

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

24 februari 2015 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Vrij verkeer van werknemers – Artikel 45 VWEU – Gelijke behandeling van niet-ingezetenen werknemers – Belastingvoordeel, bestaande in de belastingvrijstelling van door de werkgever betaalde vergoedingen – Forfaitair toegekend voordeel – Werknemers, afkomstig uit een andere lidstaat dan die van de werkplek – Voorwaarde dat de betrokkene woonachtig is op een bepaalde afstand van de grens van de lidstaat van tewerkstelling”

In zaak C-512/13,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Hoge Raad der Nederlanden bij arrest van 9 augustus 2013, ingekomen bij het Hof op 25 september 2013, in de procedure

C. G. Sopora

tegen

Staatssecretaris van Financiën,

wijst

HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: V. Skouris, president, K. Lenaerts, vicepresident, A. Tizzano, L. Bay Larsen en T. von Danwitz, kamerpresidenten, A. Rosas, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger, A. Prechal en C. G. Fernlund (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 2 september 2014,

gelet op de opmerkingen van:

- C. G. Sopora, vertegenwoordigd door P. Kavelaars, J. Schaap en J. Korving, belastingadviseurs,
- de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door M. de Ree en M. Bulterman als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en J. Enegren als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 13 november 2014,

het navolgende

Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de regels inzake het vrije verkeer van werknemers binnen de Europese Unie.

- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen C. G. Sopora en de Staatssecretaris van Financiën, over de afwijzing van het verzoek van de belanghebbende tot verkrijging van de forfaitaire belastingvrijstelling van een vergoeding in verband met de dienstbetrekking die hij uitoefent in Nederland.

Toepasselijke bepalingen

- 3 Volgens artikel 31, lid 1, van de Wet op de loonbelasting 1964, in de versie ervan van 2012 (hierna: „Wet op de loonbelasting”), omvat het belastbare loon bepaalde aan de werknemers betaalde vergoedingen.
- 4 De vergoedingen kunnen evenwel krachtens artikel 31a, lid 2, onder e), van de Wet op de loonbelasting worden vrijgesteld van deze belasting wanneer zij worden toegekend ter compensatie van de extra kosten – de zogenoemde extraterritoriale kosten – die een werknemer heeft ten gevolge van het feit dat hij, gedurende een periode die de acht jaar niet overschrijdt, verblijft buiten zijn land van herkomst.
- 5 Het Besluit van 17 mei 1965 houdende uitvoering van de Wet op de loonbelasting 1964, zoals gewijzigd bij Besluit van 23 december 2010, preciseert de uitvoeringsvoorwaarden van deze wet die vanaf 1 januari 2012 van toepassing zijn. Het voorziet in een vrijstelling van de loonbelasting voor de „ingekomen werknemer”, die in artikel 10e, lid 2, onder b), ervan wordt gedefinieerd als:

„[de] uit een ander land aangeworven [...] werknemer [...]:

- 1° met een specifieke deskundigheid die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is; en
- 2° die in meer dan twee derde van de periode van 24 maanden voorafgaand aan de aanvang van de tewerkstelling in Nederland woonachtig was op een afstand van meer dan 150 kilometer van de grens van Nederland exclusief de territoriale zee van Nederland en de exclusieve economische zone van het Koninkrijk, bedoeld in artikel 1 van de Rijkswet instelling exclusieve economische zone.”
- 6 Uit de stukken waarover het Hof beschikt, blijkt dat vergoedingen ter voorkoming van extraterritoriale kosten op gezamenlijk verzoek van de „ingekomen werknemer” en de werkgever worden vrijgesteld van belasting tot ten hoogste 30 % van de grondslag, zonder dat het bestaan van deze kosten hoeft te worden bewezen (hierna: „forfaitaire regeling”). De grondslag wordt in hoofdzaak gevormd door het aan de dienstbetrekking verbonden loon, vermeerderd met de vergoeding wegens extraterritoriale kosten. Het blijft overigens altijd mogelijk hogere werkelijke kosten aan te tonen en vrijstelling te verkrijgen voor de voornoemde vergoeding tot het bedrag van die kosten. Bovendien kan ook een in een andere lidstaat aangeworven werknemer die niet voldoet aan de voorwaarde dat hij op meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woonachtig is, een belastingvrijstelling verkrijgen voor de vergoeding die overeenkomt met de door hem gemaakte extraterritoriale kosten waarvan hij het bewijs kan leveren.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

- 7 Sopora was van 1 februari 2012 tot en met 31 december 2012 in Nederland tewerkgesteld door een aan zijn in Duitsland gevestigde werkgever gelieerde vennootschap. Gedurende de periode van 24 maanden voorafgaand aan zijn tewerkstelling in Nederland was Sopora woonachtig in Duitsland op een afstand van minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens. Vervolgens is hij in Duitsland woonachtig gebleven, terwijl hij in Nederland een appartement huurde om daar gedurende een deel van de week te verblijven.
- 8 Sopora en zijn werkgever hebben de bevoegde autoriteit verzocht om toepassing van de forfaitaire regeling.

- 9 Bij beschikking van 11 april 2012, die bij uitspraak op een bezwaar van Sopora is bevestigd, heeft die autoriteit overwogen dat laatstgenoemde niet voldeed aan de voorwaarde dat hij in meer dan twee derde van de periode van 24 maanden voorafgaand aan zijn tewerkstelling in Nederland op een afstand van meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woonachtig moest zijn geweest.
- 10 Sopora heeft tegen die beschikking beroep ingesteld bij de Rechtbank te Breda. Laatstgenoemde heeft dit beroep verworpen na, met name, te hebben overwogen dat het vereiste dat de werknemer op een dergelijke afstand van de Nederlandse grens woonachtig moest zijn, niet in strijd was met het Unierecht.
- 11 Sopora heeft tegen de beslissing van de Rechtbank te Breda cassatieberoep ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden.
- 12 In zijn verwijzingsbeslissing vraagt de Hoge Raad zich af of de forfaitaire regeling verenigbaar is met het Unierecht.
- 13 Hij wijst er om te beginnen op dat de Nederlandse wetgever heeft opgemerkt dat werknemers die afkomstig zijn uit andere lidstaten, over het algemeen hogere kosten van levensonderhoud hebben dan werknemers die reeds lange tijd in Nederland wonen. Om discussies over de hoogte van deze kosten te vermijden, heeft voornoemde wetgever oorspronkelijk deze groep van werknemers in ieder geval en zonder andere bewijselementen willen laten profiteren van de forfaitaire regeling.
- 14 De verwijzende rechter preciseert vervolgens de redenen waarom het criterium van een afstand van meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens vanaf 1 januari 2012 is ingevoerd.
- 15 Hij wijst erop dat van de forfaitaire regeling ruimer gebruik werd gemaakt dan de bedoeling was bij de invoering daarvan en dat dit resulteerde in een concurrentievervalsing in de grensstreek, ten nadele van in Nederland wonende werknemers. De in deze lidstaat gevestigde werkgevers maakten namelijk meer gebruik van buiten die lidstaat wonende werknemers, aan wie zij vanwege de toepassing van de forfaitaire regeling een lager salaris konden uitbetalen, terwijl zij hun voor hetzelfde werk een hoger nettoloon konden garanderen. De nationale wetgever heeft aan deze situatie een einde willen maken door de toepassing van de forfaitaire regeling uit te sluiten voor werknemers waarvan mag worden verondersteld dat zij lagere, of geen, extraterritoriale kosten hebben, aangezien zij dagelijks op en neer kunnen reizen naar hun werkplek. Derhalve heeft hij het criterium ingevoerd dat is gebaseerd op een afstand van 150 kilometer hemelsbreed tussen de woonplaats van de werknemer in de lidstaat van herkomst en de Nederlandse grens. Voornoemde wetgever was van mening dat de werknemer bij een afstand van meer dan 150 kilometer niet dagelijks heen en weer naar zijn werkplek kan reizen.
- 16 Volgens de verwijzende rechter heeft de nationale wetgever erkend dat in het geval van werknemers die in de lidstaat van herkomst wonen op een afstand van minder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens, de afstand die hen scheidt van hun werkplek aanzienlijk kan variëren. De wetgever was evenwel van mening dat indien rekening zou moeten worden gehouden met de afstand tussen de in Nederland gelegen werkplek en de plek waar de werknemer voorafgaand aan zijn tewerkstelling in Nederland in de lidstaat van herkomst woonde, dit zou stuiten op problemen bij de uitvoering door de belastingdienst.
- 17 Tot slot vraagt de verwijzende rechter zich af of het gekozen criterium leidt tot een onderscheid tussen vergelijkbare situaties en, in het geval waarin dit een belemmering van het vrije verkeer van werknemers zou vormen, of deze kan worden gerechtvaardigd.
- 18 Daarop heeft de Hoge Raad der Nederlanden de behandeling van de zaak geschorst en het Hof 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?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

- 19 Om te beginnen zij opgemerkt dat de door de verwijzende rechter gestelde vragen betrekking hebben op de verenigbaarheid met het Unierecht van een belastingvoordeel dat een lidstaat toekent aan werknemers die, alvorens een dienstbetrekking op zijn grondgebied te aanvaarden, woonachtig waren in een andere lidstaat, op een bepaalde afstand van zijn grens. Dit voordeel bestaat in de forfaitaire vrijstelling van de loonbelasting over een vergoeding wegens extraterritoriale kosten, tot ten hoogste 30 % van de grondslag, zonder dat de werknemers hoeven aan te tonen dat zij die kosten daadwerkelijk hebben gemaakt of dat die kosten het bedrag van deze vergoeding bereiken.
- 20 Derhalve wenst de verwijzende rechter met zijn vragen, die samen moeten worden onderzocht, in wezen te vernemen of artikel 45 VWEU aldus moet worden gelezen dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling als in het hoofdgeding aan de orde is, waarbij een lidstaat aan werknemers die, alvorens een dienstbetrekking op zijn grondgebied te aanvaarden, woonachtig waren in een andere lidstaat, een belastingvoordeel toekent, bestaande in de forfaitaire belastingvrijstelling van een vergoeding wegens extraterritoriale kosten, op voorwaarde dat deze werknemers woonachtig waren op een afstand van meer dan 150 kilometer van zijn grens.
- 21 Volgens 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, wat de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden betreft.
- 22 Het Hof heeft inzonderheid geoordeeld dat het beginsel van gelijke behandeling op het gebied van de beloning zou worden uitgehold, wanneer daaraan afbreuk kon worden gedaan door discriminerende nationale bepalingen inzake inkomstenbelasting (arresten Biehl, C-175/88, EU:C:1990:186, punt 12, en Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punt 23).
- 23 Bovendien verbieden de regels inzake gelijke behandeling volgens vaste rechtspraak niet alleen zichtbare discriminaties op grond van nationaliteit, maar ook alle verkapte vormen van discriminatie die door toepassing van andere onderscheidingscriteria in feite tot hetzelfde resultaat leiden (arresten Sotgiu, 152/73, EU:C:1974:13, punt 11, en Schumacker, EU:C:1995:31, punt 26).
- 24 Bijgevolg verbiedt het vrije verkeer van werknemers, ten eerste, een lidstaat om een maatregel te nemen die de op zijn grondgebied wonende werknemers begunstigt, indien deze maatregel ertoe leidt dat nationale onderdanen worden bevoordeeld en deze aldus discriminatie op grond van nationaliteit in het leven roept.
- 25 Ten tweede moet, gelet op de tekst van artikel 45, lid 2, VWEU – dat de afschaffing beoogt van elke discriminatie op grond van nationaliteit „tussen de werknemers van de lidstaten” – gelezen in het licht van artikel 26 VWEU, ervan uit worden gegaan dat die vrijheid ook

discriminatie verbiedt tussen niet-ingezeten werknemers indien deze ertoe leidt dat de onderdanen van bepaalde lidstaten op ongerechtvaardigde wijze worden bevoordeeld ten opzichte van anderen.

- 26 Bovendien moet bij het onderzoek van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regeling rekening worden gehouden met de daarmee nagestreefde doelstelling, die erin bestaat het vrije verkeer van in andere lidstaten woonachtige werknemers die een dienstbetrekking in Nederland hebben aanvaard en die daardoor mogelijk extra kosten hebben, te vergemakkelijken door het voordeel van de forfaitaire regeling toe te kennen aan deze werknemers, en niet aan werknemers die reeds lange tijd in Nederland wonen.
- 27 De Nederlandse wetgever, die van mening is dat vanaf een bepaalde afstand tussen de in een andere lidstaat gelegen woonplaats van de betrokken werknemers en hun werkplek in Nederland, deze werknemers niet meer dagelijks op en neer kunnen reizen, zodat zij er in beginsel toe worden gebracht ook in Nederland te gaan wonen, en dat de hieruit voortvloeiende extra kosten voor levensonderhoud aanzienlijk zijn, heeft deze afstand bepaald op 150 kilometer van de Nederlandse grens en het plafond van het bedrag van de forfaitaire vrijstelling vastgesteld op 30 % van de grondslag.
- 28 Zoals opgemerkt in punt 6 van het onderhavige arrest, blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de forfaitaire regeling nooit in het nadeel werkt van voornoemde werknemers. Indien de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten het forfaitaire plafond van 30 % overschrijden, staat het hun immers vrij om, zelfs wanneer de voor toepassing van de forfaitaire regeling vastgestelde voorwaarden zijn vervuld, een belastingvrijstelling van de vergoeding wegens extraterritoriale kosten te verkrijgen, mits zij passende bewijsstukken overleggen.
- 29 De verwijzende rechter benadrukt ook dat de werknemers die niet voldoen aan de voorwaarde dat zij woonachtig zijn op meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens, krachtens de in artikel 31a, lid 2, onder e), van de Wet op de loonbelasting genoemde regel in aanmerking kunnen komen voor een vrijstelling voor werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten, mits zij passende bewijsstukken overleggen. In die situatie is overcompensatie evenwel niet mogelijk, in tegenstelling tot situaties waarin de forfaitaire belastingvrijstelling wordt toegepast, gelet op het feit dat bij forfaitaire toekenning geen rekening wordt gehouden met het daadwerkelijke bedrag van de extraterritoriale kosten, en deze toekenning zelfs kan plaatsvinden wanneer het bedrag van deze kosten nihil is.
- 30 Alle niet-ingezetene werknemers, of hun woonplaats zich nu bevindt op meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens of op een afstand van minder dan 150 kilometer van die grens, kunnen dus profiteren van een belastingvrijstelling van de vergoeding voor werkelijke extraterritoriale kosten. De administratieve vereenvoudiging van de aangifte van deze extraterritoriale kosten die voortvloeit uit de toepassing van de forfaitaire regeling is evenwel voorbehouden aan werknemers die woonachtig zijn op meer dan 150 kilometer van die grens.
- 31 Voorts staat vast dat derhalve het merendeel van de Belgische werknemers alsook een deel van de Duitse, Franse en Luxemburgse werknemers en van de werknemers uit het Verenigd Koninkrijk is uitgesloten van toepassing van de forfaitaire regeling.
- 32 Het is inherent aan de forfaitaire wijze van toekenning van een belastingvoordeel dat wordt geacht situaties te dekken waarin de materiële voorwaarden om in aanmerking te komen voor dat voordeel onweerlegbaar zijn vervuld, dat er andere situaties bestaan waarin, om diverse redenen, die voorwaarden eveneens zijn vervuld, welke situaties overigens onder overlegging van passende bewijsstukken een recht openen op dat voordeel.
- 33 Hoewel het juist is dat overwegingen van administratieve aard geen afwijking door een lidstaat van de regels van Unierecht kunnen rechtvaardigen (arrest Terhoeve, C-18/95, EU:C:1999:22, punt 45), volgt uit de rechtspraak van het Hof ook dat aan de lidstaten niet de mogelijkheid kan worden ontzegd om legitieme doelstellingen na te streven met de invoering van algemene regels die door de bevoegde autoriteiten gemakkelijk kunnen worden gehandhaafd en gecontroleerd (zie arresten Commissie/Italië, C-110/05,

EU:C:2009:66, punt 67; Josemans, C-137/09, EU:C:2010:774, punt 82, en Commissie/Spanje, C-400/08, EU:C:2011:172, punt 124).

- 34 Het enkele feit dat limieten zijn vastgesteld voor de afstand ten opzichte van de woonplaats van werknemers en de hoogte van de toegekende vrijstelling, en dat daarbij als uitgangspunt is gekozen voor respectievelijk de Nederlandse grens en de belastinggrondslag, kan derhalve, zelfs indien deze vaststelling, zoals de verwijzende rechter opmerkt, noodzakelijkwijs een zekere grofheid kent, op zichzelf geen indirecte discriminatie of belemmering van het vrij verkeer van werknemers vormen. Dit geldt a fortiori wanneer, zoals in casu, de forfaitaire regeling in het voordeel werkt van de ervoor in aanmerking komende werknemers, doordat zij het aantal administratieve stappen dat die werknemers moeten ondernemen om belastingvrijstelling te verkrijgen voor de vergoeding wegens extraterritoriale kosten, aanzienlijk vermindert.
- 35 Dit zou evenwel anders kunnen zijn indien deze limieten zodanig zouden zijn vastgesteld dat de forfaitaire regeling systematisch aanleiding geeft tot een duidelijke overcompensatie van de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.
- 36 Gelet op het voorgaande moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat artikel 45 VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale wettelijke regeling als in het hoofdgeding, waarbij een lidstaat ten gunste van werknemers die, alvorens een dienstbetrekking op zijn grondgebied te aanvaarden, woonachtig waren in een andere lidstaat, voorziet in de toekenning van een belastingvoordeel, bestaande in de forfaitaire belastingvrijstelling van een vergoeding wegens extraterritoriale kosten tot ten hoogste 30 % van de grondslag, op voorwaarde dat deze werknemers woonachtig waren op een afstand van meer dan 150 kilometer van zijn grens, tenzij deze limieten zodanig zijn vastgesteld dat deze vrijstelling systematisch aanleiding geeft tot een duidelijke overcompensatie van de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

Kosten

- 37 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Grote kamer) verklaart voor recht:

Artikel 45 VWEU moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale wettelijke regeling als in het hoofdgeding, waarbij een lidstaat ten gunste van werknemers die, alvorens een dienstbetrekking op zijn grondgebied te aanvaarden, in een andere lidstaat woonden, voorziet in de toekenning van een belastingvoordeel, bestaande in de forfaitaire belastingvrijstelling van een vergoeding wegens extraterritoriale kosten tot ten hoogste 30 % van de grondslag, op voorwaarde dat deze werknemers woonachtig waren op een afstand van meer dan 150 kilometer van zijn grens, tenzij deze limieten zodanig zijn vastgesteld dat deze vrijstelling systematisch aanleiding geeft tot een duidelijke overcompensatie van de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

ondertekeningen

* Procestaal: Nederlands.