

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. KOKOTT

van 13 november 2014 (1)

Zaak C-512/13

C. G. Sopora

(verzoek van de Hoge Raad der Nederlanden om een prejudiciële beslissing)

„Belastingwetgeving – Vrij verkeer van werknemers – Artikel 45 VWEU – Nationale loonbelasting – Vergoeding door de werkgever van extraterritoriale kosten van de werknemer – Onbelast forfaitair bedrag voor buitenlandse werknemers ten belope van 30 % van de grondslag van de loonbelasting – Vereiste van een buitenlandse woonplaats op een afstand van meer dan 150 km van de staatsgrens – Voorkeurbedeling ten opzichte van eigen onderdanen – Benadeling van onderdanen van verschillende lidstaten onderling”

I – Inleiding

1. Wanneer een lidstaat maatregelen treft om de tewerkstelling van buitenlandse werknemers in eigen land te stimuleren, ligt het niet meteen voor de hand daarin een probleem te zien voor het vrije verkeer van personen op de interne markt. Het Koninkrijk der Nederlanden heeft zijn aanmoedigingsmaatregel in casu evenwel beperkt tot bepaalde buitenlandse werknemers, door de afstand van hun woonplaats tot de Nederlandse grens te beschouwen als een aanwijzing voor hun behoefte aan fiscale rugsteun. Slechts wanneer deze afstand groot genoeg is, kunnen deze werknemers immers profiteren van de algemene veronderstelling dat zij als gevolg van een dubbel huishouden worden geconfronteerd met aanzienlijke kosten, waarmee bij de berekening van de door hen verschuldigde loonbelasting onder bepaalde voorwaarden rekening wordt gehouden.

2. Hierna moet worden nagegaan of een dergelijk onderscheid bij de ondersteuning van buitenlandse werknemers wel dient te worden getoetst aan de fundamentele vrijheden en, zo ja, in welke mate een nationale wetgever zich daarbij met het oog op administratieve vereenvoudiging kan baseren op algemene veronderstellingen.

II – Toepasselijke bepalingen

A – Unierecht

3. Artikel 45 VWEU luidt als volgt:

„1. Het verkeer van werknemers binnen de Unie is vrij.

2. Dit houdt de afschaffing in van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers der lidstaten, wat betreft de werkgelegenheid, de beloning en de overige

arbeidsvoorwaarden.

[...]"

4. Artikel 7 van verordening (EU) nr. 492/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2011 betreffende het vrije verkeer van werknemers binnen de Unie(2) (hierna: „verordening vrij verkeer werknemers”) bepaalt het volgende:

„1. Een werknemer die onderdaan is van een lidstaat mag op het grondgebied van andere lidstaten niet op grond van zijn nationaliteit anders worden behandeld dan de nationale werknemers, wat betreft alle voorwaarden voor tewerkstelling en arbeid, met name op het gebied van beloning en ontslag [...].

2. Hij geniet er dezelfde sociale en fiscale voordelen als de nationale werknemers.

[...]"

B – *Nationaal recht*

5. Het Koninkrijk der Nederlanden heft een loonbelasting. Op grond van artikel 31, lid 1, van de Wet op de loonbelasting 1964(3) (hierna: „Wet LB 1964”) omvat het belastbare loon eveneens bepaalde kostenvergoedingen die de werkgever betaalt aan de werknemer. De kostenvergoedingen worden krachtens artikel 31a, lid 2, onder e, Wet LB 1964 echter vrijgesteld van belasting wanneer zij worden toegekend voor kosten die een werknemer heeft ten gevolge van zijn tijdelijk verblijf buiten zijn land van herkomst, zoals de kosten van een tweede woning of verhoogde kosten van levensonderhoud, maar ook de kosten van een kennismakingsreis (de zogenaamde extraterritoriale kosten).

6. Wanneer een Nederlandse werkgever een werknemer in dienst neemt die op dat ogenblik buiten Nederland woont, is onder bepaalde voorwaarden een forfaitaire regeling van toepassing die is vervat in de artikelen 10e tot en met 10j van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (hierna: „Uitvoeringsbesluit”). Op grond van die regeling worden door de werkgever toegekende kostenvergoedingen tot ten hoogste 30 % van de grondslag van de loonbelasting beschouwd als vergoeding voor extraterritoriale kosten, zonder dat de kosten gedetailleerd moeten worden bewezen (hierna: „forfaitaire regeling”). Het blijft mogelijk hogere werkelijke kosten aan te tonen.

7. De forfaitaire regeling geldt enkel voor buitenlandse werknemers die beschikken over een specifieke deskundigheid die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of slechts schaars aanwezig is. Bovendien werd met ingang van 2012 een extra voorwaarde ingevoerd, op grond waarvan de werknemer gedurende meer dan twee derde van de laatste twee jaar woonachtig moet zijn geweest op een afstand van hemelsbreed *meer* dan 150 km van de Nederlandse grens (hierna: „150-kilometercriterium”).

III – **Hoofddeding**

8. Voorwerp van het hoofddeding is de toepassing van de forfaitaire regeling bij de berekening van de door C. G. Sopora als werknemer verschuldigde loonbelasting.

9. Sopora werkte in 2012 in Nederland voor een Nederlandse werkgever. De laatste twee jaar voordat hij in Nederland begon te werken, woonde hij in Duitsland, zij het op *minder* dan 150 kilometer van de Nederlandse grens.

10. De Nederlandse belastingdienst weigerde de forfaitaire regeling op zijn geval toe te passen. Hiertegen stelde Sopora beroep in, onder meer omdat de weigering de forfaitaire regeling toe te

passen het Unierecht schendt.

IV – Procesverloop

11. De Hoge Raad der Nederlanden, waaraan het geschil inmiddels is voorgelegd, heeft het Hof op 25 september 2013 overeenkomstig artikel 267 VWEU verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

„1) Is sprake van een – rechtvaardiging behoevend – indirect onderscheid naar nationaliteit dan wel een belemmering van het vrije verkeer van werknemers, indien de wettelijke regeling van een lidstaat een onbelaste kostenvergoeding wegens extraterritoriale kosten mogelijk maakt voor ingekomen werknemers, en aan de werknemer die in de periode voorafgaande aan zijn werkzaamheden in die lidstaat in het buitenland woonde op een afstand van meer dan 150 kilometer van de grens van die lidstaat zonder nader bewijs een forfaitair bepaalde onbelaste kostenvergoeding kan worden toegekend, ook indien het bedrag daarvan hoger is dan de werkelijke extraterritoriale kosten, terwijl voor de werknemer die in deze periode op een geringere afstand van die lidstaat woonde de hoogte van die onbelaste vergoeding is beperkt tot het aantoonbare werkelijke bedrag van de extraterritoriale kosten?

2) Indien vraag 1 bevestigend moet worden beantwoord, berust de desbetreffende Nederlandse regeling in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 dan op dwingende redenen van algemeen belang?

3) Indien ook vraag 2 bevestigend moet worden beantwoord, gaat het 150-kilometercriterium in deze regeling dan verder dan noodzakelijk is om het daarmee beoogde doel te bereiken?”

12. In de procedure voor het Hof hebben Sopora, het Koninkrijk der Nederlanden en de Europese Commissie schriftelijke opmerkingen ingediend en hebben zij ter terechtzitting van 2 september 2014 pleidooi gehouden.

V – Juridische beoordeling

13. De verwijzende rechter wenst met zijn drie prejudiciële vragen in wezen te vernemen of een nationale regeling die een belastingvoordeel als de in geding zijnde forfaitaire regeling afhankelijk maakt van een voorwaarde als het hierboven beschreven 150-kilometercriterium, verenigbaar is met het vrije verkeer van werknemers als bedoeld in artikel 45 VWEU.

1. Belemmering

14. Allereerst rijst dus de vraag of een voorwaarde als het 150-kilometercriterium het vrije verkeer van werknemers belemmert.

15. Luidens artikel 45, lid 2, VWEU houdt het vrije verkeer van werknemers de afschaffing in van elke discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers van de lidstaten, met name wat betreft de beloning. Volgens de rechtspraak geldt dit ook voor bepalingen betreffende loonbelasting.(4)

16. Dit verbod van discriminatie heeft niet alleen betrekking op zichtbare discriminatie op grond van nationaliteit, maar ook op alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere criteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden, zoals met name het criterium van de woonplaats.(5)

17. In casu kent de forfaitaire regeling voordelen toe omdat een werknemer onbelaste kostenvergoedingen kan ontvangen tot ten hoogste 30 % van de grondslag van de loonbelasting,

zonder dat de werknemer extraterritoriale kosten hoeft te bewijzen en zelfs zonder dat hij hoeft te worden geconfronteerd met kosten van deze omvang.

18. Weliswaar hangt de mogelijkheid om van de forfaitaire regeling gebruik te maken af van de plaats waar de werknemer vóór de aanvang van zijn tewerkstelling in Nederland woonachtig was, en niet van zijn nationaliteit, maar hij komt niet in aanmerking voor de forfaitaire regeling als hij op minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woont.

19. Deze regeling maakt indirect een onderscheid tussen onderdanen van verschillende lidstaten. Zij benadeelt sommige niet-ingezetenen ten opzichte van andere niet-ingezetenen. Alleen werknemers die in België, Duitsland, Frankrijk, Luxemburg of Engeland wonen, kunnen om geografische redenen worden getroffen door het 150 kilometer-criterium, terwijl werknemers die in andere lidstaten wonen, altijd aan dit criterium voldoen. Mogelijkerwijze komt uiteindelijk zelfs geen enkele werknemer die in België woont, in aanmerking voor de forfaitaire regeling.

20. Het bijzondere van de onderhavige zaak bestaat erin dat de betrokken lidstaat geen niet-ingezetenen benadeelt ten opzichte van ingezetenen, hetgeen het Hof gewoonlijk onderzoekt. In casu kunnen ingezetenen die eveneens zijn tewerkgesteld bij een Nederlandse werkgever, immers per definitie geen extraterritoriale kosten declareren bij de toepassing van de hier onderzochte regeling inzake loonbelasting. Bovendien kunnen volgens deze regeling ingezetenen die in het buitenland werken, geen aanspraak maken op de forfaitaire regeling. Alleen personen die in bepaalde lidstaten wonen, worden dus benadeeld ten opzichte van personen die in andere lidstaten wonen.

21. Daarom moet de vraag worden beantwoord of het vrije verkeer van werknemers ook een verschil in behandeling tussen onderdanen van verschillende lidstaten in beginsel verbiedt.

22. De Commissie heeft er in dit verband terecht op gewezen dat artikel 7, leden 1 en 2, van de verordening vrij verkeer werknemers, die gebaseerd is op artikel 46 VWEU, enkel voorschrijft dat werknemers van andere lidstaten moeten worden behandeld zoals nationale werknemers. Dit stemt overeen met artikel 46, sub c, VWEU, dat alleen aandacht besteedt aan de arbeidsvoorwaarden die van toepassing zijn op nationale werknemers respectievelijk werknemers „van de andere lidstaten”.

23. De bewoordingen van artikel 45, lid 2, VWEU, dat het vrije verkeer van werknemers inhoudelijk definieert, zijn evenwel ruimer. Op grond daarvan is „discriminatie op grond van de nationaliteit tussen de werknemers der lidstaten” verboden als het om de arbeidsvoorwaarden gaat. Dit houdt tevens het principiële verbod in om niet-ingezetenen verschillend te behandelen naargelang van de lidstaat waar zij woonachtig zijn.

24. Het Hof heeft echter tot nog toe uiteenlopende signalen gegeven wat de vraag betreft of de fundamentele vrijheden ook een verschillende behandeling verbieden van onderdanen van verschillende lidstaten.

25. Enerzijds volstond voor het Hof in het arrest *Columbus Container Services* een verschil in behandeling naargelang van de lidstaat van vestiging op zich niet om te spreken van een belemmering van de vrijheid van vestiging als bedoeld in artikel 49 VWEU.⁽⁶⁾ Wanneer het Hof vaststelt dat geen sprake is van een belemmering van deze fundamentele vrijheid, beklemtoont het veeleer dat de onderzochte grensoverschrijdende situatie op dezelfde manier is behandeld als de nationale situatie.⁽⁷⁾ Bovendien valt volgens het Hof een verschil in behandeling tussen vermogenswinsten naargelang van het derde land waaruit ze afkomstig zijn, niet onder het beschermingsbereik van artikel 63, lid 1, VWEU betreffende het vrije verkeer van kapitaal.⁽⁸⁾

26. Anderzijds heeft het Hof eveneens in het kader van het vrije verkeer van kapitaal in het arrest *Orange European Smallcap Fund* een belemmering van deze fundamentele vrijheid vastgesteld wegens een verschil in behandeling tussen verschillende andere lidstaten door het land van herkomst.⁽⁹⁾ Het Hof is dan ook in andere beslissingen, in het kader van zowel het vrije verkeer van kapitaal als de vrijheid van vestiging, op zijn minst nagegaan of een verschil in behandeling tussen verschillende niet-ingezetenen in het concrete geval een belemmering van de desbetreffende fundamentele vrijheid opleverde.⁽¹⁰⁾

27. Ik ben van mening dat het vrije verkeer van werknemers niet alleen een nadelig verschil in behandeling van niet-ingezetenen ten opzichte van ingezetenen principieel verbiedt, maar ook een verschil in behandeling tussen niet-ingezetenen van verschillende lidstaten.

28. Op dit punt sluit ik mij aan bij de zienswijze van de advocaten-generaal Léger en Mengozzi, die er in verband met de vrijheid van vestiging op hebben gewezen dat het zou indruisen tegen het begrip „gemeenschappelijke markt”⁽¹¹⁾ respectievelijk dat „gevaar voor de verbrekking van de gemeenschappelijke markt”⁽¹²⁾ zou bestaan, wanneer zou worden toegelaten dat verschillende regels worden toegepast op de vestiging van vennootschappen naargelang van hun lidstaat. Iets vergelijkbaars valt in verband met het vrije verkeer van werknemers te vrezen wanneer de lidstaten werknemers uit bepaalde lidstaten zouden mogen bevoordelen ten opzichte van werknemers uit andere lidstaten.

29. Luidens artikel 26, lid 2, VWEU omvat de interne markt een „ruimte zonder binnengrenzen”. Deze doelstelling kan slechts worden bereikt wanneer alle werknemers van de Unie gelijk worden behandeld. Een verschil in behandeling tussen werknemers op basis van hun land van herkomst werpt nieuwe drempels op, ook al wordt geen enkele buitenlandse werknemer ongunstiger behandeld dan de nationale werknemers. Doordat alleen werknemers van bepaalde lidstaten een aanmoediging krijgen, gaan de omstandigheden waaronder de werknemers van de andere lidstaten moeten concurreren er immers vanzelf op achteruit. In zoverre kan de interne markt ook worden belemmerd door een regeling die, zoals in casu, op zichzelf het vrije verkeer van werknemers binnen de Unie bevordert.

30. Een regeling zoals de Nederlandse, die de mogelijkheid om van een belastingvoordeel gebruik te maken afhankelijk maakt van een bepaalde afstand van de buitenlandse woonplaats tot de staatsgrens, belemmert daarom het vrije verkeer van werknemers. Een dergelijke belemmering is slechts geoorloofd wanneer zij betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn (zie hierna onder 2) of wanneer zij wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (zie hierna onder 3).

2. Objectieve vergelijkbaarheid van de situaties

31. Vervolgens dient dus te worden onderzocht of de situatie van een werknemer als Sopora, die op minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woont, objectief vergelijkbaar is met die van een werknemer die op meer dan 150 kilometer daarvan woont. Volgens vaste rechtspraak moet daarbij worden onderzocht of de situaties objectief vergelijkbaar zijn in het licht van de doelstelling van de betrokken regeling.⁽¹³⁾

32. Het Koninkrijk der Nederlanden heeft in dit verband aangevoerd dat beide categorieën niet vergelijkbaar zijn met betrekking tot de extraterritoriale kosten die voor elke categorie werknemers ontstaan en bij de forfaitaire regeling in aanmerking worden genomen. Deze kosten zijn immers afhankelijk van de afstand.

33. Het is echter niet duidelijk om welke geldige reden⁽¹⁴⁾ beide categorieën verschillend

worden behandeld. Met name zijn de extraterritoriale kosten slechts gradueel verschillend wanneer men de situatie van werknemers vergelijkt die slechts iets meer of iets minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen. Of ondanks de grote gelijkenis van deze twee categorieën een verschillende behandeling op basis van een strikte grens van 150 kilometer is geoorloofd, kan enkel terdege worden beoordeeld wanneer bij het onderzoek naar een rechtvaardiging van de belemmering van het vrije verkeer van werknemers ook kan worden beoordeeld of het hanteren van een dergelijke grens evenredig is.

34. De in geding zijnde belemmering van het vrije verkeer van werknemers heeft derhalve betrekking op objectief vergelijkbare situaties.

3. Rechtvaardiging

35. Onderzocht dient dus nog te worden of de in geding zijnde belemmering van het vrije verkeer van werknemers gerechtvaardigd wordt door een dwingende reden van algemeen belang.

36. Volgens de aanwijzingen van de verwijzende rechter is de forfaitaire regeling bedoeld als een loonkostensubsidie voor binnenlandse werkgevers die in het buitenland werknemers met een bepaalde deskundigheid moeten rekruteren waar die op de Nederlandse arbeidsmarkt ontbreken. Het 150-kilometercriterium werd later toegevoegd om uit te sluiten dat van de forfaitaire regeling wordt gebruikgemaakt wanneer een werknemer vanuit zijn buitenlandse woonplaats pendelen naar zijn plaats van tewerkstelling in Nederland en om die reden geen of slechts weinig extraterritoriale kosten heeft. Daarmee heeft de Nederlandse wetgever ook concurrentievervalsingen tussen binnenlandse en buitenlandse werkgevers in de grensstreek willen tegengaan. Daaraan heeft het Koninkrijk der Nederlanden toegevoegd dat Nederlandse werkgevers in de grensstreek de voorkeur geven aan buitenlandse werknemers omdat zij hun wegens het uit de forfaitaire regeling voortvloeiende belastingvoordeel een geringer salaris moeten betalen dan aan binnenlandse werknemers.

37. Om te beginnen moet ik vaststellen dat, anders dan de verwijzende rechter aangeeft, een rechtvaardiging in casu niet kan worden gevonden in de bevordering van het vrije verkeer van werknemers. Het vrije verkeer van werknemers wordt immers niet belemmerd door de forfaitaire steunregeling als zodanig, maar door het aanvullende 150-kilometercriterium, waardoor bepaalde personen juist worden uitgesloten van de aanmoedigingsmaatregel. Enkel dit criterium maakt indirect een onderscheid tussen onderdanen van verschillende lidstaten. Bijgevolg is ook voor dit criterium een rechtvaardigingsgrond vereist.

a) Voorkoming van belastingontwijking

38. De Commissie heeft in dit verband verwezen naar de bestrijding van belastingontwijking als rechtvaardigingsgrond. Het 150-kilometercriterium voorkomt volgens de Commissie belastingontwijking omdat zo in beginsel wordt vermeden dat overdreven hoge kosten worden gedeclareerd door werknemers die op minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen.

39. Volgens vaste rechtspraak kan de doelstelling van voorkoming van belastingontwijking inderdaad een nationale regeling rechtvaardigen wanneer zij specifiek betrekking heeft op volstrekt kunstmatige constructies die erop gericht zijn de toepassing van de fiscale wetgeving van de betrokken lidstaat te ontwijken.(15)

40. In casu kan het feit dat een werknemer die op minder dan 150 kilometer van de grens woont gebruikgemaakt van de forfaitaire regeling, evenwel niet worden beschouwd als belastingontwijking. Het valt niet in te zien welke situatie een werknemer als Sopora in dit verband

op volstrekt kunstmatige wijze creëert. Met name beweert hij ook niet dat hij wordt geconfronteerd met extraterritoriale kosten van een bepaalde omvang; hij wil evenwel slechts op dezelfde wijze als andere werknemers gebruikmaken van een forfaitaire regeling die juist ongeacht de werkelijke omvang van de kosten wordt toegepast.

b) Voorkoming van concurrentienadelen voor nationale werknemers

41. Het Koninkrijk der Nederlanden heeft daarenboven aangevoerd dat het 150-kilometercriterium gerechtvaardigd wordt door de doelstelling om concurrentienadelen voor Nederlandse werknemers op de binnenlandse arbeidsmarkt te voorkomen.

42. De voorkoming van concurrentieverstoringsen kan in beginsel worden beschouwd als een dwingende reden van algemeen belang. Zoals reeds uit de preambule van het VWEU blijkt, is de „eerlijkheid in de mededinging” een van de voornaamste doelstellingen van de Verdragen. De voorkoming van concurrentieverstoringsen is bovendien juist van het grootste belang als het gaat om de belastingwetgeving van de lidstaten. In dit verband wordt deze doelstelling onder andere nagestreefd door het verbod op discriminerende belastingen krachtens artikel 110 VWEU, de bevoegdheid tot harmonisatie van de indirecte belastingen krachtens artikel 113 VWEU en het verbod op steunmaatregelen als bedoeld in artikel 107 VWEU.

43. Los van de vraag of ook de voorkoming van nadelen voor *nationale* werknemers een rechtvaardiging kan zijn voor een verschillende behandeling van werknemers uit andere lidstaten naargelang van hun land van herkomst, valt in casu, op grond van de juridische situatie zoals zij wordt weergegeven, evenwel niet in te zien dat het 150-kilometercriterium noodzakelijk is om deze doelstelling te bereiken. Volgens de aanwijzingen van de verwijzende rechter vindt de forfaitaire regeling immers slechts toepassing wanneer voor de betrokken arbeidsplaats op de Nederlandse arbeidsmarkt geen afdoende alternatief aanwezig is.⁽¹⁶⁾ Verstaat men onder de Nederlandse arbeidsmarkt de in Nederland woonachtige werknemers, dan heeft de forfaitaire regeling gelet op dit criterium geen significante invloed op de concurrentie tussen ingezetenen en niet-ingezetenen werknemers.

44. Mocht de verwijzende rechter, die als enige bevoegd is het nationale recht uit te leggen en de feitelijke gevolgen ervan vast te stellen, tot een andere inschatting komen van de concurrentiesituatie, dan gelden de hiernavolgende overwegingen naar analogie voor het verdere onderzoek naar deze rechtvaardigingsgrond.

c) Voorkoming van concurrentieverstoringsen tussen niet-ingezetenen werknemers onderling

45. Het aspect „voorkoming van concurrentieverstoringsen” kan in casu immers nog op een andere manier van belang zijn.

46. Het 150-kilometercriterium draagt bij tot de op het eerste gezicht begrijpelijke doelstelling om het gebruik van de forfaitaire regeling uit te sluiten in die gevallen waarin een werknemer kan pendelen van zijn buitenlandse woonplaats naar zijn plaats van tewerkstelling in Nederland en daardoor niet of met slechts geringe extraterritoriale kosten wordt geconfronteerd, in het bijzonder omdat hij geen tweede woning in Nederland nodig heeft. Aldus wordt getracht de belastingvrijstelling voor vergoedingen die de werkgever aan zijn werknemer betaalt in verband met diens extraterritoriale kosten, in overeenstemming te brengen met de werkelijke kosten.

47. Het verschil in behandeling draagt dus bij tot de doelstelling om buitensporige voordelen van de forfaitaire regeling voor bepaalde werknemers te vermijden en zo eveneens concurrentievervalsingen binnen de categorie van niet-ingezetene werknemers te voorkomen. Deze doelstelling kan in beginsel worden beschouwd als een dwingende reden van algemeen belang.

Geschiktheid

48. Het 150-kilometercriterium moet allereerst geschikt zijn om deze doelstelling te bereiken en werknemers met minder extraterritoriale kosten uit te sluiten van de toepassing van de forfaitaire regeling.

49. De Nederlandse wetgever heeft in casu besloten aan te nemen dat een werknemer geen tweede woning in Nederland zal onderhouden en dus minder extraterritoriale kosten heeft wanneer hij op minder dan 150 kilometer van de grens woont. Ten aanzien van werknemers die op een grotere afstand van de Nederlandse grens wonen, wordt er daarentegen van uitgegaan dat zij een tweede woning in Nederland moeten inrichten en daardoor hogere extraterritoriale kosten hebben. De Nederlandse wetgever wil dus om redenen van vereenvoudiging het relevante feit, namelijk het bestaan van een tweede woning in Nederland en de daaruit voortvloeiende kosten, vaststellen aan de hand van een ander feit, namelijk de afstand van de eerste woning tot de Nederlandse grens.

50. Deze vereenvoudigingsregel is geschikt om niet-ingezetene werknemers van de forfaitaire regeling uit te sluiten die in Nederland geen tweede woning onderhouden en dus minder extraterritoriale kosten hebben. Men mag er immers van uitgaan dat werknemers die op meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen, niet in staat zullen zijn om dagelijks naar hun plaats van tewerkstelling te pendelen en daarom ofwel een tweede woning moeten onderhouden ofwel moeten verhuizen. Indien men alle andere werknemers van de forfaitaire regeling uitsluit, treft men aldus in ieder geval alle werknemers die dagelijks naar hun plaats van tewerkstelling pendelen en om die reden minder extraterritoriale kosten hebben.

Evenredigheid van de vereenvoudigingsregel

51. De vraag rijst evenwel of de vereenvoudigingsregel niet verder gaat dan nodig is ter verwezenlijking van de doelstelling om concurrentievervalsingen te voorkomen. De regeling sluit van de forfaitaire regeling immers kennelijk ook werknemers uit die niet dagelijks naar hun plaats van tewerkstelling kunnen pendelen en een tweede woning in Nederland moeten onderhouden, omdat zij weliswaar op minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens wonen maar de afstand tot hun plaats van tewerkstelling in Nederland veel groter is.

52. In beginsel is het geoorloofd dat een nationale wetgever om redenen van vereenvoudiging een gemakkelijker te controleren criterium als relevant aanmerkt in plaats van een moeilijker vast te stellen feit. Immers, ook al kunnen administratieve problemen *op zich* geen belemmering van een fundamentele vrijheid rechtvaardigen(17), het Koninkrijk der Nederlanden heeft terecht erop gewezen dat volgens de rechtspraak bij de rechtvaardiging van een nationale regeling rekening dient te worden gehouden met de eenvoudige toepassing en controle ervan(18) respectievelijk met de administratieve last voor de belastingdiensten(19). Aldus erkent het Hof principieel dat de last van de beleidsuitvoering ook op de interne markt een rol speelt. In casu zou een alternatieve regeling op grond waarvan in tal van gevallen telkens afzonderlijk moet worden vastgesteld of een niet-ingezeten werknemer daadwerkelijk een tweede woning in Nederland onderhoudt en gebruikt, zowel voor de werknemer als voor de belastingdienst gepaard gaan met een zwaardere administratieve last. Daarenboven zou een dergelijke regeling voor de belastingdienst ook slechts met moeite controleerbaar zijn.

53. Dergelijke vereenvoudigingsregels, waarbij een gemakkelijk controleerbaar criterium wordt gehanteerd, moeten door toepassing van het alternatieve criterium echter in wezen tot dezelfde uitkomst leiden. In dit opzicht zijn zij vergelijkbaar met verkapte vormen van discriminatie.(20) In casu rijst derhalve de vraag of de extraterritoriale kosten van een werknemer in wezen kunnen worden vastgesteld met behulp van het 150-kilometercriterium.

54. Allereerst dient te worden verduidelijkt dat, net zomin als in geval van indirecte discriminatie bijvoorbeeld de woonplaats steeds moet overeenstemmen met de nationaliteit(21), bij een vereenvoudigingsregel kan worden verlangd dat er geen gevallen bestaan waarin de veronderstelling van de wetgever onjuist blijkt te zijn. De door de Commissie als voorbeeld aangehaalde gevallen waarin niet kan worden aangenomen dat een werknemer dagelijks naar het werk pendelt hoewel hij op minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woont, bewijzen daarom nog niet dat het door de wetgever gekozen criterium onvoldoende adequaat is. Het is veeleer de essentie van een vereenvoudigingsregel dat er ook gevallen bestaan waarin het relevante feit niet met behulp van het gekozen criterium kan worden vastgesteld.

55. Dergelijke gevallen mogen echter slechts individuele gevallen zijn. Het met het oog op vereenvoudiging gekozen criterium moet in de regel toelaten de feiten juist vast te stellen. Een vereenvoudigingsregel is daarom in beginsel alleen evenredig wanneer hij in de overgrote meerderheid van de gevallen leidt tot dezelfde uitkomst die zonder de vereenvoudiging zou zijn verkregen. Vergelijkbare eisen heb ik eerder gesteld aan de vaststelling van verkapte discriminatie.(22)

56. In dit opzicht bestaan er met betrekking tot het in geding zijnde 150-kilometercriterium redenen tot twijfel, waarover uiteindelijk evenwel enkel door de verwijzende rechter op grond van de vaststelling van de relevante feiten duidelijkheid kan worden verschaft.(23)

57. In het geval van het Koninkrijk der Nederlanden, dat zich van noord naar zuid over een afstand van ongeveer 300 kilometer en van oost naar west over een afstand van ongeveer 180 kilometer uitstrekt, zegt de afstand van de woonplaats van een werknemer tot de Nederlandse grens bijvoorbeeld niet veel over de afstand van de woonplaats van de werknemer tot zijn *plaats van tewerkstelling* in Nederland. Alleen laatstgenoemde afstand is evenwel bepalend voor de vraag of een werknemer nog zal pendelen, en dus ook voor de omvang van zijn extraterritoriale kosten. Bijgevolg is een groot aantal gevallen denkbaar waarin het door de Nederlandse wetgever gekozen criterium niet overeenstemt met het feit dat met behulp van dit criterium dient te worden vastgesteld.

58. Het Koninkrijk der Nederlanden heeft daartegen ingebracht dat de plaats van tewerkstelling

soms moeilijk is vast te stellen omdat bepaalde werknemers hetzij niet over een vaste plaats van tewerkstelling beschikken, hetzij over voortdurend wisselende plaatsen van tewerkstelling beschikken, hetzij in het geval van multinationale ondernemingen voor een deel slechts beschikken over plaatsen van tewerkstelling waarvan de belastingdienst geen weet heeft. Deze administratieve problemen lijken mij echter relatief beperkt zodat zij niet het gebruik van een criterium kunnen rechtvaardigen waarmee in veel gevallen het relevante feit niet kan worden vastgesteld. Dat geldt met name gezien het feit dat de afstand van de buitenlandse woonplaats van een werknemer in het kader van de forfaitaire regeling – zoals de Commissie ter terechtzitting heeft verklaard zonder te worden tegengesproken – slechts éénmaal wordt onderzocht en wel bij aanvang van zijn werkzaamheden in Nederland.

Evenredigheid van het rechtsgevolg

59. Daarenboven gaat de vereenvoudigingsregel ook ten aanzien van zijn rechtsgevolg mogelijkerwijze verder dan noodzakelijk is voor de verwezenlijking van de doelstelling om concurrentievervalsingen binnen de categorie van niet-ingezetenen werknemers te voorkomen.

60. De forfaitaire regeling voor niet-ingezetenen werknemers die in de grensstreek wonen, had immers ook in die zin kunnen worden beperkt dat in hun geval het percentage van de grondslag van de loonbelasting zou worden verlaagd tot minder dan 30 % in plaats van hen geheel en al van een forfaitaire regeling uit te sluiten. Daardoor zouden niet-ingezetenen werknemers die in de grensstreek wonen, de voordelen van de forfaitaire regeling namelijk in zoverre behouden dat zij tot een bepaald bedrag hun kosten niet hoeven te bewijzen en dat door de forfaitaire regeling bij de vaststelling van de belastbare grondslag tot op zekere hoogte rekening wordt gehouden met kosten die niet eens zijn ontstaan.⁽²⁴⁾ Aldus zou een minder ingrijpend middel voorhanden zijn om concurrentievervalsingen tussen niet-ingezetenen werknemers te voorkomen, doordat de extraterritoriale kosten van alle niet-ingezetenen werknemers met het oog op de onbelaste vergoeding door de werkgever zouden worden geraamd op basis van een forfaitaire regeling, ook al zou het bedrag verschillen naargelang van de afstand van hun woonplaats tot de grens.

61. Het zou slechts evenredig zijn de toepassing van een dergelijke beperkte forfaitaire regeling niet toe te staan voor niet-ingezetenen werknemers die in de grensstreek wonen, wanneer in de overgrote meerderheid van de gevallen dergelijke werknemers in feite helemaal niet zouden worden geconfronteerd met extraterritoriale kosten. Alleen dan zou het ter voorkoming van concurrentievervalsingen noodzakelijk zijn de werknemers die in de grensstreek wonen, tevens uit te sluiten van de voordelen van een minder ruime forfaitaire regeling. Ook deze kwestie dient door de verwijzende rechter te worden onderzocht op basis van de feiten en de nationale wetgeving.

4. Conclusie

62. Een nationale bepaling die een belastingvoordeel als de in geding zijnde forfaitaire regeling afhankelijk maakt van een voorwaarde als het in geding zijnde 150-kilometercriterium is derhalve slechts verenigbaar met artikel 45 VWEU wanneer in de eerste plaats het criterium van de afstand van de woonplaats tot de grens in de overgrote meerderheid van de gevallen niet-ingezetenen werknemers identificeert die dagelijks naar hun werk in Nederland kunnen pendelen, en in de tweede plaats dergelijke werknemers in feite niet worden geconfronteerd met extraterritoriale kosten in de zin van de forfaitaire regeling. Of deze voorwaarden vervuld zijn, dient de verwijzende rechter uit te maken.

VI – Conclusie

63. Mitsdien geef ik het Hof in overweging de vragen van de Hoge Raad der Nederlanden te beantwoorden als volgt:

„Een nationale regeling als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die voor ingekomen werknemers een onbelaste kostenvergoeding wegens extraterritoriale kosten mogelijk maakt en op grond waarvan aan de werknemers die in de periode vóór hun werkzaamheden in die lidstaat in het buitenland op meer dan 150 kilometer van de grens van die lidstaat woonden, zonder nader bewijs een forfaitair bepaalde onbelaste kostenvergoeding kan worden toegekend, ook indien het bedrag daarvan hoger is dan de werkelijke extraterritoriale kosten, terwijl voor de werknemers die in deze periode op een geringere afstand van die lidstaat woonden de hoogte van die onbelaste vergoeding beperkt is tot het aantoonbare werkelijke bedrag van de extraterritoriale kosten, is niet in strijd met het in artikel 45 VWEU vervatte beginsel van het vrije verkeer van werknemers wanneer laatstbedoelde werknemers in de overgrote meerderheid van de gevallen dagelijks naar hun werk in Nederland kunnen pendelen en in feite niet met extraterritoriale kosten worden geconfronteerd.”

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – PB L 141, blz. 1.

3 – Versie van 2012, die voor het onderhavige geding relevant is.

4 – Zie bijvoorbeeld arresten Biehl (C?175/88, EU:C:1990:186, punt 12) en Schumacker (C?279/93, EU:C:1995:31, punt 23).

5 – Zie bijvoorbeeld arresten Sotgiu (152/73, EU:C:1974:13, punt 11) en Schumacker (EU:C:1995:31, punten 26?28).

6 – Zie arrest Columbus Container Services (C?298/05, EU:C:2007:754, punten 50 en 51).

7 – Zie arrest Columbus Container Services (EU:C:2007:754, punt 54).

8 – Arrest Haribo (C?436/08 en C?437/08, EU:C:2011:61, punt 48).

9 – Arrest Orange European Smallcap Fund (C?194/06, EU:C:2008:289, punt 56).

10 – Zie arresten D. (C?376/03, EU:C:2005:424, punten 53?63) en Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C?374/04, EU:C:2006:773, punten 82 en 83).

11 – Zie conclusie Cadbury Schweppes en Cadbury Schweppes Overseas van advocaat-generaal Léger (C?196/04, EU:C:2006:278, punten 79 en 80).

12 – Zie conclusie Columbus Container Services van advocaat-generaal Mengozzi (C?298/05, EU:C:2007:197, punten 117 en 118).

13 – Zie bijvoorbeeld arresten X Holding (C?337/08, EU:C:2010:89, punt 22) en SCA Group Holding e.a. (C?39/13, C?40/13 en C?41/13, EU:C:2014:1758, punt 28).

14 – Zie in die zin mijn conclusie in de zaak Commissie/Verenigd Koninkrijk (C?172/13, EU:2014:2321, punt 29).

15 – Zie in verband met de vrijheid van vestiging het arrest Felixstowe Dock and Railway Company e.a. (C?80/12, EU:C:2014:200, punt 31 en aldaar aangehaalde rechtspraak), alsook in verband met het vrije verkeer van kapitaal het arrest Itelcar (C?282/12, EU:C:2013:629, punt 34

en aldaar aangehaalde rechtspraak).

16 – Zie punt 7 supra.

17 – Zie in die zin arresten Terhoeve (C-18/95, EU:C:1999:22, punt 45), Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, punt 55) en van Caster (C-326/12, EU:C:2014:2269, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

18 – Zie arrest Commissie/Italië (C-110/05, EU:C:2009:66, punt 67).

19 – Zie arrest X (C-498/10, EU:C:2012:635, punt 51).

20 – Zie punt 16 supra.

21 – Zie in die zin ook arrest Erny (C-172/11, EU:C:2012:399, punt 41).

22 – Zie mijn conclusie Hervis Sport? és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, punten 37-47).

23 – Zie ook in verband met een indirecte discriminatie het arrest Hervis Sport? és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, punten 39-41).

24 – Zie punt 17 supra.