

Reactie op rapport “Evaluatie 30%-regeling”

Prof.dr.mr. Edwin Heithuis – Universiteit van Amsterdam

Allereerst dank ik de Commissie voor de uitnodiging om een reactie te schrijven op het, in opdracht van het Ministerie van Financiën uitgebrachte, rapport “Evaluatie 30%-regeling” van Dialogic (hierna: het Evaluatierapport). Ik maak van deze uitnodiging graag gebruik. Hieronder vat ik eerst puntsgewijs mijn bevindingen samen. In de bijlage volgt een nadere uitwerking en onderbouwing ervan.

SAMENVATTING

1. De 30%-regeling is een eenvoudig, transparant, voorspelbaar en doeltreffend middel om de extra-territoriale kosten te benaderen. De regeling kan dus gehandhaafd blijven en waar mogelijk worden uitgebreid;
2. De 30%-regeling kan voor de diverse inkomensgroepen meer in lijn worden gebracht met de daadwerkelijke gedurende de jaren gemaakte extra-territoriale kosten door een gedifferentieerd forfait te hanteren 1. dat afhankelijk is van de hoogte van het inkomen, en 2. naar de jaren waarin de extra-territoriale kosten worden gemaakt. Zie ook de punten 4. en 5. hierna:
3. Een salarismaatstaf is een eenvoudig te hanteren maatstaf om schaarse deskundigheid te meten en kan derhalve worden gehandhaafd;
4. Omdat voor de lage inkomens tot € 50.000 de huidige 30%-regeling leidt tot ondervergoeding en voor de (zeer) hoge inkomens vanaf € 100.000 tot oververgoeding (fiscale subsidiëring), dient de forfaitaire vergoeding te worden gedifferentieerd naar salaris. Voor de lage inkomens wordt het forfait verhoogd en voor de (zeer) hoge inkomens fors verlaagd. Bijkomend voordeel hiervan is dat verdringing van Nederlandse werknemers, dat zich vooral voordoet bij de (zeer) hoge inkomens (vanwege hun fiscale subsidiëring), wordt verminderd;
5. Omdat in het eerste jaar van uitzending de extra-territoriale kosten het hoogst zijn vanwege eenmalige lasten die zich in volgende jaren niet meer voordoen, kan worden overwogen om de forfaitaire vergoeding in het eerste jaar van tewerkstelling hoger te stellen dan in de volgende jaren;

6. De 150 km-norm kan als eenvoudige maatstaf worden gehandhaafd maar dient wel te worden gerelateerd aan de daadwerkelijke plaats van tewerkstelling in plaats van aan de toevallige omstandigheid van de afstand tot de Nederlandse grens;
7. Overwogen kan worden om de looptijd van de forfaitaire regeling te verkorten tot een periode van vijf jaren;
8. De partiële buitenlandse belastingplicht dient te worden afgeschaft voor uitgezonden werknemers. Met de extra-territoriale kosten heeft dit niets te maken en er is ook geen rechtvaardiging voor. Feitelijk is veelal zelfs sprake van belastingvrijdom, omdat het voormalige woonland vermogensinkomsten niet meer belast.

Worden de bovenstaande punten 2. en 4. gecombineerd, dan zou dit bijvoorbeeld tot de volgende forfaitaire vergoeding kunnen leiden:

Inkomen	Vergoedingspercentage
€ 30.000 - € 50.000	35%
€ 50.000 - € 100.000	25%
≥ € 100.000	€ 25.000

Wordt hieraan bovenstaand punt 5. toegevoegd, dan resulteert dit in de volgende forfaitaire vergoeding:

Inkomen	Vergoedingspercentage jaar 1	Vergoedingspercentage volgende jaren
€ 30.000 - € 50.000	40%	30%
€ 50.000 - € 100.000	30%	20%
≥ € 100.000	€ 30.000	€ 20.000

BIJLAGE

1. *Instrumentalisering belastingrecht*

De primaire functie van belastingheffing is, wat wel wordt genoemd, de budgettaire functie. Dit wil zeggen dat belastingen dienen om de staatskas te vullen teneinde de overheid in staat te stellen allerlei door haar nuttig geachte uitgaven te financieren. Daarnaast worden belastingen al sinds jaar en dag gebruikt om nevendoeleinden te bereiken, teneinde bepaald door de overheid wenselijk geacht gedrag bij belastingplichtigen te bewerkstelligen. Belastingheffing wordt dan ingezet als stuurgeld. Even vaak blijkt uit onderzoeken – met name de Algemene Rekenkamer doet regelmatig onderzoek naar belastinguitgaven¹ – dat de effectiviteit van het fiscale instrument om deze doeleinden te bereiken gering is, zo enig effect überhaupt al meetbaar is. Vandaar dat onder fiscalisten communis opinio is dat belastingheffing beter niet als sturingsmechanisme wordt gebruikt en directe subsidies en andere direct stimuleringsmaatregelen de voorkeur verdienen. Fiscale steunmaatregelen werken noodzakelijkerwijs indirect en kennen vaak een groot weglekeffect. Dat is ook (al jaren) mijn persoonlijke opvatting. Keer op keer blijkt uit onderzoeken weer dat het fiscale instrument ongeschikt is om gedragseffecten te bewerkstelligen.

Dit geldt in zekere zin ook voor de 30%-regeling. De Algemene Rekenkamer heeft de 30%-regeling onderzocht en kwam in haar rapport van 4 mei 2016² tot de volgende conclusies:

1. De effecten van de 30%-regeling zijn onvoldoende onderzocht;
2. De in de regeling opgenomen salarishoogte en hoogte van de vergoeding zijn onvoldoende onderbouwd; en
3. Onvoldoende duidelijk is of met de in 2012 doorgevoerde aanpassingen de beoogde besparingen zijn gerealiseerd.

Er is dus alle reden om de 30%-regeling kritisch te bezien.

¹ Waartoe de 30%-regeling volgens de formele definitie van het begrip ‘belastinguitgaven’ die het Ministerie van Financiën hanteert, overigens niet behoort. Men kan zich uiteraard terecht afvragen of het terecht is dat de 30%-regeling niet behoort tot de belastinguitgaven.

² Te vinden op <https://www.rekenkamer.nl/publicaties/rapporten/2016/05/18/fiscale-tegemoetkoming-voor-experts-uit-het-buitenland-de-30-regeling>.

2. *30%-regeling; doelstellingen*

Een fiscale regeling kent heel regelmatig verschillende doelstellingen die niet zelden elkaar in de wielen rijden. Nadeel van dit soort ‘gemengde doelstellingen’ is dat het lastig zo niet onmogelijk is, een bepaalde fiscale regeling te beoordelen. Want, als de regeling op grond van de ene doelstelling moet worden afgewezen, is handhaving ervan op grond van een andere doelstelling juist weer zeer gewenst. Hierbij is dan niet zelden ook de meetbaarheid van de desbetreffende doelstelling een probleem.

Voor de 30%-regeling is dit niet anders. De doelen van deze regeling zijn drieledig:

1. Het aantrekken van werknemers uit het buitenland met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is;
2. Het aantrekkelijk en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat;
3. Het verminderen van de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers.

Met de eerste twee genoemde doelen valt de 30%-regeling in de categorie van het fiscale instrumentarium: Het belastinginstrument wordt ingezet om werknemers naar Nederland te lokken wat buitenlandse bedrijven ertoe zou kunnen aanzetten zich in Nederland te vestigen.³ Het is vaak moeilijk hard te maken of de desbetreffende fiscale maatregel deze doelen wel bereikt. Voor de 30%-regeling is dit niet anders, zo blijkt uit het Evaluatierapport (par. 5.3 respectievelijk par. 5.4).

Anders is dit met betrekking tot het derde doel dat met de 30%-regeling wordt nagestreefd, te weten het verminderen van de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers. De basis van de 30% forfaitaire onbelaste vergoedingsregeling ligt in het gegeven dat werkgevers de extra-territoriale kosten van hun naar Nederland inkomende werknemers belastingvrij mogen vergoeden. Men kan zich voorstellen dat dit potentieel veel conflictstof oplevert met de Belastingdienst, als werkgevers steeds met de Belastingdienst in discussie moeten wat nu precies extra-territoriale kosten zijn, de werkgever die kosten door middel van bewijsstukken aannemelijk moet maken en, last but not least, de Belastingdienst die kosten moet controleren en handhaven. Een eenvoudig toepasbare en transparante forfaitaire-vergoedingsregeling, zoals de 30%-regeling is, kan die conflictstof belangrijk reduceren. Alle partijen spinnen daar garen bij. De 30%-regeling vervult dan de functie van bewijsregel, waardoor werkgevers en werknemers hun daadwerkelijke extra-territoriale kosten niet hoeven te bewijzen en de Belastingdienst dit niet hoeft te controleren. Dit betekent mijns inziens dat de 30%-

³ De Netherlands Foreign Investment Agency (NFIA) heeft onderzoek gedaan naar de attractiviteit van Nederland om buitenlandse werknemers aan te trekken, maar de 30%-regeling is daarbij niet expliciet betrokken.

regeling niet a priori moet worden afgewezen en voor mij ligt hier ook het bestaansrecht van de 30%-regeling. Als door middel van een eenvoudige bewijsregel een hoop administratief gedoe kan worden voorkomen, is dat naar mijn mening een legitiem doel.

Dit effect verdwijnt echter of raakt ondergeschikt als de 30%-regeling:

1. een systematische overcompensatie bevat, in die zin dat werknemers door het forfait meer extra-territoriale kosten krijgen vergoed dan zij daadwerkelijk maken;⁴ en/of

2. leidt tot verdringing van Nederlandse werknemers op de arbeidsmarkt.

Deze beide elementen zijn naar mijn mening belangrijk bij de beoordeling van de 30%-regeling. Het Evaluatierapport heeft beide elementen onderzocht. Ik kom hier in het vervolg op terug.

3. *Is een forfaitaire-vergoedingsregeling wenselijk?*

De eerste vraag die, denk ik, moet worden beantwoord, is of er een rechtvaardiging is voor enige vorm van een forfaitaire-vergoedingsregeling voor extra-territoriale kosten. Of dat dan de huidige 30%-regeling moet zijn, is daarbij van tweede orde.

3.1. Vergoeding daadwerkelijke extra-territoriale kosten

Voor het antwoord op deze vraag is belangrijk dat uitgangspunt is, zoals gezegd, dat de daadwerkelijke extra-territoriale kosten onbelast door de werkgever kunnen worden vergoed.⁵ Dit leest men ook met enige regelmaat in het Evaluatierapport. Een forfaitaire-vergoedingsregeling kan dan behulpzaam zijn om de daadwerkelijke extra-territoriale kosten te benaderen, waardoor de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers⁶ alsmede de Belastingdienst⁷ worden verminderd. Naar mijn mening is dit een sterk argument ten faveure van een forfaitaire-vergoedingsregeling.

⁴ Vgl. HvJ EU 25 februari 2015, nr. C-512/13 (Sopora), ECLI:EU:C:2015:108, BNB 2015/133.

⁵ Het oordeel kan dus anders uitvallen als de daadwerkelijke extra-territoriale kosten niet (meer) onbelast kunnen worden vergoed.

⁶ Het Evaluatierapport (par. 5.2) becijfert de administratieve lastendruk voor werknemers en werkgevers op € 15 mln. tot € 65 mln.

⁷ Het Evaluatierapport (par. 6.3) becijfert de uitvoeringskosten voor de overheid op € 1 mln.

3.2. *Aantrekken hoogwaardig personeel uit buitenland*

Maar vermindering van de administrative lastendruk is niet het enige relevante element. Een belangrijke doelstelling van de huidige 30%-regeling is immers, zoals gezegd, het aantrekken van hoogwaardig personeel – veelal aangeduid als kenniswerkers – uit het buitenland. Belangrijke vraag om te beoordelen of de 30%-regeling dit doel bereikt, is te onderzoeken of buitenlandse werknemers ook naar Nederland zouden komen zonder 30%-regeling of juist niet, de *conditio-sine-qua-non*-voorwaarde. Als het antwoord namelijk is dat buitenlandse werknemers ook zonder 30%-regeling wel naar Nederland komen, is feitelijk sprake van weggegooid geld ('dead weight loss'). Het Evaluatierapport (par. 5.3.2) geeft hierop antwoord, waarbij het rapport drie salarisschalen onderscheidt, te weten inkomens tot € 100.000, tussen € 100.000 en € 500.000 en boven € 500.000. Het Evaluatierapport komt tot de conclusies wanneer de 30%-regeling zou worden afgeschaft (met de nodige slagen om de arm):

1. inkomens tot € 100.000: zeer kleine daling;
2. inkomens tussen € 100.000 en € 500.000: redelijke daling van 15% (met bandbreedte van 10%-20%);
3. inkomens boven € 500.000: kleine daling van 10% (met bandbreedte 3%-17%).

Dus voor inkomens in de tweede groep zal er een redelijke daling optreden van het aantal ingekomen werknemers als de 30%-regeling zou worden afgeschaft.

Nadeel van slechts deze drie salarisschalen is de ruime schaal die is gehanteerd. Met name voor groep 2 zou interessant zijn te weten hoe die geschatte "redelijke daling" van 15% over de inkomens tussen € 100.000 en € 500.000 precies is verdeeld. Treedt die daling vooral op bij inkomens net boven de € 100.000, ergens in het midden of juist bij de inkomens tegen de grens van € 500.000 aan? Gelet op het feit dat bij de inkomens tot € 100.000 nauwelijks enig waarneembaar effect zal zijn, ligt het voor de hand dat dit effect zich vooral verderop in die salarisschaal zal voordoen, bijvoorbeeld vanaf een inkomen van € 200.000. Het rapport geeft hierin echter helaas geen inzicht. Hier ziet men ook een andere mijns inziens belangrijke conclusie uit het Evaluatierapport (par. 4.1) terug, namelijk dat de 30%-regeling vooral voor de hoge inkomens vanaf € 100.000 feitelijk een fiscale subsidie is, omdat voor deze groep de onbelaste vergoeding fors hoger is dan de daadwerkelijke extra-territoriale kosten (zie hierna). Het ligt immers voor de hand dat juist de groep voor wie de 30%-regeling vooral een fiscale subsidie is, het sterkst zal reageren op afschaffing ervan. En dat betreft dus vooral de (zeer) hoge inkomens vanaf € 100.000. Deze constatering wijst er

dus op dat de 30%-regeling voor met name de (zeer) hoge inkomens naar mijn mening kan worden versoerd.

Maar, ik realiseer mij dat, dit kan wringen met een andere doelstelling van de regeling, namelijk het aantrekken van buitenlandse werknemers en bedrijven. Aannemelijk is immers dat met name de hoogstbetaalde werknemers een beslissende invloed kunnen en/of zullen hebben op de vestigingsplaats van een bedrijf. Versoering van de 30%-regeling voor juist de hoge inkomens, kan daarom van negatieve invloed zijn op de eerste twee doelstellingen van de 30%-regeling (zie par. 2).

3.3. *Verdringingseffect*

Een belangrijke randvoorwaarde voor de 30%-regeling is mijns inziens dat die niet leidt tot verdringing van Nederlandse werknemers. Doelstelling van de regeling is immers om *extra* buitenlandse werknemers aan te trekken, niet om minder Nederlandse werknemers aan het werk te krijgen. Voorkomen moet dus worden dat de 30%-regeling een doorslaggevend effect heeft ten faveure van een buitenlandse werknemer ten koste van een Nederlandse werknemer.

Van verdringing is (uiteraard) geen sprake als de forfaitaire vergoeding in lijn ligt met de daadwerkelijke extra-territoriale kosten die zonder de vergoedingsregeling onbelast zouden worden vergoed. De forfaitaire-vergoedingsregeling kan dan niet gaan ten koste van Nederlandse werknemers die dergelijke kosten immers niet hebben. Van verdringing is pas sprake als de forfaitaire vergoeding (substantieel) meer bedraagt dan de daadwerkelijke extra-territoriale kosten. Er is dan immers een voordeel voor de werkgever in termen van netto-salarislasten om een buitenlandse werknemer aan te trekken in plaats van een Nederlandse werknemer. En soms haalt de werkgever dit voordeel ook geheel naar zich toe via de zogenoemde 'tax equalization' (zie het Evaluatierapport, par. 4.2). Verdringing ligt dan op de loer.

Volgens het Evaluatierapport (par. 5.5) is het verdringingseffect voor zowel de groep lage inkomens tot € 100.000 als de groep (zeer) hoge inkomens vanaf € 100.000 niet aanwezig respectievelijk verwaarloosbaar. Afschaffing van de 30%-regeling is om deze reden mijns inziens derhalve niet noodzakelijk.

3.4. *Buitenlandse regelingen*

Uit het Evaluatierapport (bijlage 3) blijkt dat veel ons omringende buitenlandse landen ook bijzondere fiscale regelingen kennen voor inkomende werknemers. Afschaffing van de

30%-regeling door Nederland leidt er dus toe dat Nederland competitief op achterstand komt te staan ten opzichte van het buitenland. Hoewel het buitenland uiteraard niet ons nationale belastingbeleid bepaalt of hoort te bepalen, kan de Nederlandse overheid mijns inziens haar ogen niet sluiten voor het feit dat Nederland ook op fiscaal gebied niet op een eiland staat. Dit geldt a fortiori in de huidige steeds verdergaande globaliserende economie. Dit betekent dat Nederland, wil zij zichzelf niet tekort doen, niet in haar eentje tot afschaffing van de 30%-regeling kan overgaan. Coördinatie in bijvoorbeeld EU-verband, zoals bijvoorbeeld ook met de innovatiebox is gebeurd, is dan gewenst.

3.5. *Conclusie en aanbeveling*

Het bovenstaande brengt mij tot de conclusie dat er goede redenen zijn voor een (vorm van een) forfaitaire-vergoedingsregeling. Afschaffing van de 30%-regeling leidt immers niet onmiddellijk tot meer belastingopbrengsten voor de Staat, omdat ingekomen werknemers dan hun daadwerkelijke extra-territoriale kosten onbelast vergoed kunnen krijgen. Een forfaitaire-vergoedingsregeling kan dan helpen die extra-territoriale kosten op eenvoudige, transparante en voorspelbare wijze te benaderen.⁸ Tegen de achtergrond van onbelaste vergoeding van de daadwerkelijke extra-territoriale kosten, is een forfaitaire-vergoedingsregeling dus om eenvoudsredenen effectief. Verdringing van Nederlandse werknemers door buitenlandse werknemers lijkt niet tot nauwelijks op te treden en ons omringende buitenland kennen soortgelijke regelingen. Ergo: Een 30%-regeling kan mijns inziens gehandhaafd blijven. Mijn eerste aanbeveling luidt dan ook:

Aanbeveling 1

Handhaaf een (vorm van) forfaitaire-vergoedingsregeling.

Dit neemt niet weg dat de huidige 30%-regeling op onderdelen mogelijk aanpassing behoeft. Of en zo ja, hoe dit gewenst is, werk ik hierna uit.

⁸ Aldus het evaluatierapport (par. 4.3).

4. Relatie tot daadwerkelijke extra-territoriale kosten

Idealiter vergoedt de 30%-regeling naar mijn mening de daadwerkelijk door de werknemer gemaakte extra-territoriale kosten. Uiteraard zal een forfait altijd enige grofheid vertonen maar dit kan om eenvoudsredenen worden geaccepteerd. Te grote afwijkingen, zowel in neerwaartse als in opwaartse zin, zouden naar mijn mening moeten worden voorkomen. Het forfait dient naar mijn mening zo dicht mogelijk bij de werkelijkheid te blijven.

Uit het Evaluatierapport (par. 4.1) blijkt echter dat het 30%-forfait in relatie tot de daadwerkelijke extra-territoriale kosten nogal afwijkt, afhankelijk van de hoogte van het loon. Dit laat zich verklaren doordat extra-territoriale kosten⁹ vaak vaste kosten zijn die onafhankelijk zijn van de hoogte van het inkomen. Daardoor neemt het relatieve belang van deze kosten af naarmate het inkomen stijgt. Uit het Evaluatierapport (par. 4.1) blijkt dat voor slechts 35% van de gebruikers de 30%-regeling ‘passend’ is. Voor 15% van de gebruikers is de regeling te krap en voor 50% van de gebruikers te ruim. De eerste groep (‘te krap’) bevindt zich in de onderste salariscategorie en de laatste groep (‘te ruim’) in de hoogste salariscategorie. Dit gegeven brengt mij tot mijn tweede aanbeveling:

Aanbeveling 2

Verlaag het ingangssalaris voor de forfaitaire-vergoedingsregeling.

Voor de (zeer) hoge inkomens is de 30%-regeling in feite een fiscale subsidie. Blijkens het Evaluatierapport is dit met name voor de inkomens boven de € 100.000 het geval: voor deze inkomens maken de extraterritoriale kosten maar een fractie uit van hun inkomen, namelijk minder dan 6%.

Dit ‘subsidie-effect’ van de 30%-regeling voor met name de hoge inkomens blijkt ook uit de budgettaire last van de 30%-regeling. De 30%-regeling kost de overheid namelijk € 775 miljoen (2015), zo volgt uit het Evaluatierapport (par. 6.1). Zou de regeling worden afgeschaft, dan zouden werkgever en werknemer terugvallen op de algemene regel van onbelaste vergoeding van extra-territoriale kosten, wat naar schatting blijkens het Evaluatierapport (t.a.p.) € 420 mln. tot € 460 mln. kost. Het netto-effect van de 30%-regeling voor ’s lands schatkist bedraagt dus ‘maar’ € 315

⁹ Bijlage 1 van het Evaluatierapport bevat een overzicht van mogelijke extra-territoriale kosten die onbelast kunnen worden vergoed.

mln. tot € 355 mln. Wordt rekening gehouden met tweede-ordegedragseffecten, dan bedraagt het netto-effect van de 30%-regeling blijkens het Evaluatierapport (t.a.p.) € 15 mln. tot € 305 mln.

De veronderstelling is niet heel erg gewaagd dat dit bedrag vooral terecht komt bij de (zeer) hoge inkomens boven € 100.000. Dit blijkt ook uit het Evaluatierapport (par. 3.1). Volgens dit rapport neemt het budgettaire belang van de 30%-regeling toe naarmate het inkomen stijgt. De 10% hoogste inkomens zijn verantwoordelijk voor ruim 40% van de kosten; voor de 1% hoogste inkomens is dit zelfs 13%. Dat is natuurlijk logisch bij een regeling die een bepaald percentage van het inkomen bedraagt. Voor hoge inkomens is de onbelaste vergoeding in absolute getallen dan automatisch hoger. Iemand die € 500.000 verdient, kan daarvan € 150.000 belastingvrij ontvangen. Voor iemand die € 50.000 verdient, is dit ‘maar’ € 15.000. Hoge inkomens slokken dus een relatief groot deel van het budget op. Dit leidt derhalve tot mijn derde aanbeveling:

Aanbeveling 3

Maak de forfaitaire vergoeding degressief, afhankelijk van de hoogte van het inkomen.

Gelet op het feit dat voor hoge inkomens boven de € 100.000 de 30%-vergoeding dus in hoge mate neerkomt op een fiscale subsidie – voor deze inkomens maken de extra-territoriale kosten, zoals gezegd, minder dan 6% uit van het inkomen – ligt aftopping of maximering van de 30%-regeling bij een bepaald salarisniveau, bijvoorbeeld bij een inkomen van meer dan € 100.000, mijns inziens voor de hand. Werknemers met hogere salarissen kunnen dan dus geen gebruik meer maken van de forfaitaire-vergoedingsregeling of zij krijgen een lagere vergoeding dan nu het geval is. Let wel: dit betekent niet dat deze ingekomen werknemers hun extra-territoriale kosten niet meer onbelast vergoed kunnen krijgen. Zij kunnen nog steeds de daadwerkelijke extra-territoriale kosten onbelast vergoed krijgen van hun werkgever. Om die reden bepleit ik een maximering van de forfaitaire vergoeding boven een bepaald salarisniveau in plaats van een aftopping ervan. Mijn vierde aanbeveling luidt dus:

Aanbeveling 4

Maximeer de forfaitaire vergoeding boven een bepaald salarisniveau.

Het Evaluatierapport (par. 7.2.3) wijst het voorstel om de hoogte van het forfait aan te passen, van de hand. Maar helemaal logisch acht ik dit niet. Eerst constateert het Evaluatierapport dat het huidige vaste percentage van 30 voor de lage inkomens (tot € 50.000) leidt tot ondervergoeding en voor de (zeer) hoge inkomens (vanaf € 100.000) tot oververgoeding. Nu constateert het Evaluatierapport dat het huidige forfait van 30% de werkelijk gemaakte extra-territoriale kosten gemiddeld genomen goed benadert. Cruciaal hierin is kennelijk het woordje ‘gemiddeld’, wat in deze zin eerder kwalitatief dan kwantitatief lijkt te zijn gebruikt. Juist omdat ook het Evaluatierapport (par. 7.1.1) constateert dat een forfaitaire regeling goed uitvoerbaar en handhaafbaar is, zou het mij logisch voorkomen dat het Evaluatierapport voorstellen zou doen om het bereik van de forfaitaire regeling te vergroten. Juist bij de lage inkomens kan dan winst worden behaald, want voor deze inkomens is onbelaste vergoeding van de daadwerkelijk gemaakte extra-territoriale kosten voordeliger dan de huidige 30%-regeling. Een hogere vergoeding voor de lage inkomens ligt mijns inzien dan juist voor de hand, want dat vergroot de eenvoud en transparantie. En evenzo een lagere vergoeding voor de (zeer) hoge inkomens, omdat juist bij deze inkomens thans sprake is van fiscale subsidiëring alsook van een mogelijke, zij het geringe, verdringing van Nederlandse werknemers. Hierna kom ik hierop meer in concreto terug.

5. 30%-regeling; technische elementen

De 30%-regeling kent de volgende technische elementen:

1. Salarisnorm van ten minste (afgerond) € 37.000 (2017);
2. 150 km-grens;
3. Looptijd van 4 jaar met verlenging tot 8 jaar;
4. Partiële buitenlandse belastingplicht in de inkomstenbelasting.

Hierna ga ik nader op deze technische elementen in.

5.1. Salarisnorm van (afgerond) € 37.000 (2017)

Teneinde vast te stellen of de ingekomen werknemer over een deskundigheid beschikt die op de Nederlandse markt niet of schaars aanwezig is, hanteert de 30%-regeling een salarisgrens van (afgerond) € 37.000 (2017). Onder deze grens wordt de ingekomen werknemer geacht niet over een deskundigheid te beschikken die op de Nederlandse

markt niet of schaars aanwezig is, daarboven wel. De gedachte erachter is dat een schaarse deskundige werknemer een hoger salaris kan en zal bedingen dan een niet-schaarse of niet-deskundige werknemer.¹⁰ Dus het lijkt zinnig om een vaste salarishnorm te hanteren om schaarse deskundigheid vast te stellen; in deze zin ook het Evaluatierapport (par. 5.3.1). Dit te meer, omdat uit het Evaluatierapport (par. 5.3) blijkt dat schaarse deskundigheid materieel-inhoudelijk nauwelijks is te toetsen en daarom een potentiële bron van conflicten met de Belastingdienst zal zijn. Bedacht moet overigens wel worden dat, als een ingekomen werknemer niet voldoet aan de salarishnorm, altijd de daadwerkelijk extra-territoriale kosten onbelast kunnen worden vergoed.

Voorts heeft een vaste inkomensgrens als voordeel dat die eenvoudig toepasbaar is, en er niet feitelijk hoeft te worden onderzocht of de betreffende inkomende werknemer over een specifieke deskundigheid beschikt die op de Nederlandse markt niet dan wel schaars aanwezig is. Maar niet uitgesloten moet worden geacht dat er ook inkomende werknemers zijn zonder specifieke deskundigheid die meer verdienen dan € 37.000 en, omgekeerd, er inkomende werknemers zijn met een specifieke deskundigheid die minder verdienen dan € 37.000. Dat is nu eenmaal inherent aan een vaste salarishnorm.

De hoogte van salarissen is echter niet alleen afhankelijk van schaarse deskundigheid. Opleidingsniveau, ervaringsjaren, gemiddeld salarishniveau in de desbetreffende branch e.d. spelen ook een rol. Een vaste salarishnorm houdt hiermee allemaal geen rekening. Idealiter zou de 30%-regeling dus variëren in salarishnorm, maar ontegenzeggelijk gaat dan een stuk eenvoud van de regeling verloren. Alternatief is een tegenbewijsregeling, waarbij de salarishgrens van € 37.000 als bewijslastverdelers fungeert. Verdient een inkomende werknemer minder dan € 37.000, dan heeft de werkgever/werknemer de mogelijkheid om aannemelijk te maken dat de werknemer toch schaars deskundig is. En omgekeerd: verdient een inkomende werknemer meer dan € 37.000, dan heeft de Belastingdienst de mogelijkheid om aannemelijk te maken dat de werknemer niet schaars deskundig is. Maar ook dit leidt ontegenzeggelijk tot minder eenvoud en is conflictgevoelig. Daarbij is het financiële gewin voor de Nederlandse staat gering, want uiteindelijk kunnen altijd de daadwerkelijke extra-territoriale kosten belastingvrij worden vergoed. Feitelijk kan men dit laatste dus ook reeds als een tegenbewijsregeling zien. Kortom, mijn vijfde aanbeveling luidt:

¹⁰ Voldoen vrijwel alle werknemers in een specifieke sector aan de salarishnorm (denk met name aan profvoetballers), dan wordt overigens separaat op schaarste getoetst.

Aanbeveling 5

Handhaaf de salarishnorm als maatstaf voor schaarse deskundigheid.

Hiermee is nog niet gezegd dat die salarishnorm € 37.000 moet bedragen of juist meer of juist minder. Maar een eenvoudig toepasbare salarishnorm om schaarse deskundigheid vast te stellen, lijkt een acceptable maatstaf. De nadelen van opheffing van die norm wegen mijns inziens niet op tegen de voordelen van handhaving ervan. Te meer, dit blijft de rode draad, omdat ingekomen werknemers die niet aan de salarishnorm voldoen, altijd nog hun daadwerkelijke extra-territoriale kosten onbelast vergoed kunnen krijgen.

Wat de hoogte van de salarishnorm betreft, geeft het Evaluatierapport in kwalitatieve zin aan dat voor gebruikers van de 30%-regeling met een relatief laag inkomen – op of net boven de salarishnorm – met enige regelmaat discutabel is of zij wel een specifieke deskundigheid hebben die op de Nederlandse markt niet of schaars aanwezig is. Dit zou pleiten voor een hogere salarishnorm, in de richting van bijvoorbeeld € 50.000. Te meer, omdat voor de lagere inkomens de 30%-regeling een ondervergoeding inhoudt van de daadwerkelijke extra-territoriale kosten (zie hiervóór). Deze werknemers zouden onder de huidige regeling dus al meer profijt hebben van de onbelaste vergoeding van de daadwerkelijke extra-territoriale kosten dan van de onbelaste forfaitaire 30%-vergoeding.¹¹ Afschaffing ervan zou voor deze werknemers dus niet tot een financieel nadeel leiden.

Men kan echter op basis van hetzelfde argument ook omgekeerd betogen dat het bereik van de 30%-regeling juist moet worden vergroot door de huidige salarishnorm te handhaven of zelfs te verlagen. Zoals vaker gezegd, de huidige 30%-regeling vormt voor de lage inkomens immers een ondervergoeding. Gelet op het feit dat de 30%-regeling een eenvoudig toepasbare en transparante regeling is en altijd de daadwerkelijke extra-territoriale kosten kunnen worden vergoed, verdient het mijns inziens juist aanbeveling om het bereik van de 30%-regeling te verruimen in plaats van te beperken. Daarom luidt mijn zesde aanbeveling:

Aanbeveling 6

¹¹ Vermoedelijk maken deze werknemers om eenvoudsredenen en omwille van administratieve-lastendrukreductie toch gebruik van de (voor hen minder profijtelijke) vaste 30%-vergoeding.

Verlaag de salarishnorm tot € 30.000.

Eventueel kan de salarishnorm nog verder worden verlaagd tot bijvoorbeeld € 25.000. Elk ingangsniveau is immers tot op zekere hoogte arbitrair.

Het Evaluatierapport (par. 4.1) constateert dat de huidige 30%-regeling voor de (zeer) hoge inkomens vanaf € 100.000 zeer genereus uitpakt en er sprake is van fiscale subsidiëring. Tevens constateert het Evaluatierapport (par. 5.5) dat, als er verdringing van Nederlandse werknemers optreedt, dit zich vooral bij de (zeer) hoge inkomens voordoet (zie hiervóór). Beide elementen brengen mij daarom tot mijn zevende aanbeveling:

Aanbeveling 7

Beperk de forfaitaire vergoeding voor inkomens vanaf € 100.000 tot, bij ongewijzigd percentage, $(30\% * € 100.000 =) € 30.000$.

Hiermee verdwijnt het fiscale subsidie-effect van de 30%-regeling voor de (zeer) hoge inkomens. Ik realiseer mij dat dit in strijd kan komen met de (andere) doelstelling van de 30%-refeling, namelijk de verbetering van het vestigingsklimaat. Het is uiteindelijk (uiteeraard) aan de politiek om hierin keuzes te maken, maar mijn voorkeur gaat ernaar uit om de 30%-vergoeding meer te laten aansluiten bij de daadwerkelijke extra-territoriale kosten die de ingekomen werknemer maakt.

Combineer ik het voorgaande met mijn aanbeveling voor een degressief forfait (aanbeveling 2), dat voor de laagste inkomens hoger ligt dan de huidige 30% om bij een stijgend inkomen vanaf een bepaald salarishniveau af te nemen tot uiteindelijk het vaste bedrag, dan kan men in concreto denken aan een drieschijventarief, bijvoorbeeld als volgt:

Inkomen	Vergoedingspercentage
€ 30.000 - € 50.000	35%
€ 50.000 - € 100.000	25%
≥ € 100.000	€ 25.000

Verhoging van het percentage voor de lage inkomens betekent dat de vergoeding meer in lijn komt te liggen met de daadwerkelijke extra-territoriale kosten, aangezien de huidige 30%-vergoeding voor deze inkomens een ondervergoeding vormt. Maximering van de vergoeding tot een vast bedrag voor de (zeer) hoge inkomens voorkomt dat de forfaitaire-vergoedingsregeling verwordt tot een fiscale subsidie.

Nadeel van een dergelijke gedifferentieerd forfait dat afhankelijk is van de hoogte van het inkomen, is dat de eenvoud en transparantie van de regeling vermindert. Daar staat echter tegenover dat de forfaitaire vergoeding voor de diverse inkomensgroepen meer in lijn komt te liggen met de daadwerkelijk gemaakte extra-territoriale kosten. Voorts lijkt door deze aanbeveling geen verdringing van Nederlandse werknemers door buitenlandse werknemers plaats te vinden.

Bedacht moet worden dat bij gedifferentieerde tarieven gedragseffecten kunnen optreden. Het kan voor een werknemer dan immers aantrekkelijk zijn om in plaats van € 51.000 te verdienen (25%-vergoeding), € 49.000 te verdienen (35%-vergoeding). In dit laatste geval is zijn onbelaste vergoeding immers hoger, zodat hij per saldo een hoger netto-salaris heeft. Men kan dit erg vinden maar men kan dit ook accepteren, als onderdeel van de salarisonderhandelingen tussen werkgever en werknemer. Ik neig naar het laatste.

Het Evaluatierapport (par. 7.2.3) doet in lijn met mijn aanbeveling ook een dergelijk voorstel tot maximering/aftopping van de regeling. Het Evaluatierapport doet het voorstel om de grondslag te beperken tot het vaste loon en het variabele loon hierbuiten te houden, wat vooral voor de hoge inkomens effect zou hebben, omdat bij deze inkomens een groot deel van hun salaris bestaat uit variabele componenten. Ik zie geen noodzaak om onderscheid te maken in vast en variabel loon. Ik zou daartoe ook niet willen overgaan, want dit zal en kan leiden tot discussies met de Belastingdienst over de vraag wat nu vast of variabel is. Een stuk eenvoud en transparantie van de forfaitaire regeling gaat dan verloren. Boven een totaalsalaris, vast én variabel, van € 100.000 of meer geldt in mijn aanbeveling het vaste vergoedingsbedrag.

Verdere differentiatie is nog mogelijk door het vergoedingspercentage in het eerste jaar hoger te stellen dan in de volgende jaren. In het eerste jaar zijn de extra-territoriale kosten immers hoger door eenmalige uitgaven die in het eerste jaar moeten worden gedaan en in latere jaren niet terugkeren, alds het Evaluatierapport (par. 4.1.2). Dit zou in bovenstaande tarieftabel kunnen worden ingebouwd en wel als volgt:

Inkomen	Vergoedingspercentage jaar 1	Vergoedingspercentage volgende jaren
€ 30.000 - € 50.000	40%	30%
€ 50.000 - € 100.000	30%	20%
≥ € 100.000	€ 30.000	€ 20.000

Het Evaluatierapport (par. 7.2.4) heeft een soortgelijke alternatief overwogen doch afgewezen om redenen van beperktere transparantie en meer complexe uitvoering. Uiteraard maakt een dergelijke differentiatie in jaren de regeling minder eenvoudig. Maar hij sluit wel beter aan bij de daadwerkelijke extra-territoriale kosten die worden gemaakt, aangezien die in het eerste jaar door extra eenmalige componenten extra hoog zijn. Het komt mij voor dat een dergelijke naar jaren gedifferentieerde regeling nog steeds goed uitvoerbaar is.

5.2. 150 km-grens

Bij de laatste herziening van de 30%-regeling in 2012 is een 150 km-grens geïntroduceerd. De 30%-regeling is alleen van toepassing als de ingekomen werknemer in meer dan $2/3^e$ deel van de periode van 24 maanden vóór aanvang van de eerste werkdag in Nederland hemelsbreed meer dan 150 km van de Nederlandse grens woonde. Het doel van deze kilometernorm is met name om grensarbeiders van de 30%-regeling uit te sluiten, aangezien zij geen of nauwelijks extra-territoriale kosten hebben, zoals het Evaluatierapport (par. 5.5) vaststelt.

De 150 km-grens is eenvoudig maar werkt ook grof. En het zegt eigenlijk weinig over de vraag of de ingekomen werknemer wel of geen extra-territoriale kosten heeft. Een groot deel van de extra-territoriale kosten betreffen extra huisvestingskosten. Die zal een werknemer hebben als hij op een zodanige afstand van zijn werk woont dat de werkplek vanaf de woonplaats redelijkerwijze niet meer dagelijks is te bereiken. Hij zal dan al snel een additionele woonruimte zoeken, dichtbij zijn werk. Aannemelijk is dat dit bij een woon-werkafstand van 150 km of meer het geval zal zijn. Bepalend is daarbij naar mijn mening de afstand van de (oude) woonplaats tot de daadwerkelijke plaats van tewerkstelling in Nederland en niet zozeer tot de Nederlandse grens. De afstand van de woonplaats tot de Nederlandse grens is een toevallige omstandigheid die niets zegt over de noodzaak tot extra huisvestingskosten. Het is mijns inziens

derhalve logischer om de kilometer-norm te relateren aan de werkplaats dan aan de Nederlandse grens. Mijn achtste aanbeveling luidt dan ook:

Aanbeveling 8

Handhaaf de 150 km-norm maar bereken die tot de daadwerkelijke plaats van tewerkstelling.

Het Evaluatierapport (par. 7.2.2) doet de suggestie om de 150 km-grens te vervangen door een set aan landen, bestaande uit het België, Denemarken, Duitsland, Frankrijk, Luxemburg en het Verenigd Koninkrijk, België. Ik begrijp deze suggestie zo dat werknemers afkomstig uit deze landen niet (meer) categorisch worden uitgesloten van de 30%-regeling. Een onderbouwing voor deze beperking tref ik echter niet aan in het Evaluatierapport. Ik vind hem ook niet logisch. Achtergrond van de 30%-regeling is immers het vergoeden van extra(-territoriale) kosten van een buitenlandse werknemer die een Nederlandse werknemer niet heeft. Naarmate een werknemer verder van zijn werkplaats woont, heeft hij deze extra kosten. Weliswaar neemt de arbeidsmobiliteit binnen de EU toe maar de extra kosten blijven. Men kan zich al afvragen waarom een Nederlandse werknemer geen gebruik kan maken van de 30%-regeling als hij binnen Nederland een baan accepteert die meer dan 150 km van zijn woonplaats ligt, maar er is naar mijn mening zeker geen reden om deze groep die van de 30%-regeling is uitgesloten, verder uit te breiden. Beperking ervan ligt eerder voor de hand. Naar mijn mening leidt vervanging van de 150 km-norm tot een set van landen daarom tot onnodige overkill. De vraag is ook of het helpt, want weliswaar zou de 30%-regeling voor werknemers uit deze zes landen dan niet van toepassing zijn maar deze werknemers kunnen dan altijd hun daadwerkelijke extra-territoriale kosten onbelast vergoed krijgen. Dat blijft immers de rode draad in de regeling. Door de 150 km-norm te vervangen door een set van landen wordt de toepassing van de 30%-regeling beperkt, wat leidt tot minder eenvoud. Dit lijkt mij derhalve geen zinvolle suggestie.

5.3. Looptijd

De 30%-regeling heeft een looptijd van vier jaar met de mogelijkheid tot verlenging met nogmaals vier jaar, dus in totaal acht jaar. Uit het Evaluatierapport blijkt dat de 30%-regeling vooral de eerste vier jaren wordt gebruikt, in totaal door bijna 80% van de gebruikers. De laatste vier jaren wordt de 30%-regeling nog maar door ruim 20%

van de gebruikers gebruikt. Voorts blijkt uit het Evaluatierapport (bijlage 3) dat Nederland in vergelijking met het buitenland een ruime periode hanteert. In veel buitenlanden is vijf jaar gebruikelijker. Derhalve kom ik tot mijn negende aanbeveling:

Aanbeveling 9

Overwogen kan worden de looptijd van de forfaitaire regeling te verkorten tot een periode van vijf jaren.

Het Evaluatierapport (par. 7.2.1) doet een soortgelijke aanbeveling. Hierbij speelt echter nadrukkelijk mee het huidige competitieve voordeel van Nederland ten opzichte van het buitenland, wat ertoe kan leiden dat een werknemer juist voor Nederland kiest en niet voor een ander land. Daarmee past de huidige lange looptijd dus meer in de doelstelling van de 30%-regeling van verbetering van het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat dan in de doelstelling van op een eenvoudige wijze zo goed mogelijke benadering van de daadwerkelijke extra-territoriale kosten. Dus om politieke beleidsmatige redenen kan er ook reden zijn om de huidige relatief lange looptijd van de regeling te handhaven.

5.4. Partiële buitenlandse belastingplicht in inkomstenbelasting

Het Evaluatierapport doet – helaas – geen uitspraken over de partiële buitenlandse belastingplicht in de inkomstenbelasting. Werknemers die gebruikmaken van de 30%-regeling, zijn in Nederland alleen belastingplichtig voor inkomen uit aanmerkelijkbelangaandelen als het een aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap betreft. Voorts zijn deze werknemers alleen belastingplichtig in Nederland voor hun box 3-inkomen als het, vrij vertaald, Nederlandse onroerende zaken betreft. Alleen deze inkomensbestanddelen vallen immers onder hoofdstuk 7 van de Wet IB 2001. Spaarrekeningen, deposito's, effecten en dergelijke worden dus niet in Nederland belast. Omdat deze werknemers inmiddels in Nederland wonen, zijn zij niet meer binnenlands belastingplichtig in hun vertrekstaat, zodat deze staat de inkomsten uit deze vermogenstitels ook niet (meer) belast.¹² Feitelijk is dan dus sprake van belastingvrijdom. Dit extra voordeel van ingekomen werknemers staat naar mijn

¹² Dit geldt niet voor werknemers uit landen die (mede) het nationaliteitsbeginsel hanteren als afbakening van de binnenlandse belastingplicht (op basis waarvan het wereldinkomen wordt belast), zoals bijvoorbeeld het geval is in de VS.

mening geheel los van de extra-territoriale kosten die de werknemer moet maken. Dit klemt te meer, als wordt bedacht dat vooral de (zeer) hoge inkomens van deze belastingvrijdom profiteren, aangezien voor de hand ligt dat zij juist over hoge vermogens beschikken. Ik zie derhalve geen enkele rechtvaardiging om ingekomen werknemers op dit punt gunstiger te behandelen dan inwoners van Nederland. En dit is des te merkwaardiger als wordt bedacht dat deze partiële buitenlandse belastingplicht niet geldt voor de ingekomen werknemers die geen gebruikmaken van de forfaitaire-vergoedingsregeling maar voor de onbelaste vergoeding van de daadwerkelijke extra-territoriale kosten. Alleen gebruik van de huidige 30%-regeling leidt namelijk *ook* tot toepassing van de partiële buitenlandse belastingplicht. Het voordeel van de partiële buitenlandse belastingplicht kan dus een stimulans vormen om voor de 30%-regeling te kiezen, zelfs als daadwerkelijke vergoeding van de extra-territoriale kosten voordeliger is. Mijn tiende en laatste aanbeveling luidt dan ook:

Aanbeveling 10

Schaf de partiële buitenlandse belastingplicht voor uitgezonden werknemers af.

6. Afsluiting

In het bovenstaande heb ik mijn bevindingen met betrekking tot het Evaluatierapport weergegeven. Tevens heb ik aangegeven hoe de huidige 30%-regeling naar mijn mening kan worden verbeterd teneinde het nuttige effect van deze regeling te vergroten.

Leiden, 31 augustus 2017