 Samenvatting.....	17
Hoofdstuk 3: De wijzigingen per 1 januari 2012 en haar knelpunten.....	18
3.1 Specifieke deskundigheid .....	19
3.2 Aanscherping kortingsregeling.....	20
3.3 Kilometergrens van 150 kilometer .....	20
3.4 Promovendi .....	21
3.5 Verkorten looptijd .....	21
3.6 Overgangsrecht .....	22
3.7 Samenvatting.....	22
Hoofdstuk 4: Knelpunten in nationaalrechtelijk perspectief .....	24
4.1 Het overgangsrecht .....	24
4.2 Terugwerkende kracht .....	25
4.3 Rechtsbeginselen.....	26
4.4 Voorrangsregels.....	28
4.4.1 Toelichting voorrangsregels .....	28
4.4.2 Toepassing op de 30%-regeling.....	29
4.5 Omstandighedencatalogus.....	30

4.5.1 Toepassing op de 30%-regeling.....	30
Hoofdstuk 5: Knelpunten in Europeesrechtelijke perspectief .....	35
5.1 Het Europese recht.....	35
5.1.1 Toegang tot het VwEU.....	37
5.1.2 Discriminatie of belemmering .....	37
5.1.3 Rechtvaardiging.....	38
5.1.4 Proportionaliteit en subsidiariteit/noodzakelijkheid .....	39
5.2 Toepassing beslissingsmodel op de kilometergrens .....	40
5.2.1 Toegang tot het VwEU.....	40
5.2.2 Discriminatie of belemmering .....	40
5.2.3 Rechtvaardiging.....	44
5.2.4 Proportionaliteit en noodzakelijkheid.....	47
5.2.5 Conclusie .....	49
5.3 Het Europese Parlement .....	50
Hoofdstuk 6: Conclusie.....	53
Literatuurlijst .....	55

## Voorwoord

In de zomer van 2008 begon ik met mijn prémaster fiscaal recht. Het klinkt zo lang geleden, maar de afgelopen studiejaren zijn eerlijk gezegd voorbij gevlogen. In de zomer van 2008 woonde ik nog 'thuis' bij mijn ouders en werden de deeltijdcolleges vaak in de avonduren aangeboden. Toen Esmée en ik eind 2008 ons eigen huisje kochten en samen gingen wonen, was nog meer discipline nodig dan ooit om de benodigde tijd aan de studie te besteden. Colleges werden lang niet meer altijd 's avonds aangeboden, niet altijd even gemakkelijk te combineren met het werk. De eerlijkheid gebiedt me te zeggen dat ik de benodigde discipline lang niet altijd op kon brengen, maar gelukkig heb ik de studie kunnen doorlopen zonder vertraging op te lopen. En nu, vier jaar later, leg ik een laatste hand aan deze scriptie. Vaak hoor je dat studenten na het behalen van al hun vakken de scriptie voor zich uit blijven schuiven. En zeg nou eerlijk, het schrijven van een veertig pagina vullend wetenschappelijk onderzoek is niet ieders hobby, ook de mijne niet. Toch heb ik het schrijven van deze scriptie zeker niet als onprettig ervaren. Het is een leerzaam en verrassend leuk proces geweest. Mijn voorkeuring uit naar een actueel onderwerp, het liefst iets waar je in de praktijk ook nog iets aan hebt. Toen de 30%-regeling begin dit jaar werd gewijzigd, waarbij grote vraagtekens werden gezet bij de Europeesrechtelijke houdbaarheid daarvan, was mijn onderwerp snel gevonden. Hierbij wil ik Esmée bedanken voor haar onvoorwaardelijke steun de afgelopen jaren. Op de momenten dat mijn motivatie tot een dieptepunt was gedaald, en geloof mij die momenten zijn er geweest, wist zij mij het benodigde steuntje in de rug te geven. Es, bedankt daarvoor!

Ook een woord van dank voor mijn scriptiebegeleidster, mevrouw Thil van Kempen, wie mij heeft voorzien van de nodige feedback tijdens het schrijven van deze scriptie. Ik besluit met een ieder die op het punt staat deze scriptie te gaan lezen veel leesplezier toe te wensen.

## Hoofdstuk 1: Inleiding

Nederland, één van de kleinste landen in de Europese Unie en toch weten we ons ook in de huidige economische crisis redelijk goed te handhaven. Het begrotingstekort is aanwezig en ingrijpende bezuinigen zijn ook hier vereist, maar de eerlijkheid gebiedt te zeggen dat de problemen die spelen in landen als Spanje, Portugal, Griekenland en Italië van een andere orde zijn. Om zich als klein land te kunnen handhaven tussen de groten is het van belang de aanwezige kennis optimaal te benutten. We zien 'onszelf' graag als kenniseconomie, een punt dat sinds jaar en dag op de agenda staat. Onlangs is Nederland een plaats gestegen op de Global Competitiveness Index naar de zevende plaats tussen ruim 130 andere wereldeconomieën en de ambitie is om in 2020 tot de top 5 te behoren.<sup>1</sup> Het woord "kennis" speelt dus een grote rol in ons land en zal een al even grote rol gaan spelen in deze bijdrage. Centraal zal namelijk staan de 30%-regeling. Een regeling die het kortgezegd mogelijk maakt om werknemers die naar Nederland, of naar het buitenland, worden uitgezonden en beschikken over een specifieke deskundigheid (veelal kennis) onder voorwaarden een belastingvrije kostenvergoeding te verstrekken.

Sinds de wettelijke verankering per 1 januari 2001 is de 30%-regeling gedurende een periode van elf jaar nagenoeg ongewijzigd gebleven. In het belastingplan 2012<sup>2</sup> heeft het kabinet de regeling echter aangescherpt. De achterliggende gedachte is dat minder werknemers voor de regeling in aanmerking komen.<sup>3</sup> De regeling is aangepast op de volgende punten:

1. Specifieke deskundigheid wordt ingevuld door een salarisnorm.
2. De maximale looptijd wordt verkort van tien naar acht jaar.
3. De zogenoemde kortingsregeling wordt aangescherpt.
4. Aan de term ingekomen werknemer wordt een kilometergrens gekoppeld van 150 kilometer buiten de Nederlandse grens.
5. Voor promovendi gelden soepelere voorwaarden.

De aanpassingen binnen de 30%-regeling zijn voor mij reden geweest om deze nader te bekijken, waarbij onder meer de aandacht uit zal gaan naar de Europeesrechtelijke gevolgen van de aanpassingen en het aspect van de terugwerkende kracht van de aanpassingen. Dit heeft geresulteerd in de volgende onderzoeksvraag:

*Wat zijn de knelpunten van de per 1 januari 2012 doorgevoerde wijzigingen binnen de 30%-regeling?*

Om de voornoemde wijzigingen in perspectief te kunnen plaatsen en te begrijpen is uiteraard voorkennis van de 30%-regeling vereist, meer specifiek kennis van de 30%-regeling van vóór 1 januari 2012. Daarom zal in hoofdstuk twee allereerst de 30%-regeling zoals deze tot 1 januari 2012 bestond worden toegelicht. In het vervolg van deze bijdrage zal de 30%-regeling zoals deze tot 1 januari 2012 bestond worden aangeduid als de oude 30%-regeling. In het daaropvolgende hoofdstuk drie zullen

---

<sup>1</sup> Kennis en Innovatie Agenda, 'Top 5 ambitie stap dichterbij', <[www.kennisinnovatieagenda.nl](http://www.kennisinnovatieagenda.nl)>

<sup>2</sup> Wetsvoorstel 33 003, per 17 november 2011 aangenomen door de Tweede Kamer

<sup>3</sup> *Kamerstukken II*, 2011/12, 33 003, nr. 3, p. 38-41; nr. 10, p. 66-74 en p. 97-98; en nr. 17, p. 23-27 en de bij nr. 17 gevoegde concept AMvB 30%-regeling en de brief aan de Tweede Kamer van de staatssecretaris van Financiën van 11 november 2011, nr. AFP/2011/819

vervolgens de wijzigingen die per 1 januari 2012 zijn doorgevoerd worden behandeld en de daarbij behorende knelpunten. De regeling inclusief wijzigingen zal in het vervolg worden aangeduid als de nieuwe 30%-regeling. De nationaal- en Europeesrechtelijke knelpunten zullen respectievelijk in de daaropvolgende hoofdstukken 4 en 5 nader worden toegelicht, waarbij tevens zal worden aangegeven of en in hoeverre de regeling dient te worden gewijzigd om deze knelpunten weg te nemen. Tot slot zal in hoofdstuk zes het geheel worden afgerond met een conclusie.

## Hoofdstuk 2: De oude 30%-regeling

### 2.1 Een stukje geschiedenis

De 30%-regeling vindt haar oorsprong in de jaren direct volgend op de Tweede Wereldoorlog. Nederland bevond zich destijds in een periode van opbouw en na jaren van oorlog moest de economie weer op gang worden gebracht. Om dit te kunnen realiseren was specifieke kennis op economisch en technisch gebied vereist, kennis die in Nederland onvoldoende aanwezig was. Buiten de landsgrenzen, en dan in het bijzonder in de Verenigde Staten, was deze kennis wel voorhanden en dus werden kaderleden aldaar geworven. Een probleem waar men tegenaan liep was echter dat deze kaderleden in Nederland relatief veel belasting over hun inkomen moesten betalen, wat het minder aantrekkelijk maakte om de grote oversteek te maken. Daarnaast zouden zij extra kosten moeten maken om in Nederland te komen werken, kosten waarvoor geen enkele fiscale tegemoetkoming gold. Overleg tussen het bedrijfsleven en de Nederlandse fiscus resulteerde eind jaren vijftig in een regeling specifiek voor Amerikaanse werknemers. Op grond van de regeling kon de werknemer een deel van diens bruto salaris in aftrek nemen in de inkomstenbelasting.<sup>4</sup>

Opmerkelijk is dat de regeling uitsluitend was vastgelegd in een niet-gepubliceerde interne resolutie van de Belastingdienst, waardoor deze niet algemeen bekend was. Hoewel de regeling sinds de jaren zeventig steeds meer bekendheid verkreeg duurde het nog tot 1986 voordat de resolutie openbaar werd.<sup>5</sup> Nadien is de resolutie nog tweemaal aangepast<sup>6</sup>, echter het karakter van de aftrekregeling bleef behouden. Pas in 1992 werd de regeling omgezet in een vergoedingsregeling.<sup>7</sup> In een notendop hield deze regeling in dat een deel van het salaris belastingvrij kon worden vergoed. Het gevolg daarvan was dat de regeling verwerd tot een loonbelastingssubsidie voor werkgevers, waardoor werving van buitenlandse werknemers aantrekkelijker voor hen werd. In afwachting van de wettelijke verankering van de regeling werd deze in 1995 vastgelegd in een besluit<sup>8</sup>. De wettelijke verankering vond uiteindelijk plaats in 2001 in de vorm van de 30%-regeling, die de buitenwettelijke regeling verving.

### 2.2 Plaats in de wet

Ten tijde van de wettelijke verankering van de 30%-regeling had deze dus het karakter van een vergoedingsregeling, meer specifiek een vergoeding van extraterritoriale kosten. Het begrip extraterritoriale kosten werd geïntroduceerd tijdens de wettelijke verankering in 2001 en zal later in deze bijdrage nader worden toegelicht. Volgens de wetgever was het evident dat de vergoeding van extraterritoriale kosten niet als beloningsvoordeel werd ervaren en daarom op grond van artikel 15, eerste lid, onderdeel b, van de Wet LB 1964 niet tot het loon behoorde. Om dit te benadrukken en discussie hierover te voorkomen werd besloten om artikel 15a Wet LB 1964, dat een opsomming gaf van aangewezen vrije vergoedingen, uit te breiden met onderdeel k. Hierin werd bepaald dat in redelijkheid gemaakte extraterritoriale kosten, zijnde extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het

---

<sup>4</sup> B.R.R. James, *De 30%-regeling voor ingekomen werknemers*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 13

<sup>5</sup> Resolutie van 2 april 1986, nr. 285-1429, BNB 1986/171

<sup>6</sup> Resolutie van 19 augustus 1988, nr. DB88/5011, BNB 1988/300 en resolutie van 28 maart 1990, nr. DB89/6890, BNB 1990/188

<sup>7</sup> Resolutie van 4 juni 1992, nr. DB92/922, BNB 1992/284

<sup>8</sup> Besluit van 29 mei 1995, nr. DB95/119M, BNB 1995/243

land van herkomst, tot de vrije vergoedingen behoren.<sup>9</sup> De wettelijke verankering van de huidige 30%-regeling was een feit. Toen als gevolg van het belastingplan 2004 onderdeel j kwam te vervallen werd de 30%-regeling opgenomen in artikel 15a, eerste lid, onderdeel j, Wet LB 1964.<sup>10</sup>

Tot 1 januari 2011 was het eenvoudig, de 30%-regeling was te vinden in het laatstgenoemde artikel van de Wet LB 1964. Met ingang van 1 januari 2011 is er echter weer het een en ander ingrijpend gewijzigd. Als gevolg van de Fiscale vereenvoudigingswet 2010<sup>11</sup> is per 1 januari 2011 namelijk een geheel nieuwe regeling voor vergoedingen en verstrekkingen geïntroduceerd, de werkkostenregeling. De achterliggende gedachte van de introductie van de werkkostenregeling is vereenvoudiging van de systematiek van vrije vergoedingen en verstrekkingen in de loonsfeer in het kader van administratieve lastenverlichting. Het kabinet introduceerde een forfaitaire vrijstelling van 1,5% van de fiscale loonsom voor vergoedingen en verstrekkingen, ongeacht de vraag in welke mate daarin een beloningselement te onderkennen valt.<sup>12</sup> Het kabinet heeft echter beoogd om dit forfaitaire gedeelte aan te wenden voor loon met een gemend karakter. Voor kosten waarbij het zakelijke karakter overheerst zijn gerichte vrijstellingen opgenomen. Het kabinet heeft aangegeven dat deze gerichte vrijstellingen een voortzetting vormen van de huidige regelingen. Derhalve blijft voor de extraterritoriale kosten de regeling als bedoeld in artikel 15a, lid 1, onderdeel j, Wet LB 1964 van belang.<sup>13</sup> De gerichte vrijstellingen zijn opgenomen in artikel 31a, lid 2 Wet LB 1964 en de extraterritoriale kosten vinden we terug in onderdeel e van dit artikel. Tot 2014 bestaat de werkkostenregeling naast de oude bepalingen van de loonbelasting, er is dus een overgangperiode van drie jaar. Op grond van artikel 39c Wet LB 1964 mogen inhoudingsplichtigen gedurende deze periode jaarlijks kiezen welke regeling zij toe wensen te passen.<sup>14</sup>

De 30%-regeling wordt nader uitgewerkt in het uitvoeringsbesluit LB 1965, waarbij als gevolg van de overgangperiode van drie jaar wederom verschillende bepalingen van belang zijn. Als gekozen wordt voor de werkkostenregeling is de uitwerking geregeld in artikel 10e tot en met 10ej uitvoeringsbesluit LB 1965. Wordt de werkkostenregeling nog niet toegepast, dan zijn de 'oude' artikelen 8 tot en met 10 uitvoeringsbesluit LB 1965 van belang. Daar de artikelen inhoudelijk identiek zijn en de werkkostenregeling en de bijbehorende artikelen de toekomst zijn, zal ik in het vervolg van deze bijdrage uitsluitend verwijzen naar de artikelen 31a, tweede lid, sub e Wet LB 1964 en 10e tot en met 10ej van het Uitvoeringsbesluit LB 1965.

### 2.3 De 30%-regeling

De hoofdlijn van de 30%-regeling is dat werknemers die worden uitgezonden naar het buitenland of naar Nederland, de zogenoemde extraterritoriale werknemers, onder voorwaarden een onbelaste forfaitaire vergoeding kunnen krijgen. Voor werknemers die naar Nederland worden uitgezonden, de zogenoemde ingekomen werknemers, zijn deze voorwaarden:

- de werknemer is bij de inhoudingsplichtige in dienst;
- de werknemer beschikt over een specifieke deskundigheid die schaars of niet aanwezig is op de Nederlandse markt;

<sup>9</sup> *Kamerstukken II 2000/01*, 27 466, nr. 3, blz. 82-83

<sup>10</sup> *Kamerstukken II 2003/04*, 29 210, nr. 3, blz. 57

<sup>11</sup> *Stb.* 2009, 611

<sup>12</sup> *Kamerstukken II 2009/10*, 32 130, nr. 3, blz. 7

<sup>13</sup> *Kamerstukken II 2009/10*, 32 130, nr. 3, blz. 10

<sup>14</sup> G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht Loonbelasting*, LB.2A.0.a, Kluwer Navigator



- de werknemer voldoet aan de definitie van een ingekomen werknemer.

Voor werknemers die vanuit Nederland worden uitgezonden, de uitgezonden werknemers, gelden de volgende voorwaarden:

- de werknemer is bij de inhoudingsplichtige in dienst;
- de werknemer voldoet aan de definitie van een uitgezonden werknemer.

Hieruit blijkt dat de 30%-regeling voor ingekomen werknemers een extra voorwaarde heeft ten opzichte van die voor de uitgezonden werknemers, namelijk dat er sprake dient te zijn van een specifieke deskundigheid die schaars of niet aanwezig is op de Nederlandse markt.

In de hierop volgende negen paragrafen zullen achtereenvolgens de begrippen extraterritoriale kosten, extraterritoriale werknemer, inhoudingsplichtige, specifieke deskundigheid, schaarsheid, looptijd, korting op de looptijd, de grondslag en de vergoeding van de werkelijke extraterritoriale kosten aan bod komen. Dit zijn alle onderdelen van de 30%-regeling die nader toegelicht dienen te worden om de regeling te kunnen doorgronden en de werking ervan te kunnen begrijpen.

### 2.3.1 Extraterritoriale kosten

De kern van de 30%-regeling is dat de inhoudingsplichtige op een fiscaal gunstige wijze de extraterritoriale kosten kan vergoeden, maar wat houden deze kosten eigenlijk in? Ten tijde van de wettelijke verankering van de 30%-regeling in de Wet LB 1964 in 2001 heeft de wetgever in de memorie van toelichting<sup>15</sup> het begrip extraterritoriale kosten geïntroduceerd. Aangegeven werd dat de praktijk uitwees dat wanneer een werknemer tijdelijk vanuit het buitenland in Nederland wordt tewerkgesteld, of door zijn werkgever vanuit Nederland naar het buitenland wordt gezonden, hij kosten maakt die niet gemaakt zouden worden door een werknemer die niet uitgezonden wordt of een werknemer die definitief naar een land emigreert. Hierbij wordt onder tijdelijk verstaan dat de werknemer na afloop van de werkzaamheden normaal gesproken weer terug zal keren naar het land van herkomst. Al met al een hele mond vol die nog niet echt tot de verbeelding spreekt. De wetgever heeft het begrip destijds geconcretiseerd door de volgende voorbeelden van extraterritoriale kosten te noemen:

- extra uitgaven voor het vinden van geschikte huisvesting;
- extra uitgaven voor dubbele huisvesting;
- hogere huisvestingskosten als gevolg van krapte op de markt;
- extra uitgaven voor het overbrengen van de inboedel en het invoeren ervan;
- extra uitgaven voor het zoeken naar geschikte scholen voor de kinderen;
- extra uitgaven voor het vinden van geschikte gelegenheden voor inkomensbestedende uitgaven;
- extra uitgaven voor het aanvragen/omzetten van officiële papieren zoals tewerkstellingvergunningen, verblijfsvergunningen en rijbewijzen;
- extra uitgaven voor taalcursussen;
- extra uitgaven voor ontspanning en dergelijke;
- extra uitgaven voor het contact met en het bezoeken van familie en anderen in het land van herkomst, of voor het laten overkomen van dergelijke personen.

<sup>15</sup> Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr. 3, pag. 82

Tevens gaf de wetgever destijds uitdrukkelijk aan dat als gebruik wordt gemaakt van de 30%-regeling de inhoudingsplichtige daarnaast niet extraterritoriale kosten vrij kan vergoeden. Hoewel de wetgever de bovengenoemde voorbeelden had gegeven bleef in de praktijk onduidelijkheid bestaan. Ter verduidelijking heeft de staatssecretaris in het besluit van 11 februari 2004<sup>16</sup> aangegeven dat de volgende kosten geen extraterritoriale kosten zijn: de verhuiskostenvergoeding, kosten van kennismaken met het werkland, het aanvragen of omzetten van werkvergunningen, opslag van meubilair in afwachting van definitieve huisvesting in het buitenland, normale huisvestingskosten, aan- en verkoopkosten van de woning, normale kosten voor gas/water/licht en andere nutsvoorzieningen, woon-werkverkeer, een belastingadviseur, normale telefoonkosten, maaltijden en vaste kostenvergoedingen.

Ook uit de rechtspraak<sup>17</sup> is gebleken dat extraterritoriale kosten niet onbelast vergoed kunnen worden als gebruik wordt gemaakt van de 30%-regeling. Het is voor de praktijk dus van groot belang om vast te stellen of kosten onder de extraterritoriale kosten vallen of niet.

### **2.3.2 Extraterritoriale werknemer**

Het belang van de kwalificatie van de kosten speelt echter alleen als de inhoudingsplichtige en de werknemer ook daadwerkelijk een beroep kunnen doen op de 30%-regeling. Gebeurt dit niet, dan zijn de kosten tenslotte niet al op grond van deze regeling vergoed en speelt de problematiek van het dubbel belastingvrij vergoeden überhaupt niet. Uit artikel 10e uitvoeringsbesluit LB 1965 blijkt dat de 30%-regeling uitsluitend geldt voor zogenoemde extraterritoriale werknemers. Deze categorie werknemers wordt uitgesplitst in twee categorieën, namelijk de ingekomen werknemers en uitgezonden werknemers.

#### **2.3.2.1 Ingekomen werknemer**

Onder ingekomen werknemers wordt op grond van de wettekst verstaan een door een inhoudingsplichtige uit een ander land aangeworven, of naar een inhoudingsplichtige uitgezonden werknemer in de zin van artikel 2 van de wet, met een specifieke deskundigheid die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is.<sup>18</sup> Het ontleden van deze volzin resulteert in de volgende voorwaarden voor de ingekomen werknemer in de zin van de 30%-regeling:

1. Er dient sprake te zijn van een inhoudingsplichtige.
2. Die inhoudingsplichtige heeft een werknemer:
  - a. aangeworven uit een ander land, of;
  - b. in de zin van artikel 2 van de wet naar hem uitgezonden is.
3. Die werknemer is het bezit van:
  - a. een specifieke deskundigheid;
  - b. die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is.

De inhoudingsplichtige is degene die de loonbelasting inhoudt en afdraagt aan de Belastingdienst. Deze inhoudingsplichtige zal nader worden toegelicht in paragraaf 2.3.3.

Daarnaast dient deze inhoudingsplichtige de werknemer dus aan te hebben geworven uit een ander land, of de werknemer in de zin van artikel 2 van de wet moet naar hem zijn uitgezonden. Op het

---

<sup>16</sup> Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M, BNB 2004/191

<sup>17</sup> HR 5 juni 2009, LJN BG9868, nr. 08/02104, BNB 2009/221

<sup>18</sup> Artikel 10e, lid 2, sub b Uitvoeringsbesluit Wet LB 1965

moment dat de werknemer aangeworven is uit een ander land, dan kan/mag deze ten tijde van de aanwerving dus niet in Nederland verblijven of werkzaam zijn. Of dit laatste het geval is zal worden bepaald aan de hand van de feiten en omstandigheden. Voor wat betreft het begrip aanwerven heeft de Hoge Raad op 28 april 2006<sup>19</sup> een arrest gewezen waarin het volgende is overwogen:

*“Degeen die een arbeidsovereenkomst aangaat met een inhoudingsplichtige op een tijdstip waarop hij woonplaats buiten Nederland heeft en niet - anders dan in situaties als opleiding of stage - in Nederland werkzaam is, kan worden aangemerkt als ‘door een inhoudingsplichtige uit een ander land aangeworven’.”*

Ofwel, de totstandkoming van de arbeidsovereenkomst is bepalend voor het moment van aanwerving. Op deze hoofdregel wordt één uitzondering gemaakt.<sup>20</sup> Als de ingekomen werkgever binnen de looptijd van de 30%-regeling wisselt van werkgever, dan kan de regeling op verzoek van de ingekomen werknemer en de nieuwe inhoudingsplichtige van toepassing blijven. Voorwaarde is wel dat tussen het oude en nieuwe dienstverband niet meer dan drie maanden zit.

De tweede categorie die onder de ingekomen werknemers valt is de werknemer in de zin van artikel 2 van de wet die naar de inhoudingsplichtige uitgezonden is. De verwijzing naar artikel 2 van de wet zorgt ervoor dat er sprake moet zijn van een echte dienstbetrekking wil men gebruik kunnen maken van de 30%-regeling. Een echte dienstbetrekking houdt in dat de werknemer een natuurlijk persoon is die tot een inhoudingsplichtige in privaatrechtelijk of publiekrechtelijke dienstbetrekking staat.<sup>21</sup> De uitgezonden werknemer in de zin van artikel 2 Wet LB 1964 doet zich voor bij uitzendingen binnen concernverband. Bij deze groep werknemers speelt op het gebied van de inhoudingsplichtige ook nog het een en ander, daarop zal in paragraaf 2.3.3 nader worden ingegaan.

De laatste twee voorwaarden, te weten die van de specifieke deskundigheid en de schaarsheid daarvan op de Nederlandse markt, zijn dusdanig omvangrijk dat daaraan twee aparte paragrafen worden gewijd. Beide aspecten zullen respectievelijk in de paragrafen 2.3.4 en 2.3.5 aan bod komen.

### **2.3.2.2 Uitgezonden werknemer**

De tweede categorie extraterritoriale werknemers betreft de uitgezonden werknemers. In de wet<sup>22</sup> wordt onder een uitgezonden werknemer verstaan een werknemer in de zin van artikel 2 van de wet, die naar het buitenland wordt uitgezonden door een inhoudingsplichtige met het oog op:

- plaatsing als ambtenaar bij een vertegenwoordiging van het Koninkrijk der Nederland in het buitenland;
- tewerkstelling als ambtenaar, rechtelijk ambtenaar of militair op de Nederlandse Antillen of Aruba;
- tewerkstelling als militair buiten het Koninkrijk der Nederlanden;
- tewerkstelling in een bij ministeriele regeling, in overeenstemming met Onze Minister van Ontwikkelingssamenwerking, aangewezen regio;
- het beoefenen van een wetenschap of het geven van onderwijs.

<sup>19</sup> HR 28 april 2006, LJN AW4064, nr. 41.084, r.o. 3.3.2, BNB 2006/262

<sup>20</sup> Artikel 10ed Uitvoeringsbesluit Wet LB 1965

<sup>21</sup> Artikel 2, lid 1 Wet LB 1964

<sup>22</sup> Artikel 10e, lid 2, sub c Uitvoeringsbesluit Wet LB 1965

Ook hier weer resulteert het specifiek benoemen van artikel 2 Wet LB 1964 erin dat de regeling alleen open staat voor personen die in een echte dienstbetrekking werkzaam zijn. Overigens wordt een werknemer uitsluitend aangemerkt als uitgezonden als hij in een periode van twaalf maanden minimaal 45 dagen ten behoeve van zijn werkzaamheden verblijft in een of meer plaatsen waarnaar hij is uitgezonden. Verblijfperioden van minder dan vijftien dagen blijven hierbij buiten beschouwing. Reisdagen van en naar de plaats van uitzending mogen als verblijfsdagen worden meegeteld.<sup>23</sup> Gezien het geringe belang van de uitgezonden werknemer in deze bijdrage kan worden volstaan met de voorgaande toelichting met betrekking tot deze categorie werknemers.

### 2.3.3 Inhoudingsplichtige

Een voorwaarde die bij beide categorieën extraterritoriale werknemers geldt, is dat de werknemer in dienst is bij de inhoudingsplichtige. Het begrip inhoudingsplichtige is terug te vinden in artikel 6 Wet LB 1964 en is onder te verdelen in binnenlandse en buitenlandse inhoudingsplichtigen. De binnenlandse inhoudingsplichtige vinden we in lid 1 terug. Hieronder wordt verstaan de persoon tot wie de werknemer in privaatrechtelijke of publiekrechtelijke dienstbetrekking staat, ofwel de werkgever. Van een buitenlandse inhoudingsplichtige is op grond van het tweede lid sprake als de persoon die niet in Nederland woont of gevestigd is:

- in Nederland een vaste inrichting voor de uitoefening van zijn bedrijf, beroep of andere bezigheid heeft, of;
- een in Nederland wonende of gevestigde vaste vertegenwoordiger heeft, of;
- in Nederland één of meer personen in dienst heeft van wie het loon is onderworpen aan de inkomstenbelasting en met betrekking tot deze personen de loonadministratie in Nederland houdt en zich voor deze personen als inhoudingsplichtige bij de inspecteur heeft gemeld.

Van een vaste inrichting is bijvoorbeeld sprake als een buitenlandse vennootschap in Nederland een zelfstandig functionerende werkplaats, winkel of fabriek heeft. Bij een vaste vertegenwoordiger kan gedacht worden aan een verkoper in Nederland die de volmacht heeft om namens de buitenlandse vennootschap rechtshandelingen te verrichten. De laatste categorie is beter bekend als de zogenoemde aangewezen inhoudingsplichtige. Deze buitenlandse werkgever is op grond van de wet LB 1964 in beginsel geen inhoudingsplichtige, maar kiest ervoor om op verzoek toch als zodanig te worden aangemerkt.

Tot slot is, zoals al in paragraaf 2.3.2.1 aangegeven, de situatie met betrekking tot uitzendingen binnen internationale concernverbanden nog het vermelden waard. Bij dergelijke uitzendingen wordt de werknemer veelal uitgezonden naar het Nederlandse onderdeel van het concern, maar blijft deze in dienstbetrekking bij het buitenlandse onderdeel. Het gevolg hiervan is dat er geen sprake is van een werknemer in de zin van artikel 2 van de Wet LB 1964, er dus niet wordt voldaan aan de voorwaarden van de 'ingekomen werknemer' en er dus geen beroep kan worden gedaan op de 30%-regeling. De enige manier om toch in aanmerking te komen voor de 30%-regeling zou zijn om het Nederlandse concern als aangewezen inhoudingsplichtige aan te laten merken. Omdat dit een lastenverzwaring zou zijn voor internationale concerns heeft de staatssecretaris in het vraag- en antwoordbesluit van 25 oktober 2005<sup>24</sup> goedgekeurd dat in dergelijke situaties het Nederlandse concern als inhoudingsplichtige wordt beschouwd. Als gevolg van het wetsvoorstel Wet uniformering

<sup>23</sup> Artikel 10e, lid 3 Uitvoeringsbesluit Wet LB 1965

<sup>24</sup> Vraag- en antwoordbesluit 25 oktober 2005, CPP2005/2378M, vraag 39, V-N 2005/52.18

loonbegrip<sup>25</sup> wordt deze goedkeuring per 1 januari 2013 gecodificeerd in een nieuw toe te voegen zesde lid aan artikel 6 Wet LB 1964. De huidige goedkeuring zorgt ervoor dat er toch sprake is van een werknemer in de zin van artikel 2 van de Wet LB 1964, waardoor ook voor deze groep werknemers de 30%-regeling openstaat.

#### 2.3.4 Specifieke deskundigheid

Al eerder hebben we gezien dat de 30%-regeling onder meer geldt voor de ingekomen werknemers en dat voor deze groep aanvullende gronden gelden. Namelijk, dat er sprake dient te zijn van een specifieke deskundigheid die niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Op grond van artikel 10eb, lid 1, Uitvoeringsbesluit LB 1965 dient voor het al dan niet aanwezig zijn van deze specifieke deskundigheid er in onderlinge samenhang - voor zover relevant - rekening te worden gehouden met de volgende factoren:

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

Met betrekking tot het opleidingsniveau van de werknemer nam de Belastingdienst vaak het standpunt in dat er minimaal een hbo-opleiding afgerond diende te zijn.<sup>26</sup> Zowel in de rechtspraak,<sup>27</sup> als door de staatssecretaris<sup>28</sup> is echter aangegeven dat de factoren in hun samenhang beoordeeld dienen te worden. Het uitsluiten van deelname aan de 30%-regeling op grond van uitsluitend een lager opleidingsniveau dan het hbo past hier niet in. Of anders gezegd, het niet voldoen aan één van de factoren resulteert niet per definitie in het niet bezitten van een specifieke deskundigheid.

Voor wat betreft de relevante werkervaring van de werknemer is in artikel 10eb, lid 2, Uitvoeringsbeleid LB 1965 opgenomen dat buitenlandse werknemers van het midden- en hoger kader die ten gevolge van verplichte bedrijfsrotatie worden uitgezonden indien zij meer dan 2,5 jaar elders in het concern ervaring hebben opgedaan geacht worden in het bezit te zijn van een specifieke deskundigheid die schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Voor dergelijke werknemers is bij wijze van fictie dus uitgemaakt dat zij voldoen aan de voorwaarden, voor de overige gevallen moet aan de hand van de feiten en omstandigheden worden bepaald of dit het geval is. Het uitsluitend ontbreken van 2,5 jaar werkervaring zou volgens James<sup>29</sup> op zichzelf echter niet met zich mee mogen brengen dat de ingekomen werknemer niet voor de 30%-regeling in aanmerking zou kunnen komen.

Met betrekking tot het beloningsniveau is het uitgangspunt dat de netto beloning in het land van herkomst niet lager is dan de netto beloning voor de functie in Nederland. De vergoeding voor de extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst, de extraterritoriale kosten, tellen hierbij niet mee.<sup>30</sup>

---

<sup>25</sup> Kamerstukken II 2009/10, 32 131, nr. 8

<sup>26</sup> B.R.R. James, *De 30%-regeling voor ingekomen werknemers*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 21

<sup>27</sup> Hof Den Bosch 12 januari 2005, nr. 02/01291, NTFR 2005/290, r.o. 4.2, 4.3 en 4.6, Hof Amsterdam 24 februari 2005, LJN AT3663, nr. 04/01538 en Rechtbank Haarlem 14 mei 2009, LJN BI4242, nr. 08/05588

<sup>28</sup> Besluit van 25 oktober 2005, nr. CPP2005/2378M, BNB 2006/26

<sup>29</sup> B.R.R. James, *De 30%-regeling voor ingekomen werknemers*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 21

<sup>30</sup> NDFR, artikelsgewijs commentaar 15a Wet LB 1964, 13.4.4, (<www.ndfr.nl>; alleen voor leden)

De volgende groepen buitenlandse werknemers voldoen volgens de staatssecretaris van Financiën<sup>31</sup> veelal aan het vereiste van specifieke deskundigheid en zijn tevens schaars op de Nederlandse arbeidsmarkt:

- topmanagers van internationale concerns;
- wetenschappers met specifieke kennis;
- zij die know-how naar Nederland brengen (bijvoorbeeld vanwege gespecialiseerde opleidingen die niet in Nederland worden gegeven);
- docenten van internationale scholen;
- buitenlandse werknemers van internationale instellingen welke instellingen verplicht zijn uit de aangesloten landen buitenlandse werknemers aan te trekken;
- buitenlandse werknemers van het midden- en hoger kader die ten gevolge van verplichte bedrijfsrotatie worden uitgezonden indien zij meer dan 2,5 jaar elders in het concern ervaring hebben opgedaan.

De 30%-regeling staat echter niet alleen voor managers, docenten en andere werknemers met een meer dan gemiddelde kennis open. Ook beroepssporters kunnen gebruik maken van de 30%-regeling, waarbij de grootste groep zal bestaan uit beroepsvoetballers. Het zwaartepunt zal bij deze groep niet liggen bij kennis of opleidingsniveau, maar veel meer bij talent en ervaring.<sup>32</sup>

### 2.3.5 Schaarsheid

De andere voorwaarde die onderdeel uitmaakt van het begrip ingekomen werknemer is die van schaarsheid. Ten slotte dient op grond van artikel 10e, tweede lid, sub b Uitvoeringsbesluit LB 1965 de specifieke deskundigheid niet of schaars aanwezig te zijn op de Nederlandse arbeidsmarkt. Deze schaarsheid kan blijken uit de afgifte van een tewerkstellingsvergunning of uit het geringe aantal reacties op de advertentie. Uiteraard kunnen er ook overige aspecten zijn waaruit de schaarsheid blijkt.<sup>33</sup>

Uit een arrest van Hof Den Bosch<sup>34</sup> blijkt dat de schaarste een objectief gegeven dient te zijn, zonder rekening te houden met criteria die door de werkgever gehanteerd worden. Deze uitspraak heeft de nodige kritiek<sup>35</sup> gekregen, omdat de onderhavige werknemer volgens zeggen scherper werd getoetst dan veel buitenlandse leidinggevenden in andere bedrijfstakken. Hoe het ook zij, in ieder geval is het op zijn minst opmerkelijk dat het begrip schaarsheid op geen enkele wijze wordt toegelicht door de wetgever. Noch in de wet zelf, noch in de wetshistorie. Molenaar merkt hierover op dat het niet voor niets veelal genoeg is om aan de criteria van specifieke deskundigheid te voldoen en er naar de mate van schaarsheid niet wordt gekeken.<sup>36</sup>

---

<sup>31</sup> Brief van 2 februari 1993, nr. DB92/4550, V-N 1993/247

<sup>32</sup> B.R.R. James, *De 30%-regeling voor ingekomen werknemers*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 22-23

<sup>33</sup> B.R.R. James, *De 30%-regeling voor ingekomen werknemers*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009, p. 20

<sup>34</sup> Hof Den Bosch, 19 mei 2011, LJN BR6093, nr. 10/00762, V-N 2011/51.1.3

<sup>35</sup> Commentaar D. Molenaar, *Rechtbank Breda*, 24 september 2010, nr. 09/05553, NTFR 2010/2421 en Hof Den Bosch, 19 mei 2011, nr. 10/00762, NTFR 2011/1966

<sup>36</sup> Commentaar dr. D Molenaar, Hof Den Bosch, 19 mei 2011, nr. 10/00762, NTFR 2011/1966

### 2.3.6 Looptijd

Hiervoor hebben we kunnen zien wat de voorwaarden zijn voor de 30%-regeling. Over de duur van de regeling is echter nog met geen woord gerept, vandaar dat hierna de looptijd van de regeling aan bod zal komen.

De looptijd van de regeling is vastgelegd in artikel 10ec Uitvoeringsbesluit LB 1965 en is afhankelijk van het feit of er sprake is van een ingekomen werknemer of een uitgezonden werknemer. Voor de ingekomen werknemer is de looptijd maximaal tien jaar, ingaande op de eerste dag van de tewerkstelling door de inhoudingsplichtige. Voor de uitgezonden werknemer is de looptijd daarentegen gelijk aan de duur van de uitzending. De uitgezonden werknemer wordt hierin dus gunstiger behandeld dan de ingekomen werknemer.

De looptijd van tien jaar voor de ingekomen werknemer is overigens niet onvoorwaardelijk. Wanneer de werknemer niet langer in het bezit is van de vereiste specifieke deskundigheid, dan wordt de looptijd op grond van artikel 10ee, lid 1, Uitvoeringsbesluit LB 1965 verminderd tot op het moment waarop deze situatie zich voordoet. De minimale looptijd is echter vijf jaar.

Om te kunnen bepalen of de werknemer inderdaad niet langer in het bezit is van de specifieke deskundigheid is in het tweede lid een toetsingsmogelijkheid voor de inspecteur opgenomen. Met ingang van het zesde jaar van de looptijd kan de inspecteur de inhoudingsplichtige verzoeken aannemelijk te maken dat de werknemer nog steeds als ingekomen werknemer is aan te merken. Is dit niet langer het geval, dan wordt de looptijd op grond van het eerste lid verminderd. De hertoetsing en zekerheid over het voortduren van de regeling is hierbij dus volledig afhankelijk van een door de inspecteur in te stellen actie, wat bij uitblijven van deze actie onzekerheid voor de inhoudingsplichtige en de werknemer met zich meebrengt. Dit is iets wat ook de wetgever zich heeft gerealiseerd, daarom is in het derde lid de mogelijkheid opgenomen voor de inhoudingsplichtige om op eigen initiatief aan te tonen dat de werknemer nog steeds voldoet aan de voorwaarden. Wanneer dit laatste het geval is, dan vervalt de tussentijdse toetsingsmogelijkheid van de inspecteur en blijft de regeling in beginsel dus de rest van de looptijd van kracht.

De toekenning van de 30%-regeling geschiedt overigens op grond van artikel 10ei Uitvoeringsbesluit LB 1965 op verzoek. Dit verzoek dient aan de inspecteur te worden gericht, die vervolgens beslist bij een voor bezwaar vatbare beschikking.

### 2.3.7 Korting op de looptijd

Hiervoor hebben we al gezien dat de looptijd van tien jaar niet onvoorwaardelijk is. In artikel 10ef Uitvoeringsbesluit LB 1965 zijn daarnaast enkele situaties opgenomen waarbij de looptijd wordt ingekort.

Het eerste lid bepaalt dat als de ingekomen werknemer al eerder als ingekomen werknemer door de inhoudingsplichtige in Nederland tewerk is gesteld of verbleven de looptijd dan verminderd wordt met deze perioden. Op grond van het tweede lid tellen eerdere tewerkstellingen en verblijfsperioden van langer dan vijftien jaar geleden hierbij niet mee. Daarnaast tellen op grond van lid drie perioden van eerdere tewerkstelling of verblijf niet mee als die meer dan tien jaar maar minder dan vijftien jaar voorafgaand aan de tewerkstelling zijn geëindigd en de ingekomen werknemer in de periode van tien jaar niet in Nederland is tewerkgesteld of verbleven. Tot slot bepalen de leden vier en vijf dat perioden waarin de werknemer in de afgelopen tien jaar slechts incidenteel in Nederland heeft

gewerkt niet in aanmerking worden genomen. Onder incidenteel wordt verstaan als de werknemer in elk kalenderjaar van de periode van tien jaar maximaal twintig dagen in Nederland heeft gewerkt (lid 4) of hij de afgelopen tien jaar in elk kalenderjaar niet langer dan zes weken in Nederland is verbleven wegens vakantie, familiebezoek of andere persoonlijke omstandigheden. Ook wordt een eenmalige periode van drie aaneengesloten maanden in de afgelopen tien jaar niet meegenomen als deze op dezelfde gronden heeft plaatsgevonden (lid 5).

Tot slot wordt op grond van artikel 10eh Uitvoeringsbesluit LB 1965 de eventuele vermindering van de looptijd afgerond naar boven op gehele kalendermaanden.

### 2.3.8 De grondslag

Uiteraard is ook van belang waarover 30%-regeling wordt berekend. Dit onderdeel wordt in artikel 10ea Uitvoeringsbesluit LB 1965 behandeld en houdt in dat in ieder geval als vergoeding van extraterritoriale kosten worden beschouwd:

- 30% van de grondslag, waarbij de grondslag de som is van:
  - het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking ter zake van verblijf buiten het land van herkomst voor zover de ingekomen of uitgezonden werknemer ter zake geen recht heeft op voorkoming van dubbele belasting, en;
  - de vergoeding voor extraterritoriale kosten;
- het bedrag van de schoolgelden.

In de praktijk houdt dit veelal in dat de forfaitaire vergoeding vastgesteld kan worden op 30/70 van het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. Uitgaande van een salaris van € 70.000 kan er derhalve een forfaitaire belastingvrije vergoeding worden gegeven van € 30.000 (30/70 x € 70.000). Of wanneer de vergoeding een onderdeel van het salaris van € 70.000 wordt geacht te zijn, dan kan er een forfaitaire vergoeding worden gegeven van € 21.000 (30% van € 70.000). In ieder geval dient volgens de staatssecretaris<sup>37</sup> de vergoeding afzonderlijk van het loon te zijn overeengekomen.

Het bedrag van de schoolgelden is dus aangewezen om naast de 30%-regeling vrij te vergoeden. In het besluit van 21 oktober 2005<sup>38</sup> heeft de staatssecretaris aangegeven dat het hierbij moet gaan om een school waarbij het onderwijs is gebaseerd op een buitenlands stelsel. De school moet in beginsel dan ook alleen toegankelijk zijn voor kinderen van werknemers die buiten het land van herkomst tewerkgesteld zijn.

### 2.3.9 Vergoeding werkelijke extraterritoriale kosten

Hiervoor hebben we gezien dat de extraterritoriale kosten als gevolg van de 30%-regeling forfaitair vergoed kunnen worden aan de extraterritoriale werknemer. Deze vergoeding wordt in dat geval geacht een vergoeding te zijn van de werkelijke extraterritoriale kosten, waarbij deze werkelijke kosten niet aangetoond hoeven te worden. De bewijspositie van de kosten komt dus te vervallen, wat uiteraard een groot voordeel is in de dagelijkse praktijk. Daarnaast is het zo dat als de werkelijke kosten lager liggen dan het forfait van 30% er meer belastingvrij vergoed kan worden dan dat er aan kosten gemaakt is. Ook dit is uiteraard een aanzienlijk voordeel. Doordat de 30%-regeling geacht wordt een vergoeding van de extraterritoriale kosten te zijn, kunnen er naast het forfait echter niet ook nog eens de daadwerkelijk gemaakte extraterritoriale kosten worden vergoed.

<sup>37</sup> Vraag- en antwoordbesluit 25 oktober 2005, CPP2005/2378M, vraag 14, V-N 2005/52.18

<sup>38</sup> Besluit 21 oktober 2005, nr. CPP2005/2378M, BNB 2006/26



Het is echter ook denkbaar dat de werkelijke extraterritoriale kosten hoger zijn dan het forfait van 30%, wat dan? Wanneer dit het geval is, dan maakt artikel 15 Wet LB 1964 het mogelijk deze werkelijke kosten belastingvrij te vergoeden. Onder 2.2 hebben we al gezien dat het vergoeden van dergelijke kosten volgens de wetgever niet als beloningsvoordeel wordt ervaren en de beloning daarom niet tot het loon behoort. Wanneer hiervoor gekozen wordt, dan moeten deze werkelijke kosten wel aannemelijk gemaakt kunnen worden met facturen e.d. De wet stelt verder geen voorwaarden aan de werknemer, dus er hoeft ook niet te worden voldaan aan de criteria van ingekomen of uitgezonden werknemer. Ook onder de werkkostenregeling blijft het mogelijk de werkelijke extraterritoriale kosten te vergoeden. Deze kosten vallen net als de 30%-regeling onder een gerichte vrijstelling en zijn dus vrijgesteld van loonbelasting. Wel moet de vergoeding van de werkelijke extraterritoriale kosten per werknemer in de loonadministratie worden bijgehouden en dienen de kosten net als in het verleden aannemelijk gemaakt te kunnen worden.

### 2.3.10 Samenvatting

Samenvattend komen we tot het oordeel dat de oude 30%-regeling open stond voor ingekomen en uitgezonden werknemers die in dienstbetrekking stonden tot een inhoudingsplichtige. De looptijd voor uitgezonden werknemers was gelijk aan de periode van uitzending en de looptijd voor ingekomen werknemers was maximaal tien jaar. Als de werknemer al eerder een beroep had gedaan op de 30%-regeling, dan werd deze periode veelal in mindering gebracht op de looptijd. In tegenstelling tot de uitgezonden werknemer moest de ingekomen werknemer aan extra voorwaarden voldoen om in aanmerking te komen voor de 30%-regeling. Zo moest de werknemer een specifieke deskundigheid bezitten die niet of schaars aanwezig was op de Nederlandse arbeidsmarkt. Voor de invulling hiervan diende in samenhang te worden gekeken naar:

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

Wanneer op grond hiervan de specifieke deskundigheid aanwezig werd geacht, dan werd aan het begrip schaarste veelal niet meer nader getoetst. Zoals gezegd is de 30%-regeling per 1 januari 2012 op diverse onderdelen gewijzigd. In het hierop volgende hoofdstuk drie zal nader worden ingegaan op deze wijzigingen.

## Hoofdstuk 3: De wijzigingen per 1 januari 2012 en haar knelpunten

In het inleidende hoofdstuk is de achterliggende gedachte van de aanpassingen binnen de 30%-regeling al aangegeven, namelijk dat minder werknemers voor de regeling in aanmerking komen. In de Memorie van Toelichting van het Belastingplan 2012<sup>39</sup> is de wetgever hier nader op ingegaan. Aangegeven is dat de 30%-regeling in de praktijk ruimer wordt toegepast dan de wetgever oorspronkelijk heeft bedoeld, waardoor een te grote groep werknemers voor de regeling in aanmerking komt. De wetgever voert hier een aantal redenen voor aan. Ten eerste komt dit doordat het begrip 'specifieke deskundigheid', mede door de jurisprudentie, in de praktijk te ruim wordt toegepast. Ten tweede geeft de wetgever aan dat de kortingsregeling te beperkt uitwerkt. Werknemers die al eerder in Nederland hebben verbleven blijken te vaak toch langdurig recht te hebben op de 30%-regeling. Ten derde blijken in de grensstreek buitenlandse sollicitanten veelal de voorkeur te krijgen boven binnenlandse, omdat voor de buitenlander aanspraak kan worden gemaakt op de 30%-regeling. Doordat de 30%-regeling feitelijk een loonbelastingsubsidie is, is dit aantrekkelijk voor de werkgever. Tot slot geeft de wetgever aan dat buitenlandse promovendi die in Nederland promoveren geen gebruik kunnen maken van de 30%-regeling, omdat zij niet aangemerkt konden worden als 'uit het buitenland aangeworven' werknemers. Allemaal aspecten van de oude 30%-regeling die voor de wetgever voldoende redengevend zijn geweest om de volgende wijzigingen per 1 januari 2012 door te voeren:

1. Specifieke deskundigheid wordt ingevuld door een salarisnorm.
2. De zogenoemde kortingsregeling wordt aangescherpt.
3. Aan de term ingekomen werknemer wordt een kilometergrens gekoppeld van 150 kilometer buiten de Nederlandse landsgrens.
4. Voor promovendi gaan soepelere voorwaarden gelden.
5. De maximale looptijd wordt verkort van tien naar acht jaar.

Hoewel het kabinet het niet met zoveel woorden zegt, ben ik van mening dat de voornaamste reden van de aanpassingen een budgettaire is. In deze tijden van bezuinigingen worden alle fiscale stimuleringsmaatregelen tegen het licht gehouden. Zelfs de hypotheekrenteaftrek, dat politiek gezien jarenlang gold als een heilig huisje, is bespreekbaar geworden. De 30%-regeling is, zo geeft het kabinet ook aan, door de jaren heen steeds ruimer toegepast. Waarin in 2002 8.000 beschikkingen werden afgegeven, was dit in 2010 al opgelopen tot 11.233.<sup>40</sup> De gevolgen hiervan zijn uiteraard dat de regeling steeds duurder is geworden. Met de bovengenoemde wijzigingen beoogt het kabinet het aantal deelnemers aan de 30%-regeling terug te dringen. Op de lange termijn gaan de aanpassingen structureel 100 miljoen per jaar opleveren.<sup>41</sup> Ik durf dan ook wel te zeggen dat vooral dit aspect doorslaggevend is geweest voor de keuze de 30%-regeling al dan niet aan te passen. Hierna zal ik de doorgevoerde aanpassingen nader toelichten.

---

<sup>39</sup> *Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 3, p. 38*

<sup>40</sup> *Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 67*

<sup>41</sup> *Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 69*

### 3.1 Specifieke deskundigheid

De eerste aanpassing die er gedaan is ziet op de specifieke deskundigheid. Onder 2.3.4 hebben we gezien dat tot 1 januari 2012 het begrip specifieke deskundigheid werd ingevuld door te kijken naar de volgende drie factoren:

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

De drie factoren dienden in samenhang te worden beoordeeld. We zien dat dit allemaal geen harde eisen waren, zodat veelal in overleg c.q. discussie werd getreden met de belastingdienst met regelmatig een gang naar de rechter als laatste uitkomst. Uiteraard zorgde dit voor een toename van de uitvoeringskosten van de 30%-regeling, waardoor ook de totale kosten van de regeling toenemen. Mede hierdoor heeft de wetgever besloten met ingang van 1 januari 2012 een grote ommezwaai te maken. Aan het begrip specifieke deskundigheid is namelijk een harde salarisnorm komen te hangen. Dit blijkt uit artikel 10eb Uitvoeringsbesluit LB 1965, waarin het begrip specifieke deskundigheid nader is ingevuld. Op grond van het eerste lid is een werknemer in het bezit van specifieke deskundigheid, als zijn loon op jaarbasis meer bedraagt dan € 35.000 (2012). Voor werknemers jonger dan 30 jaar en in het bezit van een mastertitel verlaagt het tweede lid deze loongrens tot € 26.605 (2012). In beide gevallen wordt voor het begrip loon verwezen naar paragraaf 3.3.1 van de Wet IB 2001.

In het derde lid wordt voor twee groepen werknemers een uitzondering gemaakt op de loongrens. Dit lid bepaalt namelijk dat een werknemer ook in het bezit is van een specifieke deskundigheid als de werknemer in Nederland wetenschappelijk onderzoek doet, of wetenschappelijk onderwijs verzorgt, bij een specifiek aangewezen onderzoeks- / onderwijsinstelling. Hetzelfde geldt voor artsen in opleiding tot specialist bij een aangewezen opleidingsinstituut. De reden voor deze uitzondering is dat uit onderzoek is gebleken dat van deze groep werknemers een groot deel niet voldoet aan de salariseis. Uitsluiten van deze groep is echter ongewenst, omdat zij nu juist beschikken over veel kennis.

De voornoemde drie factoren zijn echter niet volledig komen te vervallen. Het vierde lid geeft namelijk aan dat bij de beoordeling of sprake is van schaarheid toch met deze factoren rekening dient te worden gehouden. De Belastingdienst<sup>42</sup> geeft zelf echter aan dat slechts in uitzonderingsgevallen aan het schaarsheidsvereiste hoeft te worden voldaan, namelijk als in een sector vrijwel alle werknemers voldoen aan de inkomensnorm. Als daar sprake van is, dan dient aan de hand van de drie factoren te worden beoordeeld of sprake is van schaarste. Als voorbeeld worden profvoetballers gegeven.

Al met al kan het introduceren van een harde salarisgrens leiden tot situaties waarbij een werknemer ondanks het bezitten van specifieke kennis niet langer deel kan nemen aan de regeling. In die zin is de nieuwe invulling van de specifieke deskundigheid een knelpunt. Persoonlijk ervaar ik de duidelijkheid die de nieuwe salariseis creëert echter als positief. Nieuw aan te werven werknemers weten nu op voorhand of zij deel kunnen nemen aan de 30%-regeling en hoeven niet eventuele

---

<sup>42</sup> Belastingdienst, 'Deskundigheidsvereiste', <[www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl)>

discussies met de belastingdienst af te wachten. De minimale salariseis kan meegenomen worden bij het werven van het nieuwe personeel. Wanneer een werknemer onder de salariseis blijkt te zitten kan dit salaris eventueel verhoogd worden om zo toch aan de vereisten te blijven voldoen. Met een structurele belastingopbrengst van 65 miljoen steekt deze aanpassing budgettair gezien met kop en schouders uit boven de overige aanpassingen.<sup>43</sup>

### 3.2 Aanscherping kortingsregeling

De tweede wijziging betreft de kortingsregeling. De kortingsregeling tot 1 januari 2012 is besproken onder 2.3.7 en houdt in het kort in dat de looptijd van de 30%-regeling ingekort wordt met de perioden van eerdere tewerkstelling of verblijf als de werknemer destijds als ingekomen werknemer is aangemerkt. Perioden van langer dan 15 jaar geleden blijven daarbij altijd buiten beschouwing, net als perioden van verblijf of tewerkstelling die meer dan 10 jaar geleden zijn geëindigd en de werknemer in die 10 jaar niet meer in Nederland heeft gewerkt of is verbleven.

Per 1 januari 2012 is deze kortingsregeling zoals gezegd aangescherpt. Uit artikel 10ef Uitvoeringsbesluit LB 1965 blijkt namelijk dat elke periode van eerder verblijf of tewerkstelling in mindering komt op de looptijd. Het tweede lid geeft daarbij aan dat perioden langer dan 25 jaar geleden niet gekort worden. In de memorie van toelichting<sup>44</sup> geeft de wetgever aan dat door de aanscherping werknemers die eerder in Nederland tewerk zijn gesteld of zijn verbleven en in beginsel weer in aanmerking komen voor de 30%-regeling, door de aanscherping slechts recht hebben op een aantal jaren looptijd of helemaal geen. Ook wordt bereikt dat Nederlanders die langere tijd in het buitenland zijn verbleven bij terugkeer naar Nederland niet in aanmerking komen voor de 30%-regeling. De kortingstermijn is dus voor alle gevallen opgerekt tot een eenduidige 25 jaar.

Deze aanpassing is er een die in mijn ogen twee kanten heeft. Aan de ene kant is de aanpassing redelijk te noemen. De 30%-regeling is een zeer ruime faciliteit, die de overheid blijkbaar niet langer dan 8 jaar (voorheen 10) wenst toe te kennen. Onder de oude regeling was het mogelijk dat werknemers na een periode van lang verblijf in het buitenland bij terugkeer opnieuw recht konden hebben op deelname aan de 30%-regeling. Door de oprekking van de termijn tot 25 jaar zal dit in de praktijk (nagenoeg) niet meer voorkomen. Aan de andere kant kan men zich de vraag stellen waarom deze werknemers uit te sluiten van deelname wanneer zij aan alle overige voorwaarden voldoen? Er wordt tenslotte blijkbaar hard benodigde kennis naar Nederland gehaald, en is dat nu niet juist wat de 30%-regeling van origine heeft beoogd te stimuleren? Dit laatste is in mijn ogen dan ook waar de schoen wringt met betrekking tot deze aanpassing en is aan te merken als knelpunt. Al met al zal met name het budgettaire karakter van deze aanpassing van belang zijn geweest, alhoewel de aanpassing met een structurele opbrengst van 'slechts' 15 miljoen<sup>45</sup> in het niet valt bij het invoeren van de salarisnorm.

### 3.3 Kilometergrens van 150 kilometer

De derde aanpassing ziet op het begrip 'ingekomen werknemer' als beschreven in 2.3.2.1. Onder de oude regeling moest de werknemer aangeworven zijn uit een ander land of een naar de inhoudingsplichtige uitgezonden werknemer in de zin van artikel 2 van de wet zijn, om te kunnen voldoen aan de definitie van ingekomen werknemer. Daarnaast diende deze werknemer te

---

<sup>43</sup> *Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 69*

<sup>44</sup> *Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 3, p. 39-40*

<sup>45</sup> *Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 69*

beschikken over een specifieke deskundigheid die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is. Onder 3.1 hebben we al gezien dat de specifieke deskundigheids-voorwaarde is aangepast, maar daar is het niet bij gebleven. Onder de nieuwe regeling heeft de wetgever namelijk een extra voorwaarde toegevoegd aan de term ‘ingekomen werknemer’. In artikel 10e, lid 2, ten tweede Uitvoeringsbesluit LB 1965 is opgenomen dat de werknemer naast de specifieke deskundigheid die schaars of niet aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt nog moet voldoen aan een tweede voorwaarde. Deze voorwaarde houdt in dat de werknemer minimaal 150 kilometer buiten de Nederlandse landsgrens woonachtig moet zijn geweest. Om als ingekomen werknemer aangemerkt te kunnen worden, moet de werknemer minimaal 16 maanden van de afgelopen 24 maanden aan deze voorwaarde hebben voldaan.

In de memorie van toelichting<sup>46</sup> geeft de wetgever aan dat de voornaamste reden voor het instellen van deze minimale afstand tot de landsgrens is dat de werknemers die binnen deze straal wonen eventueel kunnen gaan forenzen en daarom maar weinig extraterritoriale kosten zullen maken. Door dergelijke werknemers toch in aanmerking te laten komen voor de 30%-regeling, wordt volgens de wetgever een niet te rechtvaardigen voordeel voor deze werknemers ten opzichte van ‘normale’ werknemers gecreëerd. In hoofdstuk vijf zal ik uitgebreid ingaan op de knelpunten binnen deze wijziging. Deze knelpunten zullen zich, zo zullen we zien, in het bijzonder voordoen in het kader van het Europese recht en wellicht in dit kader onhoudbaar blijken. Gezien de structurele budgettaire opbrengst van 30 miljoen<sup>47</sup> zal het kabinet deze aanpassing naar ik verwacht echter niet zomaar willen laten varen.

### 3.4 Promovendi

De vierde aanpassing ziet op buitenlandse werknemers die in Nederland promoveren en voorafgaand daaraan in het buitenland verbleven, de zogenoemde promovendi. Wanneer de in Nederland gepromoveerde buitenlander na de promotie tewerk zou worden gesteld binnen Nederland, dan kwalificeerde deze in beginsel niet als ingekomen werknemer. In verband met de promotie is deze werknemer namelijk al een langere periode in Nederland verbleven, waardoor geen sprake is van een uit het buitenland aangeworven werknemer. Om voor deze groep werknemers deelname aan de 30%-regeling mogelijk te maken, is artikel 10e, lid 3 Uitvoeringsbesluit LB 1965 opgenomen. Dit lid bepaalt dat als de tewerkstelling binnen een jaar na promoveren plaatsvindt, de periode van het verblijf in het promotieland buiten beschouwing blijft voor de beoordeling of sprake is van een ingekomen werknemer. Hierdoor kan de werknemer, mits voldaan wordt aan de overige voorwaarden, toch deelnemen aan de 30%-regeling.

Deze wijziging ervaar ik als positief, aangezien het voor promovendi nu ook mogelijk wordt om deel te nemen aan de 30%-regeling. Juist deze groep werknemers past precies in de oorspronkelijke essentie van de regeling, namelijk het halen van kennis naar Nederland. Met een structurele belasting derving van 10 miljoen is deze aanpassing de enige die de staatskas geld kost, maar dit is het in mijn ogen zeker waard.

### 3.5 Verkorten looptijd

De vijfde en laatste aanpassing betreft de looptijd van de regeling voor ingekomen werknemers. Onder 2.3.6 hebben we gezien dat de looptijd van de oude 30%-regeling voor deze werknemers

---

<sup>46</sup> *Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 3, p. 40*

<sup>47</sup> *Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 69*

maximaal tien jaar was. Als gevolg van de aanpassingen per 1 januari 2012 is de looptijd verkort tot acht jaar, ofwel een inkorting van de looptijd met maar liefst 20%. De wettelijke bepaling waarin de nieuwe looptijd is vastgelegd is artikel 10ec, lid 1 Uitvoeringsbesluit LB 1965.

Dit laatste aspect zal mijn inziens uitsluitend om budgettaire redenen zijn gedaan. Vreemd genoeg wordt in de memorie van toelichting<sup>48</sup> waarin de overige budgettaire gevolgen zijn benoemd niet ingegaan op de te verwachten opbrengst. Als vanzelfsprekend is het inkorten van de looptijd voor de deelnemers betreuenswaardig, maar mijns inziens blijft ook acht jaar een zeer ruime faciliteit. Men kan zich zelfs afvragen of er bij een persoon die al acht jaar woonachtig is in een land nog wel gesproken kan worden over tijdelijk verblijf. Een periode van acht jaar in mijns inziens dusdanig bestendig, dat men gerust kan spreken van bestendige emigratie. In dit kader is de teruggang naar een periode van acht jaar nog altijd uiterst ruim.

### 3.6 Overgangsrecht

De wijzigingen binnen de 30%-regeling gelden echter niet voor de bestaande gevallen, deze zullen namelijk onder het overgangsrecht vallen. Kortgezegd houdt dit overgangsrecht in dat beschikkingen die al afgegeven zijn zullen worden gerespecteerd. De mogelijkheid tot hertoetsing na vijf jaar als besproken in 2.3.6 blijft echter mogelijk. Bij deze hertoetsing zal wel worden getoetst aan de nieuwe voorwaarden, waaronder dus de 150 km-grens en de nieuwe specifieke deskundigheidstoets. Werknemers die deze hertoetsing al hebben gehad kunnen niet meer worden getoetst aan de nieuwe voorwaarden. In de memorie van toelichting<sup>49</sup> geeft de wetgever aan dat de aanpassing van de 30%-regeling leidt tot een structurele opbrengst van € 100 miljoen. Tevens geeft zij aan dat als gevolg van het overgangsrecht de opbrengst vanaf 2016 zal worden behaald en deze in de jaren daarvoor op zal lopen tot het voornoemde bedrag.

Ondanks dit overgangsrecht is er in zekere zin dus sprake van wetgeving met terugwerkende kracht. De werknemers die de hertoetsing nog niet hebben gehad, lopen namelijk de kans bij de hertoetsing hun recht op deelname aan de 30%-regeling te verliezen. Iets wat ten tijde van het afgeven van de eerste beschikking op geen enkele wijze te verwachten was. In hoofdstuk vier zal ik nader ingaan op dit nationaalrechtelijke punt.

### 3.7 Samenvatting

Uit de voorgaande paragrafen is gebleken dat de 30%-regeling per 1 januari 2012 is gewijzigd op een vijftal punten.

#### *Specifieke deskundigheid*

De specifieke deskundigheid wordt ingevuld door een salariseis. Als het jaarsalaris van de werknemer meer dan € 35.000 bedraagt, dan wordt de werknemer geacht de specifieke deskundigheid te beschikken. Voor werknemers jonger dan 30 jaar en in het bezit van een mastertitel wordt dit minimale jaarsalaris verlaagd tot € 26.605. Voor werknemers die in Nederland wetenschappelijk onderzoek doen of wetenschappelijk onderwijs verzorgen bij een specifiek aangewezen onderzoeksinstituut en artsen in opleiding tot specialist bij een aangewezen opleidingsinstituut gelden deze salariseisen niet, zij worden altijd geacht in het bezit te zijn van de specifieke deskundigheid.

---

<sup>48</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 69

<sup>49</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 3, p. 41

### *Aanscherping kortingsregeling*

De periode van de kortingsregeling is opgerekt tot 25 jaar, zonder uitzonderingen. Hierdoor worden alle perioden van eerdere tewerkstelling of verblijf, mits destijds aangemerkt als ingekomen werknemer, binnen deze periode van 25 jaar in mindering gebracht op de maximale looptijd.

### *Kilometergrens*

Aan het begrip ingekomen werknemer is een extra eis toegevoegd, namelijk de kilometergrens van 150 kilometer. Deze eis houdt in dat de ingekomen werknemer alleen als zodanig wordt aangemerkt als deze in de afgelopen 24 maanden voorafgaand aan de tewerkstelling ten minste tweederde van de tijd minimaal 150 kilometer buiten de Nederlandse landsgrenzen woonachtig is geweest. Deze kilometergrens is een harde grens en er bestaat geen uitzondering op.

### *Promovendi*

De eisen voor promovendi zijn versoepeld. Wanneer een werknemer binnen een jaar van de promotie tewerk wordt gesteld, dan telt de periode van het verblijf in het promotieland niet mee voor beoordeling of sprake is van een ingekomen werknemer. Dit maakt het voor promovendi mogelijk om toch deel te nemen aan de 30%-regeling, ondanks dat zij in het kader van hun promotie al werkzaam zijn geweest in het land waar zij tewerk worden gesteld.

### *Verkorten looptijd*

De maximale looptijd van de regeling wordt ingekort tot acht jaar.

## Hoofdstuk 4: Knelpunten in nationaalrechtelijk perspectief

Onder 3.6 ben ik al summier ingegaan op het overgangsrecht dat bij de per 1 januari 2012 doorgevoerde wijzigingen is geïntroduceerd. In dit hoofdstuk zal ik nader ingaan op het overgangsrecht, meer specifiek zal ik toetsen of er sprake is van terugwerkende kracht en of het gecreëerde overgangsrecht voor de rechter mijns inziens in stand zal blijven.

### 4.1 Het overgangsrecht

Eerder heb ik aangegeven dat het overgangsrecht er uit bestaat dat reeds afgegeven beschikkingen worden gerespecteerd, maar hoe is dit in de praktijk vorm gegeven en worden de beschikkingen daadwerkelijk gerespecteerd?

De wijzigingen binnen de 30%-regeling zijn aangekondigd in het Belastingplan 2012, waarin destijds al werd opgemerkt dat de desbetreffende wijzigingen zouden worden uitgewerkt in een later uit te brengen wijzigingsbesluit.<sup>50</sup> Een en ander is uiteindelijk geformaliseerd per 22 december 2011 middels het uitvoeringsbesluit LB 1965.<sup>51</sup> Uit artikel IV van het overgangsrecht uitvoeringsbesluit LB 1965 is op te maken dat er twee situaties dienen te worden onderscheiden, namelijk:

- werknemers die op 1 januari 2012 de 30%-regeling al vijf jaar toepassen, en
- werknemers die op 1 januari 2012 de 30%-regeling nog geen vijf jaar toepassen.

Het onderscheid tussen beide groepen zit in de hertoetsingsmogelijkheid van de inspecteur. Deze mogelijkheid houdt in dat de inspecteur na afloop van het vijfde jaar opnieuw kan toetsen of de werknemer aan de voorwaarden voldoet. Deze hertoetsing zal plaatsvinden op grond van de dan geldende voorwaarden, dus ook de toegevoegde kilometergrens en salariseis spelen dan een rol. Wordt er op het moment van hertoetsing niet meer voldaan aan de voorwaarden, dan vervalt het recht op deelname aan de 30%-regeling. Werknemers die op 1 januari 2012 de regeling al vijf jaar toepassen worden niet meer getoetst en houden voor het restant van de looptijd recht op de 30%-regeling.

Buiten dit overgangsrecht zijn de volgende opmerkingen uit de parlementaire behandeling van belang. Ten eerste is in de memorie van toelichting<sup>52</sup> aangegeven dat de vastgestelde looptijd van een voor 1 januari 2012 afgegeven 30%-beschikking niet op grond van de nieuwe regelgeving zal worden bijgesteld en dat de nieuwe kortingsregeling alleen zal gaan gelden voor nieuwe gevallen. Later is dit laatste nogmaals bevestigd door het kabinet.<sup>53</sup>

Ten twee is voor wat betreft de verlaging van de maximale looptijd van de 30%-regeling van tien naar acht jaar in het amendement van 15 november 2011<sup>54</sup> aangegeven dat deze aanpassing uitsluitend geldt voor nieuwe gevallen. Dus voor beschikkingen afgegeven vóór 1 januari 2012 blijft de maximale looptijd tien jaar.

---

<sup>50</sup> Belastingplan 2012, 5.5, p. 46

<sup>51</sup> *Staatsblad* 2011, 677, Artikel IV

<sup>52</sup> *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 3, 5.5

<sup>53</sup> *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 10, 6.3

<sup>54</sup> *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 48



## 4.2 Terugwerkende kracht

Nu de inhoud van het overgangsrecht bekend is, is van belang of in het kader van dit overgangsrecht gesproken kan worden van terugwerkende kracht. Om deze vraag te kunnen beoordelen, is uiteraard van belang wat er onder terugwerkende kracht wordt verstaan en welke vormen van terugwerkende kracht er mogelijk zijn. Bezien vanuit het begrip overgangsrecht kan dit overgangsrecht in drie vormen worden onderverdeeld, te weten overgangsrecht met:<sup>55</sup>

- *formeel terugwerkende kracht*: hiervan is sprake als de wet na de inwerkingtreding van toepassing is op rechtsfeiten die zich voor het ingangstijdstip van de inwerkingtreding hebben voorgedaan. Het feitelijke ingangstijdstip is dan gelegen vóór de inwerkingtreding;
- *onmiddellijke werking*: hiervan is sprake als de wet na de inwerkingtreding van toepassing is op rechtsfeiten die zich na het ingangstijdstip van de inwerkingtreding hebben voorgedaan. Het feitelijke ingangstijdstip valt samen met de inwerkingtreding;
- *uitgestelde werking*: hiervan is sprake als de wet na de inwerkingtreding van toepassing is op rechtsfeiten die zich pas voordoen na een bepaalde in de toekomst gelegen datum voordoen. Het feitelijke ingangstijdstip is gelegen ná de inwerkingtreding.

Het overgangsrecht van de 30%-regeling is op 1 januari 2012 ingegaan en op dezelfde datum inwerking getreden. Er kan dus niet anders geconcludeerd worden dat er sprake is van een regeling met onmiddellijke werking. Doordat geen sprake is van formeel terugwerkende kracht, zou de regeling in beginsel in stand kunnen blijven.

De vraag is echter of het ontbreken van formeel terugwerkende kracht betekent dat er überhaupt geen sprake van terugwerkende kracht kan zijn? Voor de beantwoording van deze vraag is de term materieel terugwerkende kracht van groot belang. Deze term houdt in dat een regel die onmiddellijke werking heeft, ondanks het feit dat het ingangstijdstip en de inwerkingtreding samenvallen, wel degelijk effect kan hebben en terug kan grijpen op het verleden. Een in dit kader aangehaald voorbeeld is het mogelijke afschaffen van de hypotheekrenteaf trek. Afschaffing van de hypotheekrenteaf trek voor alle gevallen met ingang van een bepaalde datum zou niet alleen gevallen ná de datum van de wetswijziging raken, maar ook bestaande hypotheekovereenkomsten die indertijd afgesloten zijn met de gedachte dat men recht zou hebben op hypotheekrenteaf trek. Ook deze gevallen zouden dan tenslotte hun recht op hypotheekrenteaf trek verliezen.<sup>56</sup> Het is dus niet zo dat als er geen sprake is van formeel terugwerkende kracht, dat er dan überhaupt geen aspecten van terugwerkende kracht aanwezig kunnen zijn.<sup>57</sup> Als sprake is van materieel terugwerkende kracht, dan betekent dit dat er wel degelijk aspecten van terugwerkende kracht aanwezig zijn en er beoordeeld moet worden of de regeling dan wel in stand kan blijven.

Voor wat betreft de 30%-regeling is het volgende van belang. Bestaande beschikkingen blijven in beginsel weliswaar in stand, zodat gesproken kan worden over een onmiddellijke werking met eerbiedigende werking<sup>58</sup>, maar die eerbiedigende werking geldt niet voor alle gevallen. Zoals gezegd

<sup>55</sup> M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende Kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Amersfoort: Sdu uitgevers 2009, 2.4.2

<sup>56</sup> A.O. Lubbers e.a., *Opstellen Fiscaal Overgangsbeleid*, Leiden: Kluwer 2005, p. 67

<sup>57</sup> Zie in dit kader ook M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende Kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Amersfoort: Sdu uitgevers 2009, 5.4.2

<sup>58</sup> M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende Kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Amersfoort: Sdu uitgevers 2009, 2.4.5

kan bij de 30%-regeling voor werknemers die op 1 januari 2012 nog geen vijf jaar deelnemen aan de 30%-regeling, of anders gezegd voor beschikkingen afgegeven ná 1 januari 2007, wel worden hertoetst of aan de voorwaarden wordt voldaan. Van groot belang is dat daarbij getoetst wordt aan de nieuwe criteria, waaronder de geïntroduceerde kilometergrens en de salariseis. Wordt bij de hertoetsing niet voldaan aan de nieuwe voorwaarden, dan vervalt het recht op deelname aan de 30%-regeling. Hoewel de nieuwe voorwaarden dus per 1 januari 2012 van kracht zijn, worden wel degelijk bestaande 30%-beschikkingen door de aanpassingen geraakt. Mijns inziens is bij het huidige overgangsrecht dan ook sprake van materieel terugwerkende kracht.

### 4.3 Rechtsbeginselen

Nu geconcludeerd is dat er aspecten van terugwerkende kracht aanwezig zijn, dient in het kader van deze terugwerkende kracht op een aantal rechtsbeginselen in te worden gegaan. Deze van belang zijnde rechtsbeginselen - waaronder het gelijkheidsbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel - zal ik hierna nader toelichten. Pauwels<sup>59</sup> spreekt in de lijn van dit laatste beginsel over “gerechtvaardigde verwachtingen”, een concept dat hij hanteert voor de afweging of het overgangsrecht in stand kan blijven. Later in deze bijdrage zal ik verder ingaan op de zienswijze van Pauwels, maar eerst zal ik een aantal van belang zijnde rechtsbeginselen toelichten.

Allereerst is er het rechtszekerheidsbeginsel. Rechtszekerheid draait, het woord zegt het feitelijk al, om de zekerheid van het recht. Burgers moeten weten waar ze mee af zijn. Het recht moet kenbaar en voorspelbaar zijn, zodat burgers weten dat ze in hun recht staan en hun rechten en verplichtingen kennen. Regelgeving met terugwerkende kracht staat op gespannen voet met deze rechtszekerheid en dus met het rechtszekerheidsbeginsel.<sup>60</sup>

Het tweede beginsel is het vertrouwensbeginsel. In het kort houdt dit beginsel in dat wanneer bij een belastingplichtige een gerechtvaardigd vertrouwen is gewekt dat een bepaald standpunt is ingenomen, dat de belastingplichtige er dan ook vanuit mag gaan dat dit standpunt wordt nagekomen. Of de belastingplichtige deze nakoming ook daadwerkelijk mocht verwachten dient van geval tot geval worden beoordeeld. Met betrekking tot het eerder genoemde concept van “gerechtvaardigde verwachtingen” geeft Pauwels in dit kader aan dat het belang van kenbare en voorspelbare wetgeving onlosmakelijk verbonden is met het belang dat door het recht gewekte verwachtingen over rechtsgevolgen worden gehonoreerd. Niet zo vreemd, want als de rechten en plichten die de belastingplichtige dacht te kennen niet wordt gehonoreerd, dan kunnen de gewekte verwachtingen niet waargemaakt worden en hebben deze weinig betekenis. De gerechtvaardigde verwachtingen van Pauwels zijn dus nauw verwant aan het vertrouwensbeginsel.

Naast het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel is er ook nog het gelijkheidsbeginsel. Kortgezegd houdt dit beginsel in dat gelijke gevallen gelijk behandeld dienen te worden. Overgangsrecht kan tot gevolg hebben dat belastingplichtigen ongelijk worden behandeld, bijvoorbeeld doordat oude gevallen wel recht hebben op een bepaalde fiscale faciliteit, terwijl deze faciliteit door het nieuwe recht niet langer openstaat voor nieuwe gevallen met een identieke

---

<sup>59</sup> M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende Kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Amersfoort: Sdu uitgevers 2009, 4.3.4

<sup>60</sup> M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende Kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Amersfoort: Sdu uitgevers 2009, 4.1 e.v.

situatie. Ook Pauwels heeft onderkend dat dit een niet te voorkomen gevolg is van overgangsrecht.<sup>61</sup> Hij is echter van mening dat in dergelijke situaties geen sprake is van gelijke gevallen, zodat ook geen sprake kan zijn van ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Ik sluit mij aan bij de redenering van Pauwels. Door de wetswijziging kunnen situaties vóór de datum van de wetswijziging niet langer als gelijk worden gezien aan situaties ná de wetswijziging.

Het is echter niet zo dat terugwerkende kracht als gevolg van de voornoemde rechtsbeginselen per definitie niet is toegestaan, dit zou tenslotte tot gevolg hebben dat de wetgever ongewenste effecten niet ongedaan kan maken. Pauwels spreekt over twee objectieve rechtvaardigingsgronden voor het toepassen van terugwerkende kracht. Ten eerste is er beginsel van de eenheid van het recht, welk beginsel er van uitgaat dat er geen twee verschillende regels van toepassing zijn op een bepaald moment. Daarnaast noemt hij het doel van het recht. In dit kader geeft Pauwels aan dat het van belang is te onderkennen dat verandering van recht noodzakelijk kan zijn en dat de wetgever de mogelijkheid moet hebben om wetgeving aan te passen. In het kader van dit doel van het recht dient te worden meegenomen dat aangenomen dient te worden dat het nieuwe recht beter recht is, zodat terugwerkende kracht gerechtvaardigd is. Pauwels onderstreept dit argument, maar is evenwel van mening dat hier voorzichtig mee omgesprongen moet worden.<sup>62</sup> Wel is het volgens Pauwels zo dat als er geen sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen, dat de terugwerkende kracht eerder toelaatbaar wordt geacht.<sup>63</sup>

Pauwels gaat ook in op het begrip voorrangsbeginselen, hetgeen inhoudt dat het ene beginsel voorrang krijgt op het andere beginsel. Zo geeft hij aan dat bij een afweging tussen het rechtszekerheidsbeginsel enerzijds en het gelijkheidsbeginsel en het doel van het recht anderzijds, deze laatste twee het zwaarste zullen wegen. Deze voorrangsbeginselen zijn volgens Pauwels vergelijkbaar met de door de Hoge Raad geformuleerde voorrangsregels met betrekking tot het eerder genoemde vertrouwensbeginsel, maar kunnen daar niet gelijk aan worden gesteld. Een voorrangsbeginsel is volgens Pauwels slechts richtinggevend, terwijl een voorrangsregel dicteert.<sup>64</sup> Later in deze bijdrage zal nader worden ingegaan op deze voorrangsregels.

Een beginsel dat nog niet besproken is, maar in dit kader van groot belang is, is het legaliteitsbeginsel. Het legaliteitsbeginsel bepaalt dat de wet moet worden toegepast. In het kader van de 30%-regeling en het bijbehorende overgangsrecht zal doorslaggevend zijn voor de houdbaarheid er van of het vertrouwensbeginsel zwaarder weegt dan het legaliteitsbeginsel. Wanneer inderdaad sprake is van een opgewekt vertrouwen op grond van één van de voornoemde voorrangsregels, dan zorgen deze voorrangsregels ervoor dat de belastingplichtige zich kan beroepen op het vertrouwensbeginsel en een eventuele bepaling die in strijd is met dit vertrouwen terzijde wordt geschoven.<sup>65</sup> Pauwels geeft met betrekking tot de voorrangsregels aan dat er een selectie is

---

<sup>61</sup> M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende Kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Amersfoort: Sdu uitgevers 2009, 6.2.4

<sup>62</sup> M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende Kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Amersfoort: Sdu uitgevers 2009, 6.3.4

<sup>63</sup> M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende Kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Amersfoort: Sdu uitgevers 2009, 8.1 e.v.

<sup>64</sup> M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende Kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Amersfoort: Sdu uitgevers 2009, 6.2.6

<sup>65</sup> N.H.A. Gorissen, *Gewekt vertrouwen in Europees perspectief*, Amersfoort: Sdu uitgevers 2008, 2.8.1

gemaakt van omstandigheden die relevant zijn voor het bepalen of sprake is van gerechtvaardigde verwachtingen.

Pauwels is evenwel van mening dat deze voorrangregels niet geschikt zijn voor de vorming van fiscaal overgangsrecht. Hij redeneert dat de voorrangregels - die de Hoge Raad hanteert voor het vertrouwensbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur - voor veel grip op het concept gerechtvaardigde verwachtingen zorgen, maar niet geschikt zijn voor fiscale overgangsrechtsvorming. Hij komt met een alternatief, namelijk de omstandighedencatalogus.<sup>66</sup>

Voor de beoordeling of het onderhavige overgangsrecht in stand kan blijven, zal ik allereerst toetsen aan de hand van de door de Hoge Raad gegeven voorrangregels. Deze voorrangregels zijn geldend recht en zullen bij een eventuele gang naar de rechter doorslaggevend zijn of een beroep op het vertrouwensbeginsel zal slagen. Daarnaast zal ik toetsen aan de door Pauwels gegeven omstandighedencatalogus. De bijdrage van Pauwels is in dit kader van voorrangregels, voorrangsbeginselen, vuistregels en gerechtvaardigde verwachtingen een grote bron van inspiratie en informatie. Het gaat echter te ver om hier uitgebreid in te gaan op zijn zienswijzen en gedachtegangen, zodat ik zal volstaan met de behandeling van de door Pauwels ontwikkelde omstandighedencatalogus en het overgangsrecht ook daaraan zal toetsen.

#### 4.4 Voorrangregels

Eerder al zijn de door de Hoge Raad geformuleerde voorrangregels benoemd. Ook is aangegeven dat als sprake is van een opgewekt vertrouwen als bedoeld in deze regels, dat de voorrangregel bepaalt dat het vertrouwensbeginsel voorrang verdient ten opzicht van het legaliteitsbeginsel.

De voorrangregels zijn:<sup>67</sup>

1. de voorrangregel van het door een beleidsregel opgewekte vertrouwen;
2. de voorrangregel van het door algemene voorlichting opgewekte vertrouwen;
3. de voorrangregel van het door inlichtingen opgewekte vertrouwen;
4. de voorrangregel van het door toezeggingen opgewekte vertrouwen; en
5. de voorrangregel van een door een impliciete standpuntbepaling opgewekt vertrouwen.

##### 4.4.1 Toelichting voorrangregels

###### *Beleidsregel*

Met beleidsregel wordt bedoeld op beleidsbeslissingen van de Minister van Financiën, ofwel gepubliceerde besluiten. De Hoge Raad<sup>68</sup> heeft met betrekking tot de voorrangregel van beleidsregels bepaald dat:

- een belastingplichtige zich in redelijkheid moet kunnen beroepen op het door de beleidsregel opgewekte vertrouwen;
- de beleidsregel kenbaar moet zijn gemaakt doordat het op de voorgeschreven wijze is gepubliceerd;

---

<sup>66</sup> M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende Kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Amersfoort: Sdu uitgevers 2009, 9.1

<sup>67</sup> M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende Kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Amersfoort: Sdu uitgevers 2009, 8.3.3

<sup>68</sup> HR 12 april 1978, BNB 1978/135,136 en 137

- de aanslag dienovereenkomstig het in de beleidsregel bepaalde moet worden opgelegd, zelfs als de wet de belastingdienst geen beleidsvrijheid laat.

### *Algemene voorlichting*

Bij algemene voorlichting kan gedacht worden aan voorlichtingen via de website van de belastingdienst, folders, reclamespotjes of het recentelijk opgerichte belastingdienst youtube-kanaal. De voorrangsregel over algemene voorlichting houdt in dat een beroep hierop niet snel zal worden aangenomen. De reden is dat de belastingdienst haar voorlichtende taak zonder belemmeringen moet kunnen uitoefenen. Al te belemmerend moet worden gezien als zij aan alle verstrekte voorlichten is gebonden. De Hoge Raad<sup>69</sup> heeft bepaald dat algemene voorlichtingen tot opgewekt vertrouwen leiden als:

- de belastingplichtige er vanuit kon gaan dat de algemene voorlichting juist was, en
- de belastingplichtige naast de alsnog verschuldigde belasting ook andere schade heeft geleden door op de onjuiste voorlichting te vertrouwen.

### *Inlichtingen*

Bij het verstrekken van een inlichting kan gedacht worden aan het contact met de belastingtelefoon. Uit de uitspraak van de Hoge Raad<sup>70</sup> blijkt dat de voorwaarden om toch opgewekt vertrouwen aan te kunnen nemen met betrekking tot inlichtingen gelijk zijn aan de voorwaarden met betrekking tot de algemene voorlichtingen. Onder inlichtingen valt ook het bedrag dat het aangifteprogramma van de belastingdienst aangeeft als te betalen of terug te ontvangen belasting.

### *Toezeggingen*

Met betrekking tot de toezeggingen heeft de Hoge Raad<sup>71</sup> aangegeven dat de belastingplichtige daarop mag vertrouwen, als de belastingdienst deze toezegging heeft gedaan nadat zij van alle omstandigheden van het geval op de hoogte zijn gebracht. Wanneer voldaan is aan de volgende vereisten kan het vertrouwen worden aangenomen:

- de belastingdienst heeft een toezegging gedaan, en
- alle feiten en omstandigheden zijn kenbaar gemaakt, en
- de toezegging is niet dusdanig in strijd met de wetgeving dat nakoming ervan in alle redelijkheid niet verwacht kan worden.

### *Impliciete standpuntbepaling*

Bij een impliciete standpuntbepaling moet gedacht worden aan een handelen, of juist niet handelen, van de inspecteur op grond waarvan de belastingplichtige in redelijkheid mag aannemen dat de inspecteur een bewust standpunt heeft ingenomen. Gedacht kan worden aan het volgen van de aangifte na het verstrekken van informatie, het volgen van een ingediend bezwaarschrift of het niet corrigeren van bepaalde handelingen bij een boekenonderzoek.

## **4.4.2 Toepassing op de 30%-regeling**

Bij de 30%-regeling is van belang dat daarvoor indertijd als gevolg van de aanvraag ervan een voor bezwaar vatbare beschikking is afgegeven waarin is bepaald dat recht op deelname aan de 30%-

<sup>69</sup> HR 9 maart 1988, BNB 1988/148

<sup>70</sup> HR 26 september 1979, BNB 1979/311

<sup>71</sup> HR 26 september 1979, BNB 1979/311

regeling bestond voor de periode van maximaal 10 jaar. Deze handeling valt mijn inziens onder de categorie “toezeggingen”. De inspecteur heeft indertijd een toezegging gedaan dat er 10 jaar kon worden deelgenomen aan de 30%-regeling, daarbij zijn alle feiten en omstandigheden door de belastingplichtige kenbaar gemaakt en de toezegging ervan was destijds (en is nog steeds) niet dusdanig in strijd met de wetgeving dat nakoming ervan niet in redelijkheid verwacht kan worden. De onderhavige voorrangsregel stelt het vertrouwensbeginsel daarom in casu boven de overige rechtsbeginselen. Het feit dat de toezegging nu niet nagekomen wordt, tenslotte vervalt het recht op deelname na een periode van vijf jaar wanneer niet aan de nieuwe voorwaarden wordt voldaan, dient mijns inziens bij een gang naar de rechter dan ook in strijd met het vertrouwensbeginsel worden verklaard. Geconcludeerd moet dan ook worden dat het overgangsrecht in haar huidige vorm op grond van de geldende voorrangsregels mijns inziens niet in stand kan blijven. In de volgende paragraaf zal ik beoordelen of dezelfde conclusie kan worden getrokken wanneer het overgangsrecht wordt beoordeeld naar de omstandighedencatalogus van Pauwels.

## 4.5 Omstandighedencatalogus

De idee van toetsing aan de hand van een omstandighedencatalogus houdt in dat bekend is welke omstandigheden meegewogen moeten worden, maar niet bekend is welke omstandigheden het zwaarste wegen. Dit laatste dient volgens Pauwels uitgebreid te worden gemotiveerd.<sup>72</sup> Pauwels geeft de volgende omstandigheden die dienen te worden meegewogen:<sup>73</sup>

- aard van het rechtsgebied: belastingrecht;
- aankondigingseffecten;
- voorzienbaarheid wijziging;
- gedrag belastingplichtigen: dispositie en grensverkenning;
- gedrag van de overheid: zorgplicht en uitlatingen (mede)wetgever en consistentie;
- bijzonderheden te wijzigen regel(geving);
- toerekening mogelijk aan periode vóór ingangstijdstip;
- geformaliseerde rechtspositie;
- mogelijkheid tot aanpassen;
- onafgerond complex van transacties;
- nadeel.

Hierna zal ik een aantal van de voornoemde omstandigheden bespreken die ik van belang acht in het kader van het gevormde overgangsrecht van de 30%-regeling.

### 4.5.1 Toepassing op de 30%-regeling

#### *Aard van het rechtsgebied*

In dit kader is van belang dat er sprake is van een wijziging binnen een regeling, namelijk de 30%-regeling, die al gedurende een lange periode in een nagenoeg ongewijzigde vorm bestond. Hoewel deze tussentijds is gewijzigd van een aftrekregeling in een vergoedingsregeling, heeft deze altijd opengestaan voor de zogenoemde grensarbeiders. Het standpunt kan ingenomen worden dat deze plotselinge uitsluiting van deze groep werknemers, zeker voor bestaande gevallen, niet in

---

<sup>72</sup> M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende Kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Amersfoort: Sdu uitgevers 2009, 9.2.4

<sup>73</sup> M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende Kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Amersfoort: Sdu uitgevers 2009, hoofdstuk 11

overeenstemming is met de verwachting die de werknemers redelijkerwijs konden hebben. Hier tegenover staat het financiële belang van de overheid. Het overgangsrecht zorgt ervoor dat de structurele opbrengst in vijf jaar tijd oploopt tot 100 miljoen per jaar. De vraag is echter of de budgettaire opbrengst in casu zwaarder mag wegen. Ik ben van mening dat dit niet het geval zou mogen zijn en het rechtszekerheidsbeginsel zwaarder zou moeten wegen.

#### *Voorzienbaarheid wijziging*

Wanneer een wijziging voorzienbaar was, dan zorgt dit ervoor dat minder gewicht kan worden toegekend aan het rechtszekerheidsbeginsel. Was de wijziging van de 30%-regeling voorzienbaar? We hebben in casu gezien dat er geen sprake is van formeel terugwerkende kracht, zodat wetgeving bij persbericht e.d. niet van belang is. Wat wel van belang is, is dat de beperking voor de grensarbeiders pas voor het eerst kenbaar is gemaakt op 7 september 2011.<sup>74</sup> Zeker in het kader van de destijds geldende maximale looptijd van tien jaar is dit een zeer korte periode. Een ander van belang zijnd punt is dat tot op die datum nimmer de deelname van grensarbeiders ter discussie was gesteld. Vooral de capaciteiten van de werknemer (lees: specifieke deskundigheid) waren van belang, niet diens afstand tot de landsgrens. De wijziging was dan ook tot september 2011 op geen enkele wijze te voorzien, zodat ik van mening ben dat hier wederom het rechtszekerheidsbeginsel zwaarder zou moeten wegen.

#### *Gedrag van de belastingplichtige*

Hierbij gaat het om de termen dispositie en grensverkenning. Dispositie houdt kortgezegd in, zou de belastingplichtige de handelingen die hij heeft verricht niet hebben verricht als de wetwijziging bekend was? In het onderhavige geval heeft deze vraag mijns inziens twee kanten. Aan de ene kant zou de belastingplichtige, ook bij het bekend zijn met de nieuwe regeling, graag hebben deelgenomen aan de 30%-regeling. Sterker nog, wetende dat deelname voor 1 januari 2012 een recht op deelname betekent voor minimaal vijf jaar tegenover nul jaar onder de nieuwe regeling, zou de wens om deel te nemen alleen maar versterken. Aan de andere kant kan de fiscale tegemoetkoming wel beperkt worden tot vijf jaar, hetgeen substantieel minder is (maar liefst 50%) dan de oorspronkelijke tien jaar. Gesteld zou kunnen worden dat ten tijde van het afsluiten van de arbeidsovereenkomst en het bepalen van het salaris is gehandeld met de idee dat er recht zou bestaan op deelname aan de 30%-regeling. Door het vervallen van recht op deelname heeft de werknemer (zonder compensatie) nu een veel lager netto salaris, terwijl nu juist dit netto salaris voor hem van belang zal zijn. Daarmee komen we direct op het aspect dispositieschade. Pauwels geeft aan dat voor de vraag of een beroep op het vertrouwensbeginsel kan worden gedaan van belang is of sprake is van dergelijke schade. Nu dit in casu inderdaad het geval is, is er wederom een omstandigheid die tegen het huidige overgangsrecht spreekt. Het andere aspect met betrekking tot het gedrag van de belastingplichtige - te weten grensverkenning - speelt in casu geen rol, want van het opzoeken van de grenzen van het recht kan geen sprake zijn geweest.

#### *Gedrag van de overheid*

Voor wat betreft het gedrag van de overheid zijn er een drietal aspecten te onderscheiden. Ten eerste is er de zorgplicht van de overheid. De wetgever heeft de plicht om ervoor te zorgen dat rechtszekerheid van belastingplichtigen zo min mogelijk wordt aangetast. Ten tweede zijn er de uitlatingen van de (mede)wetgever. Is er in het verleden toegezegd bepaalde gevallen te

---

<sup>74</sup> Kamerstukken II 2010/11, 32 504, nr. 69

respecteren? In casu zijn bij de doorgevoerde wijziging dergelijke toezeggingen niet gedaan. Het derde aspect is de consistentie, heeft de wetgever in het verleden wijzigingen doorgevoerd waarbij de overgangsrechtelijke vraag vergelijkbaar was? Dit is in het kader van het gecreëerde overgangsrecht een interessante, want er zijn uitspraken van de nationale rechter over het overgangsrecht ten tijde van de overgang van de 35%-regeling naar de 30%-regeling. Tegelijk met deze overgang vond de overgang van de Wet IB 1964 plaats naar de huidige Wet IB 2001, een aspect zo zullen we hierna zien dat van belang was.

De uitspraak waar ik op doel is die van de Hoge Raad van 8 oktober 2004.<sup>75</sup> In deze uitspraak heeft de Hoge Raad een uitspraak van Hof Den Haag<sup>76</sup> bevestigd met betrekking tot het overgangsrecht van de voornoemde wetswijziging. In het kort was destijds de vraag die gesteld werd of de werknemer recht hield op de 35%-regeling in plaats van de nieuwe 30%-regeling. Het Hof en de Hoge Raad beantwoordden deze vraag ontkennend. Van belang in dit kader zijn:

- dat de in de beschikking opgenomen duur van toepassing van de 35%-regeling niet kon worden afgedwongen door een beroep te doen op het vertrouwensbeginsel. De regeling hing namelijk dusdanig samen met de hoogte van het IB-tarief op het netto besteedbare inkomen, dat rekening diende te worden gehouden met de verlaging van dit tarief bij de wetswijziging per 1 januari 2001. Door deze tariefsverlaging heeft de intrekking van de beschikking niet tot kosten geleid voor de belanghebbende;<sup>77</sup>
- dat al in oktober 1999 de wijziging van de 35%-regeling bekend is gemaakt en dat in de kamerstukken is aangegeven dat “geen onverkorte voortzetting van de huidige regeling voor de duur van de op 31 december 2000 afgegeven beschikkingen kan worden toegezegd.”;<sup>78</sup>
- dat met de invoering van de 30%-regeling niet meer is beoogd dan een totstandkoming van een regeling die is toegesneden op de specifieke principes van de belastingregelgeving per 1 januari 2001;<sup>79</sup>
- het commentaar van Schuver-Bravenboer bij het onderhavige arrest van de Hoge Raad. Daarin geeft zij aan dat wel sprake zou moeten zijn van opgewekt vertrouwen van de zijde van de inspecteur als de beschikking afgegeven was vóór de bekendmaking van de wijziging per 1 januari 2001.<sup>80</sup> Laat nu juist dit een hekel punt zijn in de huidige wijziging, want ook beschikkingen van ruim voor de datum van bekendmaking (september 2011) kunnen hun waarde verliezen.

Al met al maakt dit dat mijns inziens een zwaarder gewicht moet worden toegekend aan het rechtszekerheidsbeginsel.

#### *Bijzonderheden te wijzigen regelgeving*

Als een bijzonderheid van de gewijzigde regel kan mijns inzien het doel van de 30%-regeling worden aangehaald. Het doel is de stimulatie van het verwerven van werknemers met een specifieke kennis die in Nederland niet aanwezig is. In dit kader is het vreemd werknemers uit te sluiten die weliswaar over deze kennis beschikken, maar binnen 150 kilometer van de landsgrens wonen.

<sup>75</sup> HR 8 oktober 2004, nr. 39.612. LJN AR3514, NTFR 2004/1496, BNB 2005/43

<sup>76</sup> Hof Den Haag 21 maart 2003, nr. 02/03578, NTFR 2004/1496, V-N 2003/32.1.17

<sup>77</sup> HR 8 oktober 2004, nr. 39.612. LJN AR3514, NTFR 2004/1496, V-N 2004/53.5 r.o. 3.5 - 3.7

<sup>78</sup> Hof Den Haag 21 maart 2003, nr. 02/03578, r.o. 6.2 - 6.3, NTRF 2004/1496, V-N 2003/32.1.17

<sup>79</sup> Hof Den Haag 21 maart 2003, nr. 02/03578, r.o. 6.12, NTRF 2004/1496, V-N 2003/32.1.17

<sup>80</sup> HR 8 oktober 2004, nr. 39.612. LJN AR3514, BNB 2005/43, NTFR 2004/1496, commentaar punt 6



### *Geformaliseerde rechtspositie*

Al vaker is aan bod gekomen dat bij de 30%-regeling de werknemer het recht op deelname krijgt door middel van verstrekking van een voor bezwaar vatbare beschikking. In deze beschikking is opgenomen dat de werknemer, mits voldaan wordt aan de voorwaarden, recht heeft op deelname aan de 30%-regeling voor een periode van maximaal tien jaar. In dit kader is bij de belastingplichtige de verwachting geschept dat hij ook daadwerkelijk tien jaar deel kan nemen aan de 30%-regeling, mits er zich geen wijzigingen voordoen in diens situatie. Pauwels haalt in dit kader zelfs het voorbeeld van de 30%-regeling aan en stelt dat ook aan dit soort verwachtingen belang dient te worden gehecht.<sup>81</sup>

### *Mogelijkheid tot aanpassing*

Een aspect dat ook meespeelt in de beoordeling van het overgangsrecht is of de belastingplichtige zich aan kan passen om zo alsnog aan de nieuwe voorwaarden te kunnen voldoen. Bij de wijzigingen binnen de 30%-regeling is aanpassing op enkele voorwaarden mogelijk. Zo kan het salaris eventueel worden verhoogd om te voldoen aan de nieuw ingevoerde salariseis. Aanpassing met betrekking tot de kilometergrens is evenwel niet mogelijk, aangezien na de periode van vijf jaar getoetst wordt op basis van de dan geldende voorwaarden. Eén van deze voorwaarden is de kilometergrens, op grond waarvan de werknemer alleen als ingekomen werknemer wordt aangemerkt als deze woonachtig was op meer dan 150 kilometer van de landsgrens. In de kamerstukken<sup>82</sup> is aangegeven dat voor de toetsing aan de kilometergrens gekeken moet worden naar het moment vóór indiensttreding. Dit moment is te allen tijden in het verleden gelegen en ondanks de hedendaagse techniek kan men daar nog altijd geen invloed op uitoefenen. Het wrange is dat de werknemer indertijd op geen enkele wijze kon verwachten dat een dergelijke eis in de toekomst ingevoerd zou worden, maar nu wel geconfronteerd wordt met het vervallen van het recht op deelname.

### *Nadeel*

Al eerder is dit aspect besproken, namelijk het dispositienadeel. Het vervallen van het recht op deelname aan de 30%-regeling heeft voor de belanghebbende tot gevolg dat maar liefst 30% van zijn belastbare loon niet langer belastingvrij kan worden verstrekt. Uitgaande van een bruto salaris van € 40.000, praat je dan over een belastingvrije vergoeding van € 12.000. Wordt deze vergoeding wel belast, dan is het nadeel (tarief op 42% gesteld) € 5.040. Het behoeft geen nadere onderbouwing dat we kunnen spreken van een aanzienlijk nadeel. Een terugblik op de eerder aangehaalde jurisprudentie met betrekking tot de 30%-regeling leert dat destijds één van de voornaamste redenen voor het verwerpen van het beroep was dat er geen nadeel was voor de belanghebbende. Tenslotte kon de belanghebbende wel blijven deelnemen aan de nieuwe 30%-regeling en werd het tariefverschil gecompenseerd door het lagere inkomstenbelastingtarief. Bij het huidige overgangsrecht is hier geen sprake van. Voldoet de belastingplichtige niet aan de nieuwe voorwaarden, dan vervalt het recht op deelname op het moment van hertoetsing. De schade is in dat geval de helft van wat men ooit beoogde aan voordeel te behalen. Uitgaande van het voornoemde rekenvoorbeeld met het bruto salaris van € 40.000 resulteert dit in een schade van € 25.200 (5 x € 5.040), welk nadeel op geen enkele wijze wordt gecompenseerd.

---

<sup>81</sup> M.R.T. Pauwels, *Terugwerkende Kracht van belastingwetgeving: gewikt en gewogen*, Amersfoort: Sdu uitgevers 2009, hoofdstuk 11.14

<sup>82</sup> *Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10*

### *Conclusie*

Op grond van de in de vorige paragraaf benoemde omstandigheden van de omstandighedencatalogus van Pauwels ben ik van mening dat niet anders geconcludeerd kan worden dan dat er sprake is van gerechtvaardigd vertrouwen aan de zijde van de belastingplichtigen, zodat zij erop mochten vertrouwen dat zij de in hun beschikking gestelde termijn van maximaal 10 jaar uit konden dienen. De kanttekening die hierbij gemaakt dient te worden is dat het dan wel dient te gaan om beschikkingen die zijn afgegeven vóór 7 september 2011<sup>83</sup>, omdat vanaf dat moment voorzienbaar was dat de voorwaarden zouden wijzigen en er een kilometergrens zou worden toegevoegd. Ik ben dan ook van mening dat het huidige overgangsrecht te beperkt is. Beschikkingen afgegeven vóór 7 september 2011 zouden gerespecteerd moeten worden. Dit respecteren is vorm te geven door bij de hertoetsing de kilometergrens buiten beschouwing te laten. Met betrekking tot de salariseis ben ik van mening dat deze op grond van de omstandighedencatalogus wel in stand zou kunnen blijven, omdat met betrekking tot deze voorwaarde het wel mogelijk is om aanpassingen door te voeren waardoor wel wordt voldaan aan de voorwaarden.

Voor beschikkingen afgegeven ná 7 september 2011 is het huidige overgangsrecht wel afdoende. Vanaf deze datum kon de belastingplichtige redelijkerwijs op de hoogte zijn van de op handen zijnde wijzigingen, zodat vanaf die datum niet langer sprake kan zijn van een gerechtvaardigd vertrouwen.

---

<sup>83</sup> *Kamerstukken II 2010/11, 32 504, nr. 69*

## Hoofdstuk 5: Knelpunten in Europeesrechtelijke perspectief

In de voorgaande vier hoofdstukken is een inleiding gegeven op de 30%-regeling, is de oude 30%-regeling zoals deze tot 1 januari 2012 bestond besproken en zijn in hoofdstuk drie de wijzigingen per 1 januari 2012 en de daarmee corresponderende knelpunten aan bod gekomen. Aan één van deze knelpunten, te weten de terugwerkende kracht als gevolg van het mijns inzien te beperkte overgangsrecht, is in het voorgaande hoofdstuk aandacht besteed. Met betrekking tot de doorgevoerde wijzigingen hebben gezien dat de regeling per 1 januari 2012 gewijzigd is op de volgende vijf punten:

1. De specifieke deskundigheid wordt voortaan ingevuld door toepassing van een vaste salarismnorm.
2. De kortingsregeling is opgerekt tot 25 jaar.
3. Er is een kilometergrens toegevoegd aan het begrip ingekomen werknemer.
4. De voorwaarden voor promovendi zijn versoepeld.
5. De looptijd is ingekort tot 8 jaar.

In dit vijfde hoofdstuk zal nader worden ingegaan op de Europeesrechtelijke knelpunten van één van deze wijzigingen. Van de vier wijzigingen is er namelijk één waarvan men zich hardop afvraagt of deze wel in overeenstemming is met het Europese recht. Ten tijde van de parlementaire behandeling<sup>84</sup> hebben Kamerleden, voornamelijk leden van het CDA, Kamervragen gesteld over hoe de eis van 150 kilometer zich tot het Europese recht verhoudt. Daarnaast is er op verzoek van de staatssecretaris van Financiën een advies door van de Raad van State<sup>85</sup> uitgebracht over de 150 kilometergrens. De nieuwe bepaling is echter ook doorgedrongen tot de gelederen van het Europese Parlement. Het Belgische Europees Parlementslid Frieda Brepoels heeft op 25 oktober 2011<sup>86</sup> en 3 februari 2012<sup>87</sup> vragen gesteld aan de Europese Commissie over de houdbaarheid van de wijzigingen in het kader van het Europese recht. Daarnaast is de nieuwe 30%-regeling door een aantal auteurs tegen het licht gehouden. In de komende paragrafen - meer specifiek paragraaf 5.2 en verder - zal ik regelmatig verwijzen naar de voornoemde bijdragen. In die zin zullen zij een belangrijk onderdeel vormen voor de beantwoording van de onderzoeksvraag of de wijzigingen binnen de 30%-regeling per 1 januari 2012 in strijd zijn met het Europese recht.

### 5.1 Het Europese recht

Alvorens hier aan toe te komen is een zekere kennis nodig van het Europese recht en de wijze waarop het Europese Hof van Justitie beoordeelt of een bepaling strijdig is met het Europese recht. Daarom zal in deze paragraaf en de daaropvolgende nader worden ingegaan op dit Europese recht en de van belang zijnde jurisprudentie die gewezen is door het Europese Hof van Justitie. Van belang is te weten wat de achterliggende gedachte is van het Europese recht, namelijk het creëren van een gemeenschappelijke binnenmarkt door het opheffen van barrières in relaties tussen lidstaten.<sup>88</sup> Om

---

<sup>84</sup> *Kamerstukken II 2011/12*, 33 003, nr. 10, p. 72

<sup>85</sup> *Raad van State*, W06.11.0500/III

<sup>86</sup> Europees parlement, parlementaire vragen, E-009620/2011

<sup>87</sup> Europees parlement, parlementaire vragen, E-000979/2012

<sup>88</sup> J.J.A.M. Korving, *Fiscale Praktijkreeks*, Europees Belastingrecht, par. 3.1

uitvoering te kunnen geven aan deze doelstelling zijn in het VwEU een aantal bepalingen opgenomen.

De eerste bepaling die van belang is in dit kader is artikel 18 VwEU, ook wel non-discriminatiebeginsel genoemd. Artikel 18 VwEU is de basisbepaling en bepaalt dat binnen de werkingssfeer van de verdragen elke discriminatie op grond van nationaliteit verboden is onverminderd de bijzondere bepalingen. Het directe gevolg van dit artikel is dat lidstaten de nationaliteit van de belastingplichtige niet als onderscheidend criterium mogen hanteren, bijvoorbeeld door uitsluitend fiscale voordelen toe te kennen aan een belastingplichtige met de Nederlandse nationaliteit of vennootschappen die opgericht zijn naar Nederlands recht.<sup>89</sup> Deze bijzondere bepalingen zijn nader uitgewerkt in de volgende vier verdragsvrijheden<sup>90</sup>:

1. Het vrije verkeer van goederen (28 en 29 VwEU).
2. Het vrije verkeer van personen , bestaande uit:
  - a. het vrije verkeer van werknemers (45 VwEU);
  - b. de vrijheid van vestiging (49 VwEU).
3. De vrijheid tot het verrichten van diensten (56 VwEU).
4. Het vrije verkeer van kapitaal- en betalingsverkeer (63 VwEU)

Het non-discriminatiebeginsel van artikel 18 VwEU wordt dus als eerste benoemd, maar wordt in de praktijk desondanks meer gebruikt als restbepaling. Wanneer een situatie ook te kwalificeren is onder één van de bijzondere bepalingen, ofwel de verdragsvrijheden, dan zal het Europese Hof van Justitie kiezen voor deze bijzondere bepaling. Dit heeft tot gevolg dat in de praktijk slechts in uitzonderlijke gevallen een oordeel zal worden geveld op basis van dit non-discriminatiebeginsel.<sup>91</sup>

Elk van de verdragsvrijheden ziet dus op een specifieke verkeersvrijheid. Voor deze bijdrage is echter alleen het vrije verkeer van personen relevant, meer specifiek het vrije verkeer van werknemers als bedoeld in artikel 45 VwEU. De 30%-regeling staat tenslotte uitsluitend open voor *werknemers* die voldoen aan bepaalde voorwaarden. Artikel 45 VwEU is de enige bepaling die specifiek op deze werknemers ziet, waardoor dit de relevante bepaling is. In het vervolg van deze bijdrage zal dit artikel van het VwEU dan ook centraal staan, voor wat betreft de overige verdragsvrijheden wordt volstaan met de voorgaande benoeming ervan.

Ik het kader van het Europese recht is van belang dat voor een eventueel beroep op het vrije verkeer van werknemers de gang naar de Europese rechter gemaakt zal moeten worden, ofwel het Europese Hof van Justitie. Het Europese Hof van Justitie hanteert voor alle zaken, waaronder ook fiscale zaken, hetzelfde beslissingsmodel.<sup>92</sup> Dit beslissingsmodel is geen gegeven, maar is af te leiden uit de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie.<sup>93</sup> Het model wordt hierna gegeven en zal het uitgangspunt zijn voor de inleiding van het Europese recht in de volgende paragrafen. Een inleiding die noodzakelijk is voor de doorgronding van de onder 4 genoemde bijdragen die later aan bod zullen komen.

---

<sup>89</sup> J.J.A.M. Korving, *Fiscale Praktijkreeks, Europees Belastingrecht*, paragraaf 3.3.2

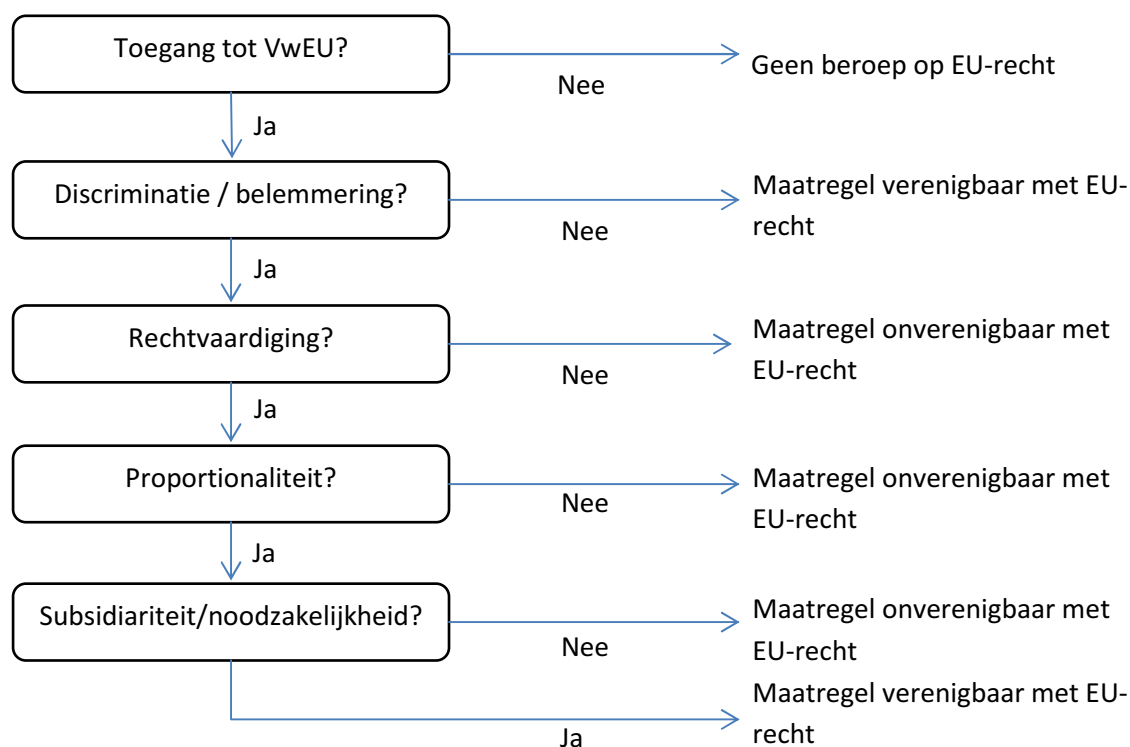
<sup>90</sup> I.J.J. Burgers, *Wegwijs in het Internationaal en Europees Belastingrecht*, 11.1.1

<sup>91</sup> J.J.A.M. Korving, *Fiscale Praktijkreeks, Europees Belastingrecht*, paragraaf 3.3.2

<sup>92</sup> J.J.A.M. Korving, *Fiscale Praktijkreeks, Europees Belastingrecht*, paragraaf 3.2

<sup>93</sup> T. Koelman, 'De Hoge Raad als overbezorgde Europese cipier? ', paragraaf 2.1.2, WFR 2004/1046

Het beslissingsmodel:



### 5.1.1 Toegang tot het VwEU

De eerste vraag die op grond van het beslissingsmodel beoordeeld dient te worden is dus of er toegang is tot het VwEU, ten slotte kan er zonder toegang tot het VwEU geen beroep worden gedaan op het Europese recht en de daarbij behorende verdragsvrijheden. De toegang tot het VwEU is er als de persoon de nationaliteit heeft van een EU-lidstaat of er sprake is van een rechtspersoon die naar het recht van een EU-lidstaat is opgericht. Dit blijkt ook uit het tweede lid van artikel 45 VwEU, dat bepaalt dat artikel 45 VwEU alleen geldt voor een werknemer die onderdaan is van een lidstaat. Het is daarbij van belang dat de persoon de nationaliteit bezit van de lidstaat, niet wat zijn werkelijke woonplaats is.<sup>94</sup>

Daarnaast dient er sprake te zijn van een grensoverschrijdende (economische) situatie.<sup>95</sup> Ofwel, er moet ook daadwerkelijk een beroep gedaan kunnen worden op de verdragsvrijheden. Bij een puur nationale bepaling kan geen beroep worden gedaan op de Europese verdragsvrijheden.<sup>96</sup>

### 5.1.2 Discriminatie of belemmering

De tweede vraag die beoordeeld dient te worden is of de wettelijke bepaling een verboden discriminatie of een verboden belemmering van het Europese recht betreft. Het begrip discriminatie dient hierbij onderverdeeld te worden in twee categorieën, namelijk directe en indirecte discriminatie. Hierna volgt een korte toelichting op deze drie begrippen.<sup>97</sup>

<sup>94</sup> NDFR, artikelsgewijs commentaar 45 VwEU, 1, (<www.ndfr.nl>; alleen voor leden)

<sup>95</sup> J.J.A.M. Korving, Fiscale Praktijkreeks, Europees Belastingrecht, par. 3.2

<sup>96</sup> HvJ EG 26 januari 1993, zaak C-112/91, Werner

<sup>97</sup> J.J.A.M. Korving, Fiscale Praktijkreeks, Europees Belastingrecht, par. 3.3.1

### *Directe discriminatie*

Van directe discriminatie is sprake als een nationaal wettelijke bepaling onderscheid maakt op grond van nationaliteit.

### *Indirecte discriminatie*

Bij indirecte discriminatie wordt geen onderscheid gemaakt naar nationaliteit, maar naar een ander onderscheidend criterium dat feitelijk neerkomt op onderscheid naar nationaliteit.

### *Belemmering*

Van een belemmering is sprake als een nationaal wettelijke bepaling geen onderscheid maakt op grond van een onderscheidend criterium, maar wel een vergelijkbaar effect heeft.

Hoewel de begrippen inhoudelijk van elkaar afwijken is het belang van deze verschillen vooral theoretisch, meer specifiek: op welk artikel dient een beroep te worden gedaan? Op grond van de vier verdragsvrijheden zijn namelijk zowel discriminaties als belemmeringen verboden, terwijl op grond van het non-discriminatiebeginsel uitsluitend discriminaties verboden zijn.<sup>98</sup>

Ook kan discriminatie worden onderverdeeld in verticale en horizontale discriminatie. Van verticale discriminatie is sprake als een inwoner van de ene staat in een andere staat slechter wordt behandeld, dan de inwoners van die staat. Van horizontale discriminatie is sprake als een staat inwoners van een andere staat gunstiger behandelt, dan inwoners van weer een andere staat.<sup>99</sup>

### **5.1.3 Rechtvaardiging**

Als vastgesteld is dat er inderdaad sprake is van een verboden discriminatie (direct of indirect) of belemmering, dan wil dit nog niet per definitie zeggen dat deze beperking van de verdragsvrijheden ook daadwerkelijk in strijd is met het Europese recht. Wanneer de beperking namelijk te rechtvaardigen is, dan mag deze worden gehandhaafd. Deze rechtvaardigingsgronden kunnen worden onderverdeeld in geschreven en ongeschreven rechtvaardigingsgronden. De geschreven rechtvaardigingsgronden zijn af te leiden uit het VwEU<sup>100</sup> en houden in dat beperkingen ter bescherming van de openbare orde, de openbare veiligheid en de volksgezondheid te rechtvaardigen zijn. De praktijk wijst echter uit dat een beroep op deze geschreven rechtvaardigingsgronden zelden worden geaccepteerd.<sup>101</sup>

Als gevolg van jurisprudentie van het Hof van Justitie zijn er echter ook een aantal ongeschreven rechtvaardigingsgronden tot stand gekomen. Zo oordeelde het Hof van Justitie in 1979<sup>102</sup> dat belemmeringen gerechtvaardigd kunnen zijn op grond van dwingende redenen van algemeen belang. In latere rechtspraak is aan deze relatief open norm meer invulling gegeven en zijn de volgende rechtvaardigingsgronden geaccepteerd:<sup>103</sup>

- Doeltreffendheid van fiscale controles: hierbij dient gedacht te worden aan de mogelijkheid tot het achterhalen van informatie. Wanneer dit laatste (nagenoeg) niet mogelijk is, dan is dit een

---

<sup>98</sup> J.J.A.M. Korving, Fiscale Praktijkreeks, Europees Belastingrecht, par. 3.3.1

<sup>99</sup> D.J.J.Sloot, 'Zijn bilaterale belastingverdragen strijdig met het discriminatieverbod en/of de verdragsvrijheden uit het EG-recht?', Forfaitair 2004/142

<sup>100</sup> Zie o.a. artikel 45, lid 3 VwEU

<sup>101</sup> J.J.A.M. Korving, Fiscale Praktijkreeks, Europees Belastingrecht, par. 3.5

<sup>102</sup> HvJ EU 20 februari 1979, zaak 120/78, Cassis de Dijon

<sup>103</sup> J.J.A.M. Korving, Fiscale Praktijkreeks, Europees Belastingrecht, par. 3.5

rechtvaardigingsgrond.<sup>104</sup> Als gevolg van de uitwisselingsverplichting van informatie binnen de EU zal deze rechtvaardigingsgrond echter niet snel worden aangenomen.<sup>105</sup>

- Tegengaan van belastingontwijking: dit houdt in dat lidstaten in hun nationale wetgeving maatregelen mogen nemen ter bestrijding van belastingontwijking. Het moet daarbij wel gaan om puur kunstmatige constructies ter voorkoming van belasting, zoals schijn- en brievenbusvennootschappen.<sup>106</sup> Ook antimisbruikbeginselen, zoals fraus-legis, lijken toegestaan, mits getoetst wordt aan de concrete situatie.<sup>107</sup>
- Territorialiteitsbeginsel<sup>108</sup>: dit beginsel houdt in dat een lidstaat datgene mag belasten, dat is terug te voeren naar haar grondgebied. Hierbij kan gedacht worden aan de nationaliteit, de bron of de woon- of vestigingsplaats.<sup>109</sup> Een variant op het territorialiteitsbeginsel is de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid, wat qua voorwaarden nagenoeg identiek is aan het territorialiteitsbeginsel.
- Coherentie: ook wel samenhang binnen het belastingstelsel genoemd. Voor de beoordeling dient naar het gehele belastingstelsel te worden gekeken. De belemmering of discriminatie kan worden gerechtvaardigd als bijvoorbeeld het fiscale voordeel ter compensatie is opgenomen voor een andere bepaling. Als voorbeeld kan worden gedacht aan het Nederlandse pensioenstelsel. Daarbij zijn de tijdens de opbouw ingelegde premies aftrekbaar, waar tegenover staat dat de uitkering te zijner tijd belast is.<sup>110</sup>
- Balans en wederkerigheid van een belastingverdrag: de bepalingen binnen de belastingverdragen kunnen resulteren in een verschil in behandeling. Deze rechtvaardigingsgrond houdt in dat dit verschil gerechtvaardigd kan zijn, doordat het verdrag als geheel beoordeeld dient te worden. Het is het resultaat van een onderhandeling tussen de lidstaten en de verschillende bepalingen kunnen in beginsel niet afzonderlijk worden beoordeeld.<sup>111</sup>

#### 5.1.4 Proportionaliteit en subsidiariteit/noodzakelijkheid

De laatste twee onderdelen die het Hof van Justitie dient te doorlopen zijn die van proportionaliteit en subsidiariteit. De onder 4.1.3 genoemde rechtvaardigingsgronden resulteren namelijk uitsluitend in een rechtvaardiging als de bepaling ook voldoet aan deze twee vereisten. De vereisten houden in dat de bepaling geschikt moet zijn om het beoogde doel te rechtvaardigen en daarnaast mag deze niet verder gaan dan noodzakelijk. Als het doel ook behaald kan worden met minder vergaande maatregelen, dan is de lidstaat verplicht voor een dergelijke maatregel te kiezen.<sup>112</sup>

---

<sup>104</sup> HvJ EU 9 oktober 1980, zaak 823/79, Carciati

<sup>105</sup> HvJ EU 11 juni 2009, zaak C-521/07, Commissie/Nederland

<sup>106</sup> HvJ EU 12 september 2006, zaak C-196/07, Cadbury Schweppes

<sup>107</sup> HvJ EU 5 juli 2007, zaak C-321/05, Kofoed, zie in dit kader ook noot 2 van D.S. Smit bij FED 2007/71: Kofoed – Toepassing fusierichtlijn bij aandelenruil gevolgd door dividenduitkering kort daarna.

<sup>108</sup> Zie in dit kader ook D.M. Weber, 'Carry-forward van verliezen van een vaste inrichting. Hieraan verbonden voorwaarde strijdig met art. 52 EG-verdrag', FED 1998/365

<sup>109</sup> HvJ EU 15 mei 1997, zaak C-250/95, Futura Singer

<sup>110</sup> HvJ EU 28 januari 1992, zaak C-204/90, Bachmann en HvJ EU 28 januari 1992, zaak C-300/90, Commissie/België

<sup>111</sup> HvJ EU 5 juli 2005, zaak C-376/03, D.

<sup>112</sup> J.J.A.M. Korving, Fiscale Praktijkreeks, Europees Belastingrecht, par. 3.6

## 5.2 Toepassing beslissingsmodel op de kilometergrens

In de voorgaande paragrafen is het beslissingsmodel van het Europese Hof van Justitie toegelicht. Zoals gezegd hanteert het Europese Hof van Justitie dit model bij de beoordeling of een bepaling strijdig is met het Europese recht. In de komende paragrafen zal ik dit beslissingsmodel loslaten op de ter discussie staande kilometergrens van 150 kilometer. De daaruit te trekken conclusie zal bepalend zijn voor beantwoording van mijn onderzoeksvraag, te weten:

*Zijn de wijzigingen binnen de 30%-regeling per 1 januari 2012 strijdig met het Europese recht?*

### 5.2.1 Toegang tot het VwEU

Onder 4.1.1 zagen we dat de eerste vraag die beantwoord dient te worden is of er toegang is tot het VwEU. Deze toegang is er als sprake is van een onderdaan van een EU-lidstaat en er tevens een grensoverschrijdende (economische) situatie is.

Van belang is dat de kilometergrens uitsluitend speelt in de situatie waarbij sprake is van een inkomende werknemer die woonachtig is geweest binnen 150 kilometer van de Nederlandse landsgrens. In de praktijk komt dit erop neer dat de kilometergrens alleen relevant is voor werknemers/onderdanen afkomstig uit België, Luxemburg en delen van Noord-Frankrijk en West-Duitsland<sup>113</sup>. Werknemers afkomstig uit niet EU-lidstaten zullen überhaupt niet in aanraking komen met de kilometergrens, aangezien zij altijd buiten de 150 kilometer woonachtig zullen zijn geweest. Aan het vereiste van een EU-lidstaat onderdaan is dan ook zonder twijfel voldaan. Daar de 30%-regeling alleen kan worden toegepast als de werknemer in Nederland komt werken, is tevens sprake van een grensoverschrijdende economische activiteit. Ik ben dan ook van mening dat aan de vereisten voor toegang tot het VwEU is voldaan, waardoor onomstotelijk een beroep kan worden gedaan op het van belang zijnde artikel 45 VwEU (vrij verkeer van werknemers). Dat artikel 45 VwEU de relevante bepaling is, is ook door het kabinet tijdens de parlementaire behandeling<sup>114</sup> aangegeven.

Ook Lemmens<sup>115</sup> is met betrekking tot deze eerste vraag van het beslissingsmodel kort. Lemmens merkt op dat er sprake dient te zijn van een onderdaan van een lidstaat die economische activiteiten ontplooit en er grensoverschrijdend verkeer aanwezig dient te zijn. Volgens hem is aan deze eisen zonder enige twijfel voldaan. Ik deel deze mening van Lemmens.

### 5.2.2 Discriminatie of belemmering

Nu vaststaat dat de toegang tot het VwEU openstaat, komt de tweede vraag van het beslissingsmodel ter sprake. Ofwel, is er sprake van een verboden discriminatie of belemmering? Onder 4.1.2 hebben we gezien dat het begrip verboden discriminatie onder is te verdelen in directe en indirecte discriminatie.

#### *Directe discriminatie*

Als sprake is van directe discriminatie wordt onderscheid gemaakt op grond van nationaliteit door een nationaal wettelijke bepaling. De geïntroduceerde kilometergrens is onderdeel van de 30%-

---

<sup>113</sup> Zie in dit kader ook de Kamervragen van de SP-leden; *Kamerstukken II 2011/12*, 33 003, nr. 10, p. 72-74

<sup>114</sup> *Kamerstukken II 2011/12*, 33 003, nr. 10, p. 72-74

<sup>115</sup> I.W.G. Lemmens, *De 30%-regeling anno 2012: door aanscherping niet meer EU-proof*, *Forfaitair* 2012/222



regeling en daarmee onderdeel van een nationaal wettelijke bepaling. Er wordt echter geen direct onderscheid gemaakt naar nationaliteit. Hoewel de kilometergrens in de praktijk tot gevolg heeft dat Belgen, Luxemburgers en sommige Fransen en Duitsers uitgesloten worden van deelname, worden zij op geen enkele wijze direct naar nationaliteit uitgesloten. Ik ben dan ook van mening dat er geen sprake is van directe discriminatie.

Ook het kabinet heeft tijdens de parlementaire behandeling<sup>116</sup> aangegeven, dat de invoering van de kilometergrens an sich geen directe discriminatie met zich meebrengt. Volgens het kabinet wordt er geen direct onderscheid gemaakt op basis van nationaliteit. In deze deel ik derhalve de mening van het kabinet.

Noordenbos<sup>117</sup> is echter een andere mening toegedaan. Ook hij constateert dat door de kilometergrens werknemers afkomstig uit West-Duitsland, een deel van Noord-Frankrijk, Luxemburg en België nadeliger worden behandeld dan werknemers uit andere EU-lidstaten. Daar waar het kabinet en ikzelf echter concluderen dat dit niet tot directe discriminatie leidt, is Noordenbos een andere mening toegedaan. Hij formuleert deze constatering namelijk als volgt: *“Buitenlandse hooggekwalificeerde werknemers hebben in Nederland recht op de 30%-regeling, met uitzondering van Belgen, Luxemburgers en sommige Fransen en Duitsers.”* Een en ander heeft volgens Noordenbos dan ook tot gevolg dat sprake is van discriminatie naar nationaliteit, hetgeen een directe discriminatie met zich meebrengt. Dit is volgens Noordenbos in strijd met het vrije verkeer van werknemers als bedoeld in artikel 45 VwEU. Ik ben van mening dat Noordenbos hier te kort door de bocht gaat. De regeling kan in de praktijk weliswaar zo uitwerken, maar binnen de kilometergrens an sich wordt op geen enkele wijze direct onderscheid gemaakt naar Nationaliteit. Wanneer de grens anders was geformuleerd, bijvoorbeeld: *“Werknemers afkomstig uit België, Luxemburg en delen van Noord-Frankrijk en West-Duitsland kunnen niet aangemerkt worden als zijnde ingekomen werknemer”*, dan was dit een ander verhaal geweest. Al met al kan er mijn inziens geconcludeerd worden dat de kilometergrens niet resulteert in directe discriminatie.

#### *Indirecte discriminatie*

Met de vaststelling dat geen sprake is van directe discriminatie naar nationaliteit zijn we er echter niet. Indirecte discriminatie naar nationaliteit is tenslotte ook verboden, is hier dan wellicht sprake van? Onder 4.1.2 hebben we gezien dat van indirecte discriminatie sprake is als binnen de regeling geen onderscheid wordt gemaakt naar nationaliteit, maar wel naar een ander onderscheidend criterium dat feitelijk neerkomt op onderscheid naar nationaliteit. Al eerder heb ik aangegeven dat de kilometergrens er feitelijk voor zorgt dat werknemers uit België, Luxemburg en delen van Noord-Frankrijk en West-Duitsland worden uitgesloten van deelname aan de 30%-regeling. Noordenbos formuleerde dit al als: *“Buitenlandse hooggekwalificeerde werknemers hebben in Nederland recht op de 30%-regeling, met uitzondering van Belgen, Luxemburgers en sommige Fransen en Duitsers.”* Mijn inziens is er dus inderdaad sprake van een onderscheidend criterium dat feitelijk neerkomt op onderscheid naar nationaliteit, ofwel er is in beginsel sprake van indirecte discriminatie. Wederom zijn we er echter niet met deze constatering, want er kan namelijk alleen sprake zijn van indirecte discriminatie als gelijke gevallen ongelijk behandeld worden. Is er sprake van gelijke gevallen?

---

<sup>116</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 72-74

<sup>117</sup> H.J. Noordenbos, *Wijziging 30%-regeling aanvechtbaar*, NTFR 2011-2610

### *Gelijke gevallen*

Ook het kabinet<sup>118</sup> heeft hier zijn gedachten over laten gaan. Het kabinet merkte tijdens de parlementaire behandeling namelijk op dat artikel 45 VwEU er van oorsprong op gericht was dat binnenlandse werknemers niet gunstiger behandeld werden dan buitenlandse werknemers. Deze non-discriminatiebepaling heeft zich volgens het kabinet in de jurisprudentie echter ontwikkeld. Die ontwikkeling heeft ertoe geleid dat het ook niet is toegestaan om buitenlanders van verschillende nationaliteiten verschillend te behandelen. De vraag die hierdoor wordt opgeroepen is dus of de nieuwe kilometergrens resulteert in een dergelijke verschillende behandeling van buitenlanders naar nationaliteit? Van belang is dat de ingevoerde kilometergrens werknemers met bijvoorbeeld de Italiaanse nationaliteit minder snel zal treffen dan werknemers met een Duitse of Belgische nationaliteit. Ten slotte valt Italië altijd buiten de kilometergrens van 150 kilometer, dit in tegenstelling tot België en Duitsland. Het kabinet benadrukt echter dat uitsluitend sprake van indirecte discriminatie kan zijn als sprake is van gelijke gevallen, die ongelijk behandeld worden. Van gelijke gevallen is volgens het kabinet in het onderhavige geval geen sprake. De redenering van het kabinet is dat werknemers die binnen de 150 kilometergrens wonen maar weinig extraterritoriale kosten maken, waardoor de vergoeding van 30% te ruim is. Werknemers die buiten de 150 kilometergrens wonen zullen veel hogere extraterritoriale kosten maken, waardoor deze werknemers niet vergelijkbaar zijn met de werknemers die binnen de 150 kilometer tot de landsgrens wonen. Op grond hiervan komt het kabinet tot de conclusie dat geen sprake kan zijn van indirecte discriminatie.

Ik ben van mening dat het kabinet hier nogal kort door de bocht gaat. Maakt het voor de hoogte van de extraterritoriale kosten echt uit of je op meer dan 150 kilometer woonachtig bent van de landsgrens? Is dit niet veel meer afhankelijk van de feitelijke omstandigheden? Voor het antwoord op deze vraag is het mijn inziens van belang om eens goed voor ogen te houden waar de 30%-regeling nu eigenlijk voor is bedoeld, namelijk de vergoeding van extraterritoriale kosten.<sup>119</sup> Hieronder vallen onder meer extra uitgaven voor dubbele huisvesting, tewerkstellingsvergunningen, taalcursussen, etc. Is het voor de hoogte van deze kosten nu echt van belang of de werknemer op meer of minder dan 150 kilometer woonachtig is van de landsgrens? Veel meer van belang is bijvoorbeeld of de werknemer daadwerkelijk extra uitgaven van dubbele huisvesting heeft. De wetgever gaat er vanuit dat werknemers binnen een afstand van 150 kilometer van de landsgrens wel kunnen forenzen en dus maar weinig extraterritoriale zullen hebben. Een aspect dat eveneens van groot belang is voor het al dan niet proportioneel zijn van de regeling, iets waarop ik later zal terugkomen. In ieder geval is het wel of niet woonachtig zijn binnen 150 kilometer van de landsgrens in mijn ogen niet bepalend voor de hoogte van de extraterritoriale kosten, dus is mijn inziens wel degelijk sprake van gelijke gevallen en dus van indirecte discriminatie naar nationaliteit.

In dit kader is het volgende ook nog het opmerken waard. Hoewel het kabinet dus van mening was dat er geen sprake kon zijn van indirecte discriminatie, was de staatssecretaris blijkbaar minder overtuigd. Dit blijkt uit het feit dat hij de Raad van State heeft verzocht<sup>120</sup> een advies uit te brengen over de kilometergrens. In haar advies<sup>121</sup> geeft de Raad aan dat de kilometergrens wel degelijk kan

---

<sup>118</sup> *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 72-74

<sup>119</sup> Zie paragraaf 2.3.1 voor nader toelichting van de extraterritoriale kosten

<sup>120</sup> Kabinetsmissive 25 november 2011, no. 11.002835

<sup>121</sup> *Raad van State*, W06.11.0500/III

resulteren in indirecte discriminatie en daarom op gespannen voet staat met het Europese recht. Later in deze bijdrage zal ik nader ingaan op het advies van de Raad.

De redenering van het kabinet - te weten dat geen sprake is van gelijke gevallen, omdat werknemers die minder dan 150 kilometer van de landsgrens wonen geen tot weinig extraterritoriale kosten maken - houdt mijn inziens dus niet bepaald over. Het kabinet gaf al aan dat de ontwikkelingen binnen de jurisprudentie ertoe hebben geleid, dat ook ongelijke behandeling van twee objectief vergelijkbare buitenlandse situaties niet is toegestaan. Lemmens<sup>122</sup> spreekt in dit kader van een verboden horizontale discriminatie. Ook Lemmens is van mening dat de redenering van het kabinet uiterst dun is en voert daarvoor twee redenen aan. Ten eerste wordt volgens Lemmens volledig voorbijgegaan aan het feit dat door toepassing van deze harde grens één kilometer meer of minder bepalend kan zijn voor het wel of niet deel kunnen nemen aan de 30%-regeling. De werknemer die op 149 kilometer afstand van de landsgrens woonachtig is kan ten slotte niet deelnemen aan de 30%-regeling, terwijl de werknemer die slechts één kilometer verder van de landsgrens woont wel wordt toegelaten. Evident is dat de extraterritoriale kosten van deze werknemers nagenoeg identiek zullen zijn. Ten tweede is Lemmens van mening dat de afstand tot de landsgrens een opmerkelijke keuze is. Toetsing aan de hand van de woon-werkafstand zou volgens hem een veel betere optie zijn. Om dit te benadrukken geeft hij het volgende voorbeeld: een specialist werkt in Groningen en is woonachtig in de Belgische stad Luik. Luik ligt echter maar 30 kilometer van de Nederlandse landsgrens, waardoor de specialist onder de nieuwe regeling niet meer deel kan nemen aan de 30%-regeling. De woon-werkafstand is in deze situatie echter maar liefst 360 kilometer. Als de specialist niet in Luik, maar in het Duitse Rotenburg zou hebben gewoond, dan zou deze woon-werkstand 'slechts' 220 kilometer bedragen. Omdat Rotenburg echter net buiten de 150 kilometer van de landsgrens ligt, heeft de specialist wel de mogelijkheid deel te nemen aan de 30%-regeling. Volgens Lemmens leidt de regeling hierdoor tot een zekere willekeur. Lemmens is dan ook van mening dat op grond van deze twee argumenten toch sprake is van een verboden indirecte discriminatie, een redenering waarin ik mij kan vinden.

### *Belemmering*

Een categorie die nog niet is toegelicht is de verboden belemmering. Daarvan is sprake als een nationaal wettelijke bepaling geen onderscheid maakt op grond van een onderscheidend criterium, maar wel een vergelijkbaar effect heeft. Ik ben echter van mening dat hier geen sprake van kan zijn, omdat er bij een belemmering sprake dient te zijn van een regel die ziet op zowel binnenlandse als op grensoverschrijdende situaties. De 30%-regeling ziet uitsluitend op grensoverschrijdende situaties, dus kan geen sprake zijn van een verboden belemmering. Lemmens neemt in zijn bijdrage hetzelfde standpunt in.<sup>123</sup>

### *Artikel 45 VWEU*

Een onderdeel dat zeker niet onbesproken kan worden gelaten in het kader van discriminatoire maatregelen is de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie met betrekking tot het onderhavige artikel 45 VwEU. In deze jurisprudentie<sup>124</sup> heeft het Hof namelijk bepaald dat ook maatregelen die het minder aantrekkelijk maken voor werknemers om gebruik te maken van hun recht op vrij verkeer binnen de Europese Unie verboden zijn in het kader van artikel 45 VwEU. De

<sup>122</sup> I.W.G. Lemmens, *De 30%-regeling anno 2012: door aanscherping niet meer EU-proof*, *Forfaitair* 2012/222

<sup>123</sup> I.W.G. Lemmens, *De 30%-regeling anno 2012: door aanscherping niet meer EU-proof*, *Forfaitair* 2012/222

<sup>124</sup> Zie o.a. HvJ EU 16 maart 2010, C-325/08, *Olympique Lyonnais*

toegevoegde 150 kilometergrens maakt het voor werknemers inderdaad minder aantrekkelijk om gebruik te maken van hun recht op vrij verkeer als je dit vergelijkt ten opzichte van de oude 30%-regeling. Onder de oude regeling konden werknemers die binnen de 150 kilometergrens woonden tenslotte ook aanspraak maken op deelname aan de regeling, terwijl deze mogelijkheid nu is vervallen. De vraag is echter of je dit op deze wijze dient te bekijken.

Het kabinet<sup>125</sup> neemt hierin het standpunt in dat dit niet het geval is. De 30%-regeling is en blijft volgens het kabinet namelijk een regeling die het juist aantrekkelijker maakt voor werknemers om gebruik te maken van hun recht op vrij verkeer. Uitsluitend het feit dat de regeling versoerd is, met als reden het uitsluiten van werknemers die veelal veel lagere extraterritoriale kosten maken dan de forfaitaire 30%, doet hier volgens het kabinet niets aan af. Daarnaast benadrukt het kabinet dat het ook onder de nieuwe regeling mogelijk blijft om voor deze werknemers hun daadwerkelijke extraterritoriale kosten te vergoeden. Ik moet toegeven dat hier iets voor te zeggen is. Laten we de beperkende kilometergrens namelijk buiten beschouwing, dan is er inderdaad nog altijd sprake van een regeling die grensoverschrijdend economisch verkeer juist stimuleert. Toch ben ik van mening dat de toegevoegde maatregel wel in strijd is met artikel 45 VwEU. Mijn inziens moet je de beperkende maatregel namelijk zien in samenhang met de oude regeling. Weeg je de oude en de nieuwe regeling tegen elkaar af, dan is er wel degelijk sprake van een beperkende maatregel.

#### *Tussenconclusie*

Op grond van voornoemde ben ik dan ook van mening dat de kilometergrens wel degelijk een discriminatoire bepaling is. Meer specifiek is de regeling in strijd met artikel 45 VwEU, ofwel het recht op vrij verkeer van werknemers binnen de EU. Door de kilometergrens worden werknemers uit België, Luxemburg en delen van Noord-Frankrijk en West-Duitsland indirect gediscrimineerd op grond van hun nationaliteit. Het argument van het kabinet dat geen sprake is van gelijke gevallen, werknemers binnen de 150 kilometergrens hebben volgens het kabinet geen vergelijkbare extraterritoriale kosten als werknemers buiten de kilometergrens, snijdt mijn inziens geen hout. Ik ben namelijk van mening dat niet de afstand tot de landsgrens van belang is voor de hoogte van de extraterritoriale kosten, maar veel meer de feitelijke situatie. Daarnaast kan onder de huidige kilometergrens een kilometer meer of minder voor het recht op deelname bepalend zijn, terwijl dit voor de hoogte van de extraterritoriale kosten nagenoeg geen effect zal hebben. Ook is de aansluiting bij de afstand tot de landsgrens een slechte keuze, die - zo hebben we hiervoor gezien - leidt namelijk tot willekeur binnen de regeling.

In het kader van artikel 45 VwEU is verder van belang dat beperkende maatregelen die het uitoefenen van het onderhavige recht van werknemers minder aantrekkelijk maakt ook verboden zijn. De ingevoerde kilometergrens zorgt mijn inziens nu juist hiervoor, zodat ook op grond hiervan de kilometergrens in strijd is met artikel 45 VwEU.

### **5.2.3 Rechtvaardiging**

Hiervoor heb ik geconcludeerd dat de ingevoerde kilometergrens inderdaad in strijd is met het Europese recht. Een terugblik op het beslissingsmodel leert dat de beoordeling of sprake is van een rechtvaardigingsgrond het volgende punt is dat nu beoordeeld dient te worden. Een discriminatoire bepaling die te rechtvaardigen is, kan namelijk toch verenigbaar zijn met het Europese recht.

---

<sup>125</sup> *Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 72-74*

Onder 4.1.3 zijn deze rechtvaardigingsgronden behandeld. Daaruit bleek dat volgens het Europese Hof van Justitie een bepaling gerechtvaardigd kan worden als er een dwingende reden van algemeen belang is voor de desbetreffende bepaling. Een nogal abstracte rechtvaardigingsgrond, die in latere jurisprudentie gelukkig nader is ingevuld. Is deze latere jurisprudentie wellicht terug te voeren op de ingevoerde kilometer en is deze dus te rechtvaardigen? Deze vraag zal ik hierna trachten te beantwoorden.

Al eerder is aan bod gekomen dat het tegengaan van onbedoeld gebruik als reden wordt aangevoerd door het kabinet<sup>126</sup> voor de invoering van de kilometergrens. Tegengaan van onbedoeld gebruik is mijns inziens een andere verwoording van het tegengaan van misbruik. Ook Lemmens<sup>127</sup> is deze mening toegedaan. Lemmens gaat daarom in op de jurisprudentie met betrekking tot antimisbruikbepalingen. Uit deze jurisprudentie blijkt volgens Lemmens dat generieke antimisbruikbepalingen, zoals de ingevoerde kilometergrens, niet zijn toegestaan. Lemmens is daarom van mening dat een beroep op de aangevoerde rechtvaardigingsgrond niet kan slagen. Het arrest waar Lemmens naar verwijst is het Kefalas-arrest<sup>128</sup> van het Europese Hof van Justitie. In dit arrest werd de volgende antimisbruikbepaling<sup>129</sup> uit het Griekse nationale recht getoetst:

*“De uitoefening van een recht is niet toegestaan, wanneer dat kennelijk de grenzen overschrijdt die door de goede trouw, de goede zeden of het sociale of economische doel van dat recht worden gesteld.”*

Het Europese Hof van Justitie geeft in het Kefalas-arrest aan dat:

*“Volgens de rechtspraak van het Hof kunnen de justitiabelen in geval van misbruik of bedrog geen beroep op het gemeenschapsrecht doen...”<sup>130</sup>*

*“Het gemeenschapsrecht staat evenwel niet eraan in de weg, dat de verwijzende rechter in geval van ernstige en voldoende aanwijzingen nagaat, of.....”<sup>131</sup>*

*“Gelet op het voorgaande moet worden geantwoord, dat het gemeenschapsrecht zich er niet tegen verzet, dat de nationale rechterlijke instanties een bepaling van nationaal recht toepassen om te beoordelen, of een uit een gemeenschapsbepaling voortvloeiend recht wordt misbruikt.”, en*

*“.....kan echter gene misbruik van het uit deze bepaling voortvloeiende recht worden verweten op de enkele grond dat....”<sup>132</sup>*

Het oordeel van het Hof was dan ook dat de Griekse antimisbruikbepaling was toegestaan, omdat deze als doel had misbruik in het algemeen tegen te gaan. Ook van belang is de volgende passage uit het Centros-arrest<sup>133</sup>:

---

<sup>126</sup> Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 3, p. 38

<sup>127</sup> I.W.G. Lemmens, *De 30%-regeling anno 2012: door aanscherping niet meer EU-proof*, Forfaitair 2012/222

<sup>128</sup> HvJ EU 12 mei 1998, C-367/96, Kefalas

<sup>129</sup> HvJ EU 12 mei 1998, C-367/96, Kefalas, punt 12

<sup>130</sup> HvJ EU 12 mei 1998, C-367/96, Kefalas, punt 20

<sup>131</sup> HvJ EU 12 mei 1998, C-367/96, Kefalas, punt 28

<sup>132</sup> HvJ EU 12 mei 1998, C-367/96, Kefalas, punt 29

<sup>133</sup> HvJ EU 9 maart 1999, C-212/97, Centros, punt 25

*“Ofschoon in dergelijke omstandigheden de nationale rechterlijke instanties van geval tot geval op basis van objectieve gegevens rekening kunnen houden met misbruik of bedrog....”*

De combinatie van deze twee arresten maakt dat generieke antimisbruikbepalingen inderdaad niet zijn toegestaan. Een antimisbruikbepaling is op grond van de voornoemde arresten tenslotte alleen toegestaan als er van geval tot geval wordt gekeken en het misbruik van recht op basis van objectieve gegevens en de subjectieve intentie van de individuele belanghebbende wordt vastgesteld. Bij een generieke antimisbruikbepaling wordt het misbruik de belastingplichtige uitsluitend verweten op grond van het aantal kilometers dat deze tot de landsgrens woont, en wordt dus niet gekeken naar de omstandigheden van geval tot geval. Ik sluit mij dan ook aan bij deze redenering van Lemmens.

Dit betekent echter niet dat de kilometergrens überhaupt niet te rechtvaardigen is, er zijn tenslotte nog andere rechtvaardigingsgronden mogelijk. Onder 4.1.3 is onder meer het territorialiteitsbeginsel benoemd. Dit beginsel houdt in dat een lidstaat datgene mag belasten, dat is terug te voeren naar haar grondgebied. Dat het bij toepassing van de 30%-regeling voor inkomende werknemers gaat om datgene dat Nederland mag belasten staat buiten kijf. Tenslotte gaat het om inkomen dat door een in Nederland werkzame werknemer voor een Nederlandse inhoudingsplichtige is verworven. De vraag die gesteld moet worden is dus of een dusdanig strenge eis als de kilometergrens in het kader hiervan te rechtvaardigen is. Een variant op het territorialiteitsbeginsel is de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid. Uit de jurisprudentie over deze rechtvaardigingsgrond is gebleken dat lidstaten bij gulle fiscale faciliteiten strenge eisen mogen stellen, een absolute eis is daarbij niet verboden. Dit blijkt uit het Schumacker-arrest,<sup>134</sup> op grond waarvan een belastingplichtige recht heeft op fiscale tegemoetkomingen in het werkland als minimaal 90% van diens inkomen belast wordt in dat werkland. Het recht hebben op de fiscale tegemoetkomingen is op te vatten als zijnde een gulle fiscale faciliteit. Zoals gezegd moet er om in aanmerking te komen voor deze faciliteit wel worden voldaan aan een strenge en absolute eis, namelijk dat 90% van het inkomen in het werkland wordt belast. Wordt ‘slechts’ 89% van het inkomen van de belastingplichtige in het werkland belast, dan kan geen beroep op de regeling worden gedaan. Ik ben van mening dat de 30%-regeling ook onder de categorie “gulle fiscale faciliteiten” valt, zodat een absolute kilometereis in het kader van het territorialiteitsbeginsel te rechtvaardigen is. Ook Lemmens is van mening dat een beroep op het territorialiteitsbeginsel kan slagen.

Al met al kan geconcludeerd worden dat de wetgever van mening is dat er geen sprake is van gelijke gevallen, zodat er ook geen sprake kan zijn van een discriminatoire bepaling. Aan de vereiste rechtvaardigingsgrond om de regeling in overeenstemming te brengen met het Europese recht wordt dan ook niet toegekomen. Wel geeft de wetgever aan dat het doel van de aanpassing het tegengaan van onbedoeld gebruik is, hetgeen - wanneer de regeling toch discriminatoir blijkt te zijn - opgevat kan worden als de rechtvaardigingsgrond “antimisbruikbepaling”. Wanneer dit inderdaad het geval is, dan ben ik op grond van voornoemde van mening dat deze rechtvaardigingsgrond niet kan slagen. Zoals gezegd kan een beroep op het territorialiteitsbeginsel mijns inziens wel soelaas bieden. Van belang is echter wel dat een gerechtvaardigde bepaling alleen in stand kan blijven als deze ook proportioneel en noodzakelijk is. Daarom zal ik in de volgende paragraaf deze aspecten van het

---

<sup>134</sup> HvJ EU 14 februari 1995, C-279/93, Schumacker

beslissingsmodel behandelen. Gezien de grote samenhang tussen beide worden deze gezamenlijk besproken.

#### 5.2.4 Proportionaliteit en noodzakelijkheid

De aspecten proportionaliteit en noodzakelijkheid vormen onderdelen die ruimte laten voor discussie. Is de maatregel geschikt, of was een minder vergaande maatregel ook mogelijk geweest om het beoogde effect te bereiken? Deze vraag dient dus te worden beantwoord in het licht van de huidige kilometergrens.

Mijn inziens is van belang dat er bij de huidige kilometergrens wordt aangesloten bij de landsgrens. Een keuze die in mijn ogen alles behalve proportioneel is. Heeft de afstand tot de landsgrens invloed op de extraterritoriale kosten, of zijn andere factoren daarvoor van belang? Al eerder heb ik aangegeven dat dit laatste het geval is, maar wederom kom ik hier later op terug. Ik wil namelijk eerst een veel aangedragen alternatief behandelen, namelijk aansluiting bij de woon-werkafstand. We hebben gezien dat Lemmens van mening is dat aansluiting bij de woon-werkafstand veel beter zou zijn.<sup>135</sup> Dit zou volgens hem resulteren in een minder vergaande regeling, ofwel meer proportioneel. De staatssecretaris heeft echter aangegeven niet aan te willen sluiten bij deze woon-werkafstand wegens uitvoeringsproblemen. Verwezen wordt naar werknemers die op verschillende dagen van de week op verschillende plekken werkzaam zijn, waardoor de woon-werkafstand in de praktijk lastig is vast te stellen. Lemmens verwerpt dit argument. Hij redeneert dat het slechts om een beperkt aantal gevallen zal gaan waarbij dit ook daadwerkelijk speelt. Ik vind dat Lemmens hier een punt heeft. Het is te gemakkelijk van de staatssecretaris om zich te verschuilen achter uitvoeringsproblematiek. Daarnaast zorgt aansluiting bij de afstand tot de landsgrens inderdaad voor willekeur.<sup>136</sup> Ik ben dan ook van mening dat de huidige kilometergrens niet proportioneel is en daarom onverenigbaar is met het Europese recht. Beter zou zijn om aan te sluiten bij de woon-werkafstand. Volgens Lemmens zou aansluiting bij de woon-werkafstand resulteren in een regeling die wél verenigbaar is met het Europese recht.

Ik ben echter van mening dat ook Lemmens hier wat te kort door de bocht gaat. Voor beantwoording van de vraag of aansluiting bij de woon-werkafstand wel proportioneel is, is voor mij de gedachte achter de 30%-regeling van belang. Het is een praktische invulling voor het vergoeden van extraterritoriale kosten, waarbij vergoeding geschiedt op basis van een forfait en niet op basis van de werkelijke kosten. Ondanks dit forfait is en blijft het echter wel een regeling ter vergoeding van extraterritoriale kosten. Kosten die veelal zullen bestaan uit extra kosten van (dubbele) huisvesting, het terugreizen naar het land van herkomst voor bijvoorbeeld familiebezoek of gezinshereniging, extra uitgaven voor levensonderhoud door een hoger prijspeil in het werkland, kosten voor officiële papieren, etc. Kijkend naar deze kosten zal de woon-werkafstand meer effect hebben op de hoogte ervan, dan de afstand tot de landsgrens. Tenslotte zullen kosten voor het terugreizen naar het land van herkomst in de regel hoger zijn, naarmate de woon-werkafstand groter is. Doorslaggevend is voor mij echter waar de werknemer gedurende zijn dienstverband verblijft. Kiest de werknemer ervoor om bij zijn gezin te blijven wonen in het land van herkomst en daar ook de nachten door te brengen, dan is feitelijk slechts sprake van woon-werkverkeer. Kosten van dubbele huisvesting zullen zich in dat geval niet voordoen en de extraterritoriale kosten zullen slechts gering zijn. Gering, omdat

---

<sup>135</sup> Zie ook 4.2.2.2

<sup>136</sup> Zie 4.2.2.2

kosten van woon-werkverkeer op grond van het besluit van 11 februari 2004<sup>137</sup> niet onder extraterritoriale kosten vallen. In het onderhavige besluit redeneert de staatssecretaris dat dit het geval is, omdat dergelijke kosten onder een specifieke bepaling in de loonbelasting vrijgesteld zijn. Op grond hiervan zou het standpunt ingenomen kunnen worden dat ook aansluiting bij de woon-werkafstand feitelijk onjuist is, omdat ook dit niet bepalend is voor de hoogte van de extraterritoriale kosten. Ik ben echter van mening dat aansluiting bij de woon-werk afstand wel verdedigbaar is.

Gesteld zou namelijk kunnen worden dat van werknemers die woonachtig zijn binnen een bepaalde afstand tot hun werk verwacht kan worden dat zij forenzen. In dat geval zullen de extraterritoriale kosten naar verwachting dusdanig laag zijn, dat de forfaitaire vergoeding van 30% te hoog voor hen is. Feitelijk is dit laatste exact wat het kabinet aangeeft als rechtvaardiging voor de kilometergrens. De aansluiting bij een afstand tot de landsgrens is in mijn ogen echter onjuist, want geen werknemer zal zijn afweging maken om te gaan forenzen af laten hangen van een afstand tot de landsgrens. Natuurlijk hangt dit af van de afstand tot het werk, ofwel de woon-werkafstand. In die zin zou aansluiting bij de woon-werkafstand verdedigbaar zijn. De vraag die gesteld moet worden is echter of je van een werknemer mag verwachten dat hij elke dag 300 kilometer of meer (enkele reis minimaal 150 kilometer) naar zijn werk moet reizen. Dit is tenslotte de hoogte van de huidige grens, iets wat naar verwachting voor de werknemer zal resulteren in een dagelijkse reistijd van drie tot vier uur. De meningen hierover zullen verdeeld zijn, maar persoonlijk vind het nogal veel om van de werknemer te vragen. Daarnaast staat het nogal op gespannen voet met de maatschappelijke druk die ligt op het terugdringen van files, broeikasgassen, etc. Het kabinet heeft echter tijdens de parlementaire behandeling<sup>138</sup> al aangegeven niets te zien in een verlaging van de kilometergrens, omdat daardoor het onbedoelde gebruik weer zou toenemen. Al met al ben ik het - zij het met enige tegenzin - eens met het kabinet over het feit dat werknemers woonachtig binnen een bepaalde afstand in de regel dusdanig lage extraterritoriale kosten zullen maken, dat het uitsluiten van deze werknemers te rechtvaardigen is. Een kilometergrens vanaf de landsgrens is echter niet proportioneel, aansluiting bij de woon-werkafstand is dit wel.

Punt blijft dat ook aansluiting bij de woon-werkafstand tot ongewenste situaties kan leiden, namelijk uitsluiting van werknemers aan deelname terwijl zij toch hoge extraterritoriale kosten maken. Daarom wil ik een kanttekening bij het aansluiten bij de woon-werkafstand maken. Zoals gezegd ben ik van mening dat de feitelijke situatie veel meer van belang is voor de hoogte van de extraterritoriale kosten, dan bijvoorbeeld de woon-werkafstand van de medewerker. Daarom ben ik van mening dat ook werknemers die zich tijdelijk vestigen in het werkland, te allen tijde recht moeten hebben op deelname aan de 30%-regeling. Het tijdelijke vestigen leidt tenslotte wel tot substantiële extraterritoriale kosten, zodat uitsluiten van deze groep werknemers niet te rechtvaardigen is. Noordenbos<sup>139</sup> deelt dit standpunt en geeft aan dat er al helemaal geen rechtvaardigingsgrond aanwezig is, als de buitenlandse werknemer ervoor kiest zich in Nederland te vestigen. De buitenlandse werknemer afkomstig uit een woonplaats binnen de 150 kilometergrens zal volgens hem namelijk nagenoeg dezelfde aanpassingskosten hebben als een werknemer afkomstig van buiten deze 150 kilometer. Als voorbeeld geeft Noordenbos een Belgische werknemer ten opzichte van een Italiaanse werknemer. Zo zullen beide werknemers hun kinderen op een

---

<sup>137</sup> Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M, BNB 2004/191

<sup>138</sup> *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 72-74

<sup>139</sup> H.J. Noordenbos, *Wijziging 30%-regeling aanvechtbaar*, NTFR 2011-2610



internationale school willen plaatsen. De verhuiskosten van de Italiaanse werknemer zullen wellicht hoger zijn dan die van de Belgische, maar deze verhuiskostenvergoeding heeft geen gevolg voor de 30%-regeling. Noordenbos geeft aan dat wellicht de kosten voor het terugreizen naar het land van herkomst hoger zijn, maar uitsluitend dit argument is volgens hem een te magere motivering voor de verschillende behandeling. Verder heeft de 30%-regeling volgens hem tot doel het vergoeden van extraterritoriale kosten en de stimulatie van de Nederlandse kenniseconomie. Hierin een onderscheid maken tussen Belgen en inwoners van andere lidstaten is volgens Noordenbos ondenkbaar. Een redenering waarin ik mij dus goed kan vinden.

De staatssecretaris is echter van mening dat het toelaten van werknemers die zich tijdelijk vestigen in Nederland in Europeesrechtelijk verband niet mogelijk is, omdat er dan onderscheid wordt gemaakt naar woonplaats. Ik ben van mening dat de staatssecretaris hier voorbij gaat aan het feit dat voor een verboden discriminatie wel sprake dient te zijn van ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Van gelijke gevallen is in dergelijke gevallen nu juist geen sprake, want de kosten die de werknemer die naar Nederland verhuist maakt, zijn niet gelijk aan de kosten die de forens maakt. Daarom is het wel degelijk toegestaan om de tijdelijk emigrerende werknemers fiscaal gunstiger te behandelen.

Overigens kan men zich afvragen hoe zich dit verhoudt tot het plan van de zogenoemde Kunduz-coalitie<sup>140</sup> om de vrijstelling voor de reiskostenvergoeding te laten vervallen. Vallen dergelijke kosten dan wellicht wel onder de extraterritoriale kosten? Een bevestigend antwoord op deze vraag is mijn inziens niet vreemd, aangezien de vergoede reiskosten dan een substantieel onderdeel uit zullen gaan maken van het belastbare loon. Zo zal een werknemer die op 149 kilometer woonachtig is van zijn werk, uitgaande van een kilometervergoeding van 0,19 cent per kilometer en 46 werkweken van 5 werkdagen per jaar, maar liefst een belaste vergoeding krijgen van ruim € 13.000 per jaar. Hiermee resulteert de tewerkstelling in Nederland ineens in een forse toename van de belastingdruk. Zonder compensatie zullen de buitenlandse werknemers wel twee keer nadenken, eerdat zij voor de Nederlandse werkgever gaan werken. Het is dus een vraag die te zijner tijd van groot belang kan zijn, temeer omdat de volledige rechtvaardiging van het kabinet nu rust op het feit dat zij van mening is dat werknemers woonachtig binnen 150 kilometer van de landsgrens slechts geringe extraterritoriale kosten maken. Al met al een aspect dat, naar ik verwacht, niet de revue zal hebben gepasseerd toen het besluit<sup>141</sup> werd genomen de onbelaste kilometervergoeding te laten vervallen.

### 5.2.5 Conclusie

Concluderend heeft de per 1 januari 2012 toegevoegde kilometergrens van 150 kilometer in de korte tijd dat deze bestaat al tot de nodige discussie geleid in het licht van het Europese recht, waarbij de vraag is of de bepaling strijdig is met het Europese recht. Meer specifiek, of de bepaling in strijd is met het recht van werknemers op vrij verkeer binnen de Unie (45 VwEU)? Doordat de kilometergrens geen direct onderscheid maakt naar nationaliteit is geen sprake van een bepaling die resulteert in directe discriminatie. In de praktijk komt de kilometergrens er echter wel op neer dat uitsluitend werknemers uit bepaalde landen (België, Luxemburg, Frankrijk en Duitsland) worden uitgesloten van deelname, waardoor wel sprake is van indirecte discriminatie naar nationaliteit. Doordat deze discriminatie gerechtvaardigd kan worden op grond van het territorialiteitsbeginsel, kan deze echter vooralsnog in stand blijven. Om definitief in stand te kunnen blijven dient de kilometergrens echter ook proportioneel en noodzakelijk te zijn, iets waar het mijn inziens aan schort binnen de huidige

---

<sup>140</sup> VVD, CDA, GroenLinks, ChristenUnie en D66

<sup>141</sup> Begroting 2013, vastgelegd in het Lenteakkoord

regeling. De aansluiting bij een minimale afstand tot de landsgrens is onlogisch, leidt tot willekeur en onwenselijke situaties. De afstand tot de landsgrens vervangen door een woon-werkafstand zou wel verdedigbaar zijn. Hoewel men zich af kan vragen of het redelijk is van werknemers te verwachten dat zij dagelijks 150 kilometer (enkele reis) naar hun werk moeten rijden, is een dergelijke regeling in beginsel wel verdedigbaar en proportioneel. Het stellen van een harde kilometergrens is bij gulle faciliteiten als de 30%-regeling toegestaan. Wel moet de regeling ook opengesteld worden voor werknemers die weliswaar binnen de 150 kilometergrens wonen, maar besluiten om tijdelijk naar Nederland te emigreren. Juist deze groep werknemers zal namelijk de extra extraterritoriale kosten maken waarvoor de regeling is geïntroduceerd. Dergelijke werknemers uitsluiten van deelname is mijn inziens op geen enkele wijze te rechtvaardigen.

### 5.3 Het Europese Parlement

Hiervoor heb ik mijn visie gegeven op de Europeesrechtelijke houdbaarheid van de wijzigingen binnen de 30%-regeling. Al aangegeven is dat ook het Europese Parlement de wijzigingen van de Nederlandse 30%-regeling niet ontgaan is. Het zal geen toeval zijn dat dit is gebeurd door het stellen van vragen aan de Europese Commissie door het Belgische Europees Parlementslid Frieda Brepoels. Al meerdere malen heb ik tenslotte aangegeven dat juist Belgische werknemers hard worden getroffen door toevoeging van de nieuwe kilometergrens. Brepoels geeft in haar parlementaire vraag van 25 oktober 2011<sup>142</sup> onder meer aan dat de 30%-regeling een belangrijk instrument is voor Nederland ter aanwerving van hoogopgeleide werknemers uit het buitenland, waaronder Vlaanderen. Verder geeft Brepoels aan dat Nederland overweegt de 150 kilometergrens toe te voegen en de 30%-regeling met terugwerkende kracht te schrappen. Gezien de grote samenhang van deze vragen met deze bijdrage en het feit dat de uiteindelijk te nemen beslissing door het Europese Commissie doorslaggevend zal zijn voor het al dan niet in stand kunnen blijven van de huidige vorm van de 30%-regeling, wil ik u deze vragen niet onthouden. Daarom zal ik hierna de vragen die Brepoels in deze context heeft gesteld aan de Europese Commissie citeren:

1. *De combinatie van de 30%-regeling met een verlaging van het brutoloon, lijkt te zorgen voor oneerlijke concurrentie: het maakt extraterritoriale werknemers “goedkoper” ten opzicht van werknemers die in Nederland wonen vermits grensarbeiders een lager brutoloon ontvangen voor hetzelfde werk. Dit impliceert ook een verlaging van de wettelijke sociale zekerheidsbijdragen. Hoe evalueert de Commissie deze situatie. Is dit verenigbaar met de Europese wetgeving terzake, in het bijzonder met artikel 7 van verordening (EU) nr. 492/2011 en verordening (EU) nr. 883/2004?*
2. *Hoe evalueert de Commissie de territoriale beperking van de 150 km-grens? Is deze beperking die een onderscheid maakt op basis van woonplaats en inwoners van België en deels Duitsland uitsluit van de 30%-regeling, niet in strijd met het Gemeenschapsrecht?*
3. *Hoe evalueert de Commissie het schrappen van de 30%-regeling met terugwerkende kracht ten opzicht van het vertrouwensbeginsel?*

De Europese Commissie reageert op 6 december 2011<sup>143</sup> op de vragen van Brepoels. De Commissie geeft aan dat werkgevers op basis van de Nederlandse wetgeving migrerende werknemers onder voorwaarden bovenop hun bruto salaris een belastingvrije som van 30% van dit bruto salaris kunnen

---

<sup>142</sup> Europees parlement, parlementaire vragen, E-009620/2011

<sup>143</sup> Europees parlement, antwoord Andor namens EC, E-009620/2011

toekennen. Voor deze migrerende werknemers heeft dit volgens de Commissie zowel positieve als negatieve gevolgen. Positief is het hogere netto salaris, doordat minder belasting en premies hoeven te worden betaald. Nadelig is de vermindering van bruto salarisafhankelijke voordelen, zoals sociale zekerheidsuitkeringen en hypotheekrenteaftrek. De Commissie geeft aan geen aanleiding te zien dat deze negatieve gevolgen groter zijn dan de positieve gevolgen, waardoor migrerende werknemers door toepassing van de 30%-regeling niet minder gunstig worden behandeld dan de binnenlandse werknemers. De Commissie is daarom van mening dat de 30%-regeling niet in strijd is met het recht op vrij verkeer van werknemers en de coördinatie van sociale zekerheidsstelsels.

Bij een dergelijke beantwoording vraag ik me af met hoeveel belangstelling de Europese Commissie de vragen van Brepoels heeft doorgenomen. Brepoels stelt namelijk de vraag of de 30%-regeling niet resulteert in oneerlijke concurrentie, doordat de werkgeverslasten verlaagd worden door toepassing van de 30%-regeling. De Commissie antwoordt dat migrerende werknemers niet minder gunstig worden behandeld dan binnenlandse werknemers. Een constatering die uiteraard waar is, de migrerende werknemers worden namelijk gunstiger behandeld. Het heeft echter op geen enkele wijze te maken met de door Brepoels gestelde vraag. Met betrekking tot de overige vragen van Brepoels geeft de Commissie aan dat zij op de hoogte is van het feit dat de Nederlandse wetgever voornemens is de 30%-regeling aan te passen en daardoor bepaalde werknemers uit te sluiten van deelname. De Commissie vindt het echter te vroeg om te oordelen over eventuele strijdigheid van deze aanpassing met het Europese recht, omdat nog geen concreet wetsvoorstel is goedgekeurd door de Nederlandse wetgever. De Commissie doelt hiermee op het Belastingplan 2012. Het Belastingplan was op dat moment namelijk weliswaar aangenomen door de Tweede Kamer<sup>144</sup>, maar nog niet goedgekeurd door de Eerste Kamer<sup>145</sup> is de gewijzigde wet, waaronder de aanpassing van de 30%-regeling, aangenomen en gepubliceerd.<sup>146</sup>

Gezien de weinig bevredigende antwoorden van de Commissie is het niet vreemd dat Brepoels dit moment aangreep om de hervormingen binnen de 30%-regeling opnieuw bij het Europees Parlement onder de aandacht te brengen. Op 3 februari 2012 stelde zij opnieuw de volgende vragen aan de Commissie:

1. *Hoe evalueert de Commissie de territoriale beperking van de 150 km-grens? Is deze beperking die een onderscheid maakt op basis van woonplaats en inwoners van België en deel Duitsland uitsluit van de 30%-regeling, niet in strijd met het Gemeenschapsrecht?*
2. *Hoe evalueert de Commissie het schrappen van de 30%-regeling met terugwerkende kracht ten opzichte van het vertrouwensbeginsel?*
3. *Hoe evalueert de Commissie de overgangsmaatregelen, in het bijzonder voor werknemers die bijna 5 jaar onder het 30%-systeem vallen? Zijn deze toereikend?*
4. *Hebben werknemers, die de 30%-regeling kregen in combinatie met een verlaagd brutoloon, bij het wegvallen van de 30%-regeling niet automatisch weer recht op hetzelfde brutoloon als hun Nederlandse collega's (art. 7 van Verordening 492/2011)?*

---

<sup>144</sup> Kamerstukken I 2011/12, 33 003, B

<sup>145</sup> Op 20 december 2011 is het wetsvoorstel aangenomen door de Eerste Kamer

<sup>146</sup> Stb. 2011, 639

Op 14 maart 2012<sup>147</sup> reageerde de Europese Commissie, waarbij zij volstond met de opmerking dat zij aan het onderzoeken is of de wijzigingen binnen de 30%-regeling verenigbaar zijn met het Europese recht en dat zij daarover contact heeft met de Nederlandse autoriteiten. Dit onderzoek dient volgens de Commissie te worden afgewacht, alvorens zij kan besluiten of er maatregelen moeten worden genomen tegen de Nederlandse wetgever. Wederom wordt Brepoels dus met een kluitje het riet in gestuurd en blijft het wachten op een concrete reactie van de Europese Commissie.

---

<sup>147</sup> Europees parlement, antwoord Andor namens EC, E-000979/2012

## Hoofdstuk 6: Conclusie

In deze bijdrage ben ik nader ingegaan op de 30%-regeling. De aanleiding hiervoor zijn de volgende per 1 januari 2011 doorgevoerde wijzigingen binnen de regeling:

1. De specifieke deskundigheid wordt voortaan ingevuld door toepassing van een vaste salarisnorm.
2. De kortingsregeling is opgerekt tot 25 jaar.
3. Er is een kilometergrens toegevoegd aan het begrip ingekomen werknemer.
4. De voorwaarden voor promovendi zijn versoepeld.
5. De looptijd is ingekort tot 8 jaar.

De onderzoeksvraag die hierbij centraal heeft gestaan is:

*Wat zijn de knelpunten van de per 1 januari 2012 doorgevoerde wijzigingen binnen de 30%-regeling?*

Uit de voorgaande hoofdstukken is gebleken dat de knelpunten onder te verdelen zijn in twee categorieën, namelijk nationaalrechtelijke knelpunten en europeesrechtelijke knelpunten.

Het grootste knelpunt van de per 1 januari 2012 doorgevoerde wijzigingen is de kilometergrens. Deze wijziging kent namelijk zowel nationaal- als europeesrechtelijke knelpunten. Nationaal gezien is de wijziging voor bestaande gevallen strijdig met het vertrouwensbeginsel, internationaal gezien voor alle gevallen met het Europese recht. Ook de nieuwe invulling van het begrip specifieke deskundigheid is in strijd met het vertrouwensbeginsel en daardoor eveneens aan te merken als een nationaalrechtelijk knelpunt. De oprekking van de kortingsregeling is weliswaar niet in strijd met het vertrouwensbeginsel, maar is wel opmerkelijk te noemen in het kader van het oorspronkelijke doel van de 30%-regeling. Om deze reden is ook deze wijziging een nationaalrechtelijk knelpunt. In de overige twee wijzigingen, te weten de versoepelde voorwaarden voor promovendi en de inkorting van de looptijd tot acht jaar, zijn geen knelpunten te onderkennen.

De strijdigheid van de specifieke deskundigheid en de kilometergrens met het vertrouwensbeginsel is het gevolg van het te beperkte overgangsrecht. Dit overgangsrecht respecteert weliswaar beschikkingen waarbij de werknemer per 1 januari 2012 al vijf jaar deelneemt aan de 30%-regeling, maar dit geldt niet voor beschikkingen waarbij de werknemer per 1 januari 2012 nog geen vijf jaar deelneemt. Voor deze laatste categorie werknemers zal na afloop van het vijfde jaar namelijk opnieuw getoetst worden of aan de voorwaarden wordt voldaan, waarbij getoetst wordt aan de hand van de nieuwe voorwaarden. De kilometergrens en de salariseis zijn hier onderdeel van. Van belang is dat de werknemer indertijd een voor bezwaar vatbare beschikking heeft ontvangen op grond waarvan hij maximaal 10 jaar deel kon nemen aan de 30%-regeling. Ik heb geconcludeerd dat de werknemer erop mocht vertrouwen deze beschikking gerespecteerd zou worden. Zowel op grond van de door de Hoge Raad geformuleerde voorrangregels, als op grond van de door Pauwels gegeven omstandighedencatalogus ben ik tot deze conclusie gekomen.

Met betrekking tot de kilometereis en het Europese recht is van belang dat de kilometereis resulteert in een indirecte discriminatie naar nationaliteit. In de praktijk komt de kilometergrens er namelijk op neer dat uitsluitend werknemers uit bepaalde landen (België, Luxemburg, Frankrijk en Duitsland)

worden uitgesloten van deelname. Ik ben echter van mening dat deze indirecte discriminatie op grond van het territorialiteitsbeginsel gerechtvaardigd zou kunnen worden. Bij een gerechtvaardigbare discriminatie dient echter wel sprake te zijn van een proportionele regeling, iets waar het binnen de kilometereis mijns inziens aan schort. Het gevolg is dat de regeling niet verenigbaar is met het Europese recht. Omzetting van de kilometerafstand in een woon-werkafstand kan uitsluitel bieden. Daarnaast moet de regeling ook worden opengesteld voor werknemers die besluiten tijdelijk te emigreren naar Nederland, mits uiteraard wordt voldaan aan de overige voorwaarden. Deze werknemers zullen namelijk dusdanig hoge extraterritoriale kosten hebben, dat uitsluiting niet te rechtvaardigen is.

Al met al kan geconcludeerd worden dat er nogal wat haken en ogen zijn aan de wijzigingen binnen de 30%-regeling. Uit de praktijk gaan inmiddels geluiden op dat procedures omtrent de diverse knelpunten niet lang op zich zullen laten wachten. Daarnaast zal de Europese Commissie zich naar verwachting binnen niet al te lange tijd uitlaten over de diverse wijzigingen. Het zal geen verrassing zijn dat ik verwacht dat het oordeel zal zijn dat de 30%-regeling in haar huidige vorm niet in stand kan blijven. Met belangstelling zie ik uit naar het oordeel van de Commissie en de nationale rechter. Tot die tijd moeten de ingekomen werknemers roeien met de riemen die zij hebben en komen de werknemers afkomstig uit een regio binnen de 150 kilometer tot de landsgrens er bekaaid vanaf.

## Literatuurlijst

### **A.O. Lubbers, M. Schuver-Bravenboer & H. Vording 2005**

A.O. Lubbers, M. Schuver-Bravenboer & H. Vording, *Opstellen Fiscaal Overgangsbeleid*, Leiden: Kluwer 2005

### **B.J. Kiekebeld, P.F.E.M. Merks & D.S. Smit 2007**

B.J. Kiekebeld e.a., 'Cadbury Schewepes: analyse en de gevolgen voor de fiscale behandeling van buitenlandse concernfinanciering onder de huidige Wet VPB 1969, *WFR 2007/129*

### **B.R.R. James 2009**

B.R.R. James, *De 30%-regeling voor ingekomen werknemers*, Amersfoort: Sdu Uitgevers 2009

### **C.L.J.R. Douven 2012**

C.L.J.R. Douven, 'Expats, kennismigrant, 30%-er – Let op! Geen uniform loonbegrip', *NtFR 2012*, nr. 518

### **D.J.J. Sloot 2004**

D.J.J. Sloot, 'Zijn bilaterale belastingverdragen strijdig met het discriminatieverbod en/of de verdragsvrijheden uit het EG-recht?', *Forfaitair 2004/142*

### **D.M. Weber 1998**

D.M. Weber, 'Carry-forward van verliezen van een vaste inrichting. Hieraan verbonden voorwaarde strijdig met art. 52 EG-verdrag', *FED 1998/365*

### **D.M. Weber 1998**

D.M. Weber, 'Interne situaties, omgekeerde discriminatie en het gemeenschapsrecht: de grenzen worden opnieuw getrokken', *WFR 1998/1499*

### **D.M. Weber 2012**

D.M. Weber, *Cursus Belastingrecht Europees Belastingrecht*, Kluwer Navigator, bijgewerkt tot 27 maart 2012

### **D.S. Smit 2007**

Noot D.S. Smit, Kofoed – Toepassing fusierichtlijn bij aandelenruil gevolgd door dividenduitkering kort daarna, *FED 2007/71*

### **G.W.B. van Westen 2012**

G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht Loonbelasting*, LB.2A.0.a, Kluwer Navigator, bijgewerkt tot 16-2-2012

### **H.J. Noordenbos 2011**

H.J. Noordenbos, 'Wijziging 30%-regeling aanvechtbaar', *NtFR 2011*, nr. 2610

### **I.J.J. Burgers & R. Betten 2011**

I.J.J. Burgers & R. Betten, *Wegwijs in het Internationaal en Europees Belastingrecht*, Amersfoort: Sdu Uitgevers september 2011

**J.J.A.M. Korving 2011**

J.J.A.M. Korving, *Fiscale Praktijkreeks Europees Belastingrecht*, Amersfoort: Sdu Uitgevers november 2011

**KIA-coalitie**

Kennis en Innovatie Agenda, 'Top 5 ambitie stap dichterbij', <[www.kennisinnovatieagenda.nl](http://www.kennisinnovatieagenda.nl)>

**M.B. Bedaux & J.P. van 't van 't Hof 2012**

M.B. Bedaux & J.P. van 't van 't Hof, 'De 30%-regeling per 2012 – een eerste tussenstand', *NTFR* 2012, nr. 678

**N.H.A. Gorissen 2008**

N.H.A. Gorissen, *Gewekt vertrouwen in Europees perspectief*, Amersfoort: Sdu uitgevers 2008

**T. Koelman 2004**

T. Koelman, 'De Hoge Raad als overbezorgde Europese cipier? ', paragraaf 2.1.2, *WFR* 2004/1046

**Besluiten & resoluties e.d.**

Besluit 21 oktober 2005, BNB 2006/26, nr. CPP2005/2378M

Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M, BNB 2004/191

Besluit van 25 oktober 2005, nr. CPP2005/2378M, BNB 2006/26

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

Brief aan de Tweede Kamer van de staatssecretaris van Financiën van 11 november 2011, nr. AFP/2011/819

Brief van 2 februari 1993, nr. DB92/4550, V-N 1993/247

Europees parlement, parlementaire vragen, E-009620/2011

Europees parlement, antwoord Andor namens EC, E-009620/2011

Europees parlement, parlementaire vragen, E-000979/2012

Europees parlement, antwoord Andor namens EC, E-000979/2012

Kabinetsmissive 25 november 2011, no. 11.002835

*Kamerstukken II* 2000/01, 27 466, nr. 3

*Kamerstukken II* 2003/04, 29 210, nr. 3

*Kamerstukken II* 2009/10, 32 130, nr. 3

*Kamerstukken II* 2009/10, 32 131, nr. 8

*Kamerstukken II* 2010/11, 32 504, nr. 69

*Kamerstukken I* 2011/12, 33 003, B



*Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 3*

*Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10*

*Raad van State, W06.11.0500/III*

*Raad van State, W06.11.0500/III, Nader rapport (reactie op het advies) van 21 december 2011*

*Resolutie van 2 april 1986, nr. 285-1429, BNB 1986/171*

*Resolutie van 19 augustus 1988, nr. DB88/5011, BNB 1988/300*

*Resolutie van 28 maart 1990, nr. DB89/6890, BNB 1990/188*

*Resolutie van 4 juni 1992, nr. DB92/922, BNB 1992/284*

*Staatsblad 2009, 611*

*Staatsblad 2011, 639*

*Staatsblad 2011, 677*

Vraag- en antwoordbesluit 25 oktober 2005, CPP2005/2378M, V-N 2005/52.18

Wetsvoorstel 33 003, per 17 november 2011 aangenomen door de Tweede Kamer

### **Aangehaalde jurisprudentie**

Hof Den Haag 21 maart 2003, nr. 02/03578, NTRF 2004/1496, V-N 2003/32.1.17

Hof Amsterdam 24 februari 2005, LJN AT3663, nr. 04/01538

Hof Den Bosch 12 januari 2005, nr. 02/01291, NTFR 2005/290

Hof Den Bosch, 19 mei 2011, LJN BR6093, nr. 10/00762, V-N 2011/51.1.3

HvJ EU 20 februari 1979, zaak 120/78, Cassis de Dijon

HvJ EU 9 oktober 1980, zaak 823/79, Carciati

HvJ EU 15 januari 1986, 44/84, Hurd

HvJ EU 28 januari 1992, zaak C-204/90, Bachmann

HvJ EU 28 januari 1992, zaak C-300/90, Commissie/België

HvJ EG 26 januari 1993, zaak C-112/91, Werner

HvJ EU 14 februari 1995, C-279/93, Schumacker

HvJ EU 15 mei 1997, zaak C-250/95, Futura Singer

HvJ EU 12 mei 1998, C-367/96, Kefalas

HvJ EU 5 juli 2005, zaak C-376/03, D.

HvJ EU 23 februari 2006, C-513/03, Van Hilten

HvJ EU 12 september 2006, zaak C-196/07, Cadbury Schweppes

HvJ EU 5 juli 2007, zaak C-321/05, Kofoed

HvJ EU 11 juni 2009, zaak C-521/07, Commissie/Nederland

HvJ EU 16 maart 2010, C-325/08, Olympique Lyonnais

HR 12 april 1978, BNB 1978/135,136 en 137

HR 26 september 1979, BNB 1979/311

HR 9 maart 1988, BNB 1988/148

HR 8 oktober 2004, nr. 39.612. LJN AR3514, NTFR 2004/1496, BNB 2005/43

HR 28 april 2006, LJN AW4064, nr. 41.084, BNB 2006/262

HR 5 juni 2009, LJN BG9868, nr. 08/02104, BNB 2009/221

Rb. Haarlem 14 mei 2009, LJN BI4242, nr. 08/05588

Commentaar dr. D Molenaar, Hof Den Bosch, 19 mei 2011, nr. 10/00762, NTFR 2011/1966

Commentaar dr. D Molenaar, Rechtbank Breda, 24 september 2010, nr. 09/05553, NTFR 2010/2421

#### **Internet**

[www.belastingdienst.nl](http://www.belastingdienst.nl)

[www.ndfr.nl](http://www.ndfr.nl)

[www.kennisinnovatieagenda.nl](http://www.kennisinnovatieagenda.nl)