

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

NADRUK VERBODEN

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie



De 30%-regeling nader onderzocht

Naam: Lars van der Hoorn
Studentnummer: 386092
Begeleider: Prof. dr. P. Kavelaars
Tweede beoordelaar: Drs. C. van Wijk
Ter Aar, 30 mei 2018

Lijst van afkortingen

A-G	Advocaat-Generaal
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
BR	Bouwrecht
CBS	Centraal Bureau voor de Statistiek
CPB	Centraal Planbureau
EU	Europese Unie
FEI BV	Fiscaal Economisch Instituut
FTV	Civiel en Fiscaal Tijdschrift Vermogen
FutD	Fiscaal up to Date
Gst.	Gemeenstestem
Handelingen II	Handelingen van de Tweede Kamer der Staten-Generaal
HvJ	Hof van Justitie EU
HR	Hoge Raad
J.o.	Juncto
Jur.	Jurisprudentie van het Hof van Justitie en van het Gerecht van Eerste Aanleg
Kamerstukken I	Kamerstukken van de Eerste Kamer de Staten-Generaal
Kamerstukken II	Kamerstukken van de Tweede Kamer de Staten-Generaal
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
NFIA	Netherlands Foreign Investment Agency
NJ	Nederlandse Jurisprudentie
NJB	Nederlands Jurisprudentieblad
NOB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
NDFR	Nederlandse Documentatie Fiscaal Recht
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NTFR-A	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht Artikelen
NTFR-B	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht Beschouwingen
PbEU	Publicatieblad voor de Europese Unie
OESO (OECD)	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
RB	Register Belastingadviseurs
R.o.	Rechtsoverweging
SEW	Tijdschrift voor Europees en economisch recht
TFB	Tijdschrift Formeel Belastingrecht
UBLB 1965	Uitvoeringsbesluit Loonbelasting 1965
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
VGOW	Vakblad Grensoverschrijdend Werken
V-N	Vakstudie Nieuws
VwEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet op de loonbelasting 1964
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WVA	Wet afdrachtvermindering

Inhoudsopgave

Lijst van afkortingen	2
Hoofdstuk 1 – Inleiding.....	6
1.1. Relevantie van de 30%-regeling.....	6
1.2. Probleemstelling.....	7
1.3. Toetsingskader	7
1.4. Afbakening	10
1.5. Opzet van het onderzoek	11
Hoofdstuk 2 – De 30%-regeling.....	12
2.1. Inleiding	12
2.2. De geschiedenis van de 30%-regeling.....	12
2.3. Doel en strekking van de regeling	13
2.4. Extraterritoriale werknemer	14
2.5. Extraterritoriale kosten.....	14
2.6. De voorwaarden van de regeling.....	16
2.6.1. Specifieke deskundigheid.....	17
2.6.2. Schaarste.....	18
2.6.3. 150 km-eis	18
2.7. Looptijd en kortingsregeling	19
2.8. Samenvatting	19
Hoofdstuk 3 – Neutraliteit, doeltreffendheid en doelmatigheid.....	21
3.1. Inleiding	21
3.2. Neutraliteitsbeginsel.....	21
3.2.1. Inleiding	21
3.2.2. De Algemene Rekenkamer.....	22
3.2.3. FEI BV	23
3.2.4. Dialogic	24
3.2.5 Conclusie met betrekking tot het neutraliteitsbeginsel	26
3.3. Doeltreffendheid.....	26
3.3.1. Inleiding	26
3.3.2. Algemene Rekenkamer	27
3.3.3. FEI BV	29
3.3.4. Dialogic	32
3.3.5. Conclusie met betrekking tot doeltreffendheid	35
3.4. Doelmatigheid	35
3.4.1. Inleiding	35
3.4.2. Algemene Rekenkamer	35

3.4.3. FEI BV	36
3.4.4. Dialogic	36
3.4.5. Conclusie met betrekking tot doelmatigheid.....	38
3.5. Kritiek op de onderzoeken van FEI BV en Dialogic	38
3.6. Samenvatting en conclusie	40
Hoofdstuk 4 – Systematische en duidelijke overcompensatie	42
4.1. Inleiding	42
4.2. Conclusie van de Hoge Raad.....	42
4.3. De elementen/aanwijzingen die duiden op een systematische en duidelijke overcompensatie.....	43
4.3.1. Ad. A Geschiedenis naar de totstandkoming van de 30%-regeling	44
4.3.2. Ad B. Het uitgevoerde onderzoek van de A-G	46
4.3.3. Ad C. Overige overwegingen van de Hoge Raad	52
4.3.4. Overige elementen/aanwijzingen	54
4.3.5. Conclusie.....	54
4.4. Samenvatting en conclusie	55
Hoofdstuk 5 – Staatssteun en de Gedragscode.....	57
5.1. Inleiding	57
5.2. Introductie staatssteunbegrip.....	58
5.3. Begunstiging.....	58
5.3.1. Een onderneming verkrijgt een economisch voordeel	59
5.3.2. De onderneming had het voordeel niet onder normale marktvoorwaarden verkregen	60
5.4. Begunstiging - Toetsing van de 30%-regeling	61
5.5. Van bepaalde ondernemingen of producties (selectiviteitseis)	62
5.6. Selectiviteit - Toetsing van de 30%-regeling	64
5.6.1. Visie in de literatuur	64
5.6.2. Beoordeling aan de hand van het stappenplan van het HvJ	66
5.6.3. Conclusie.....	69
5.7. Wat indien sprake is van verboden staatssteun?	70
5.8. Toetsing of één van de vrijstellingen van toepassing is	71
5.9. Gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen	71
5.9.1. Inleiding	71
5.9.2. De 30%-regeling getoetst aan de Gedragscode	72
5.10. Samenvatting en conclusie	79
Hoofdstuk 6 – Aanpassingen van de 30%-regeling	81
6.1. Inleiding	81
6.2. Afschaffen van de regeling.....	81

6.3. Aanpassingen aan de regeling	82
6.3.1. Algemene opmerkingen bij het aanpassen van de regeling	82
6.3.2. Wijziging van de looptijd van de regeling	84
6.3.3. Wijziging van het forfait	86
6.3.4. Wijzigen van de 150 km-voorwaarde	89
6.3.5. Overige mogelijke wijzigingen	92
6.4. Samenvatting en conclusie	98
Hoofdstuk 7 – Samenvatting, conclusie en aanbevelingen	100
7.1. Samenvatting	100
7.1.1. Hoofdstuk 2	100
7.1.2. Hoofdstuk 3	100
7.1.3. Hoofdstuk 4	101
7.1.4. Hoofdstuk 5	102
7.2. Conclusie	104
7.3. Aanbevelingen	104
Bibliografie	106
Artikelen, boeken en rapporten	106
Jurisprudentie	114
Kamerstukken	115
Besluiten	116
Europese stukken	116
Websites	117
Overig	119

Hoofdstuk 1 – Inleiding

1.1. Relevantie van de 30%-regeling

Fiscaal beleid is van belang voor een goed vestigingsklimaat. Door fiscale faciliteiten wordt Nederland een aantrekkelijke bestemming voor internationale bedrijven. Vaak wordt in de media vermeld dat multinationals alleen naar Nederland komen voor het gunstige belastingklimaat; zij leveren nauwelijks economische meerwaarde voor Nederland. Er is echter een breed scala aan factoren die ertoe leiden dat Nederland een gunstig vestigingsklimaat heeft. Zo biedt Nederland deze ondernemingen toegang tot een goed opgeleide beroepsbevolking, infrastructuur en een efficiënte en onafhankelijke rechtspraak.¹ Daarnaast blijkt, uit onderzoek van het CBS², dat deze multinationals een belangrijke bijdrage leveren aan de Nederlandse economie. Deze buitenlandse bedrijven betalen belasting, maken gebruik van toeleveranciers en dragen bij aan kennisoverdracht. Verder creëren buitenlandse multinationals veel werkgelegenheid: in 2015 ging het in totaal om zo'n 900.000 banen.³

De aantrekkelijkheid van het vestigingsklimaat van een land is altijd relatief. De relatieve concurrentiepositie van Nederland kan worden geschaad door maatregelen van andere landen om zichzelf aantrekkelijker te maken voor buitenlandse ondernemingen. Zo kennen andere landen, net als Nederland, ook belastingvoordelen om innovatie te bevorderen. Het is van belang om dergelijke ontwikkelingen in het buitenland te volgen aangezien zij van invloed kunnen zijn op de aantrekkelijkheid van het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat. Verder is het van belang om te blijven investeren op terreinen die niet eenvoudig overgenomen kunnen worden door andere landen, zoals een goed opgeleide bevolking, een goede infrastructuur en een strategische positie binnen een goed functionerende Europese markt.⁴

Nederland kent verscheidene fiscale faciliteiten die moeten leiden tot een goed vestigingsklimaat. Een van deze faciliteiten is de 30%-regeling⁵ voor ingekomen of vanuit Nederland uitgezonden werknemers. De regeling is opgenomen in artikel 31a lid 2 onderdeel e Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964) en uitgewerkt in de artikelen 10e tot en met 10ej Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (hierna: UBLB 1965). Indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, mogen de extraterritoriale kosten worden gesteld op 30% van het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking. Een van de voorwaarden is dat de ingekomen werknemer moet beschikken over een specifieke deskundigheid die schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt. De gedachte achter deze regeling is dat ingekomen werknemers te maken hebben met extraterritoriale kosten, omdat zij buiten het land van herkomst verblijven. Uit onderzoek van de Algemene Rekenkamer⁶ blijkt dat deze regeling zeer gunstig is. Zo

¹ Kamerstukken II, 2015-2016, 34 300, nr. 1, blz. 46. Zie ook Topteam Hoofdkantoren (2011), blz. 3.

² CBS (2015), Internationaliseringsmonitor 2015 - Derde kwartaal.

³ Kamerstukken II, 2015-2016, 34 300, nr. 1, blz. 46.

⁴ Kamerstukken II, 2015-2016, 34 300, nr. 1, blz. 48.

⁵ De 30%-regeling wordt ook wel eens aangeduid als de 30%-bewijsregel.

⁶ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 9 en 18.

wordt de regeling in 2014 door 51 975 personen toegepast, terwijl dit in 2009 nog 37 718 personen waren. In 2014 had de regeling een financieel belang van € 699 miljoen per jaar, in vergelijking met € 523 miljoen in 2009.

De 30%-regeling dient ertoe om het vestigingsklimaat van Nederland aantrekkelijk te maken voor bedrijven. Daarnaast moet deze regeling het eenvoudiger maken om talent aan te trekken dat niet in Nederland is te vinden. Door het Ministerie van Financiën is geen onderzoek gedaan naar de doeltreffendheid en de doelmatigheid van de regeling.⁷ Dit onderzoek is wel uitgevoerd door de Algemene Rekenkamer, waarin werd geoordeeld dat de doeltreffendheid van de regeling niet kan worden vastgesteld. Ook is nooit onderzocht of de regeling leidt tot negatieve effecten wanneer er niet-schaarse deskundige werknemers worden aangetrokken, zoals verdringing van Nederlandse werknemers op de arbeidsmarkt. Daarnaast is niet onderzocht of deze doelen wellicht ook op andere manieren kunnen worden bereikt met hetzelfde budget.⁸ Op basis van de aanbevelingen van de Algemene Rekenkamer en de aangenomen motie van de leden Merkies en Grasshof van de Tweede Kamer⁹ is er door Dialogic onderzoek gedaan naar de 30%-regeling.¹⁰ Na deze evaluatie worden mogelijke aanpassingen gedaan aan de regeling. Een afschaffing ligt volgens de Staatssecretaris niet voor de hand.¹¹ Daarnaast is door het Fiscaal Economisch Instituut (hierna: FEI BV) in opdracht van het Ministerie van Economische Zaken onderzoek gedaan naar de regeling. In deze scriptie wordt onderzoek gedaan naar de huidige regeling, waarbij deze aan diverse criteria wordt getoetst.

1.2. Probleemstelling

Uit het voorgaande komt de volgende probleemstelling naar voren: *Voldoet de 30%-regeling aan de gehanteerde criteria van de wetgever bij de invoering van wetgeving, leidt de regeling niet tot een systematische en duidelijke overcompensatie en is de regeling niet aan te merken als verboden staatssteun of schadelijke belastingconcurrentie? Zo nee, welke aanpassingen kunnen worden gedaan zodat de regeling hier wel aan voldoet?*

1.3. Toetsingskader

Het toetsingskader waarnaar in de probleemstelling is gerefereerd, bestaat uit verschillende criteria. De criteria worden hieronder uitgewerkt.

Neutraliteitsbeginsel: Hierbij gaat het om de vraag of (de invoering van) de 30%-regeling heeft geleid tot gedragsveranderingen onder belastingplichtigen. Het gaat hierbij niet om de beoogde doelen van de regeling, maar om de negatieve neveneffecten. In dit onderzoek gaat het erom of de 30%-regeling

⁷ Commentaar van het Financieel Dagblad, “Vestigingsklimaat beter verdedigen”, 26 mei 2016, <https://fd.nl/economie-politiek/1153249/vestigingsklimaat-beter-verdedigen>.

⁸ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 3.

⁹ Kamerstukken II, 2015-2016, 34 475, nr. 21.

¹⁰ Dialogic (2017), blz. 16.

¹¹ Kamerstukken II, 2016-2017, 34 552, nr. 70, blz. 77.

Nederlandse werknemers van de arbeidsmarkt verdringt, doordat alleen buitenlandse werknemers in aanmerking kunnen komen voor de regeling. König¹² schrijft dat niet wordt gecontroleerd of het fiscale voordeel bij de werknemer terecht komt. Het is namelijk denkbaar dat dit voordeel bij de werkgever komt te liggen. Bij het onderzoeken van het eventuele verdringingseffect wordt gebruik gemaakt van de gedane onderzoeken.

Doeltreffendheid: Hierbij gaat het om de vraag of de doelen van de overheid met de 30%-regeling worden behaald. De doelstellingen van de wetgever moeten op zijn minst in belangrijke mate worden bereikt.¹³ De 30%-regeling heeft de volgende doelen: (1) het aantrekkelijker maken en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat, (2) het aantrekken van werknemers met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is en (3) het verminderen van de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers.¹⁴ De doeltreffendheid wordt op een zo objectief mogelijke wijze bepaald aan de hand van de gedane onderzoeken.

Doelmatigheid: *“Bij de beoordeling van de doelmatigheid gaat het om de vraag hoe de effectiviteit zich verhoudt tot de benodigde budgettaire inspanningen en administratieve lasten van partijen bij de uitvoering, de bedrijven en de belastingdienst.”*¹⁵ In de beoordeling van de doelmatigheid worden de effecten (c.q. opbrengsten) en de kosten van de 30%-regeling tegen elkaar afgezet, waarbij de regeling doelmatig is als de opbrengsten hoger zijn dan de kosten. Het vaststellen van de (maatschappelijke) opbrengsten en kosten kan soms moeilijk zijn, omdat zij ver doordringen in de maatschappij. Er zijn namelijk ‘directe’ opbrengsten en kosten en ‘indirecte’ opbrengsten en kosten van de 30%-regeling. Naarmate de kosten en opbrengsten een indirecter karakter krijgen, wordt het moeilijker om de omvang te kwantificeren.¹⁶ In de doelmatigheidsanalyse van de Algemene Rekenkamer¹⁷ wordt onderzocht of dezelfde doelen zouden kunnen worden bereikt tegen lagere kosten; dit wordt ook wel doelmatigheid van beleidseffecten genoemd. Daarnaast kent men doelmatigheid van beleidsprestaties, waarin wordt onderzocht of met dezelfde middelen een hogere doeltreffendheid kan worden bereikt. De doelmatigheid wordt op een zo objectief mogelijke wijze bepaald aan de hand van de gedane onderzoeken.

Systematische en duidelijke overcompensatie: Het doel van de Europese Unie (EU) is het bevorderen van de vrede, haar waarden en het welzijn van haar volkeren. De EU probeert het welzijn van de bevolking van de lidstaten te bevorderen door o.a. een interne markt¹⁸ tot stand te brengen. Onder een interne markt wordt verstaan een ruimte zonder binnengrenzen waarin het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal is gewaarborgd volgens de bepalingen van het Verdrag betreffende de

¹² König (2016), “Indiase IT’ers in Nederland, met een fiscaal voordeeltje voor de baas”, 28 oktober 2016, <https://www.nrc.nl/nieuws/2016/10/28/indiase-iters-met-een-fiscaal-voordeeltje-voor-de-baas-5033480-a1529067>.

¹³ Kamerstukken II, 1990-1991, 22 008, nrs. 1-2, blz. 25.

¹⁴ Dialogic (2017), blz. 7.

¹⁵ Ministerie van Verkeer en Waterstaat & Ministerie van Financiën (2007), blz. 8.

¹⁶ Dialogic (2017), blz. 95 en 107.

¹⁷ Algemene Rekenkamer (2005), blz. 5-6.

¹⁸ Artikel 26 lid 2 VwEU.

werking van de Europese Unie (hierna: VwEU) en het Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna: VEU). Van een interne markt kan alleen sprake zijn indien het verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal niet wordt belemmerd.¹⁹ In dit onderzoek wordt getoetst aan het vrij verkeer van werknemers (artikel 45 VwEU). De 30%-regeling heeft namelijk betrekking op werknemers. Binnen de EU is er vrij verkeer van werknemers. Dit houdt in dat elke vorm van discriminatie wat betreft de werkgelegenheid, de beloning en de overige arbeidsvoorwaarden verboden is. Verder ziet deze bepaling op het voorkomen van belemmeringen voor het vrij verkeer van werknemers. Zo kwam in het arrest Sopora²⁰ de vraag aan de orde of het verschil in beloning op basis van nationaliteit kan leiden tot een strijd met het vrij verkeer van werknemers. In dit arrest is door het Hof van Justitie EU (hierna: HvJ) geoordeeld dat de regeling niet in strijd is met het vrij verkeer van werknemers indien er geen systematische en duidelijke overcompensatie is van de werkelijke extraterritoriale kosten. Er is echter niet geoordeeld wanneer hiervan sprake is. Na verwijzing van het HvJ heeft de Hoge Raad²¹ geoordeeld dat geen sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie. Echter zijn er diverse aanwijzingen die duiden op een andere conclusie.

Staatssteun: Soms gebruiken lidstaten overheidsmiddelen om bepaalde economische activiteiten te bevorderen of om nationale industrieën te beschermen. Dergelijke maatregelen kunnen ondernemingen bevoordelen ten opzichte van de concurrentie, waardoor de vrije mededinging in de EU kan worden verstoord. In deze gevallen zou sprake kunnen zijn van verboden staatssteun (artikel 107 lid 1 VwEU). Het doel van het staatssteunregime is het tot stand brengen van een interne markt.²² Het is interessant en relevant om de 30%-regeling te toetsen aan het verbod op staatssteun, omdat de 30%-regeling uit kan werken als een loonkostensubsidie wanneer het voordeel bij de werkgever en niet bij de werknemer terecht komt. Door de regeling kan namelijk (maximaal) 30% van het loon onbelast worden vergoed. Dit geeft de werkgever de mogelijkheid om een lager brutosalaris te betalen, terwijl het nettoloon van de werknemer toch toeneemt.²³ In deze gevallen komt het voordeel bij de werkgever terecht en zouden bepaalde ondernemingen begunstigd kunnen worden ten opzichte van de concurrentie.

Gedragscode: Het is denkbaar dat de regeling niet kan worden aangemerkt als verboden staatssteun, maar dat deze wel onder de werkingssfeer valt van de Gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen²⁴ (hierna: de Gedragscode). Het doel van de Gedragscode is dezelfde als die van het staatssteunregime, namelijk het tot stand brengen van een interne markt, doch hebben beide instrumenten een andere invulling en juridische status.²⁵ Zo is de Gedragscode een politieke verbintenis

¹⁹ De Graaf, Kavelaars en Stevens (2015), blz. 66-67.

²⁰ HvJ 24 februari 2015, C-512/13 (Sopora).

²¹ HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860.

²² Nouwen (2009), onderdeel 2.2.

²³ Kager, "FNV roept politiek op gebruik 30 procentregeling aan strengere voorwaarden te verbinden", 29 oktober 2016, <https://www.fnv.nl/sector-en-cao/alle-sectoren/finance/nieuws/FNV-roept-politiek-op-gebruik-30-procentregeling-aan-strengere-voorwaarden-te-verbinden/>.

²⁴ Ook wel de Code of Conduct for business taxation genoemd. Zie Nouwen (2009), onderdeel 2.2.

²⁵ Nouwen (2009), onderdeel 2.2.

tussen lidstaten om schadelijke belastingconcurrentie tegen te gaan. In tegenstelling tot het verbod op staatssteun van artikel 107 VwEU, kan naleving van de Gedragscode niet worden afgedwongen door het HvJ. Om deze reden maakt de Gedragscode onderdeel uit van de Europese soft law. De Gedragscodegroep ziet toe op de naleving van de in 1997 overeengekomen Gedragscode.²⁶ In de Gedragscode zijn enkele voorwaarden opgenomen waaraan schadelijke belastingregelingen moeten voldoen.²⁷

Het onderzoek zal op kwalitatieve wijze worden uitgevoerd. Dit gebeurt aan de hand van literatuuronderzoek en onderzoek van de jurisprudentie en parlementaire stukken.

1.4. Afbakening

In dit onderzoek wordt de werking van de 30%-regeling niet uitvoerig besproken.²⁸ Verder wordt de jurisprudentie niet tot in detail behandeld. Slechts de hoofdlijnen zullen aan bod komen voor zover die belangrijk zijn voor dit onderzoek. Ook zal ik niet ingaan op de 30%-regeling voor uitgezonden werknemers; zij kunnen namelijk ook de regeling toepassen. Ambtenaren en militairen zijn voorbeelden van uitgezonden werknemers die voor de regeling kwalificeren. De 30%-regeling kent daarnaast twee samenhangende regelingen die ook gericht zijn op ingekomen werknemers. Dit zijn de kennismigrantenregeling en de partiële buitenlandse belastingplicht.²⁹ In de onderzoeken van FEI BV en Dialogic³⁰ is geen onderzoek gedaan naar de wisselwerking tussen de regelingen. Ik zal niet uitgebreid ingaan op de verhouding tussen deze regelingen met de 30%-regeling, in verband met de beperkte omvang van dit onderzoek. Wel zal ik hier en daar opmerken dat het belangrijk is om het onderlinge verband in ogenschouw te nemen.

Daarnaast is het van belang om te vermelden dat de 30%-regeling op nog meer criteria kan worden getoetst, zoals rechtmatigheid en het gelijkheidsbeginsel. Deze criteria worden niet meegenomen, opdat de andere criteria met voldoende diepgang aan bod kunnen komen. Ik heb voor de in paragraaf 1.3 genoemde criteria gekozen, omdat deze vooral actueel zijn. Zo is onderzoek gedaan door FEI BV en Dialogic naar de doelmatigheid, doeltreffendheid en neutraliteit van de regeling. Staatssteun en schadelijke belastingmaatregelen meer in het algemeen zijn de laatste tijd erg actueel met bijvoorbeeld de zaken van de Commissie tegen Starbucks en Apple³¹, waardoor het mijns inziens interessant en relevant is om te toetsen of de 30%-regeling aan te merken is als staatssteun dan wel als schadelijke belastingconcurrentie.

²⁶ Resolutie nr. 1998/2/EU van de Raad, PbEU 1998/ C 02/03.

²⁷ Van Eijdsden, Kiekebeld en Smit (2014), blz. 52-56.

²⁸ Voor een uitgebreide beschrijving van de 30%-regeling verwijs ik naar Weerepas, De Vries & Van den Hurk (2013).

²⁹ Dialogic (2017), blz. 8.

³⁰ Dialogic (2017), blz. 19.

³¹ Zaak T-636/16 (Starbucks/Commissie), PbEU 2016/C 462/32 en zaak T-892/16 (Apple Sales International/Commissie), PbEU 2017/C 053/47.

In het onderzoek of de 30%-regeling voldoet aan het EU-recht wordt niet gekeken naar de kortingsregeling als onderdeel van de 30%-regeling en de verhouding daarvan tot het EU-recht. Met betrekking tot de analyse van staatssteun beperk ik mij tot de algehele toetsing van de 30%-regeling. Discussie zou kunnen ontstaan of de verlaagde/afwijkende salarishnorm voor bepaalde sectoren aan te merken is als staatssteun, zie hiervoor artikel 10eb UBLB lid 2 en 3. Verder zal ik niet ingaan op de procedurele aspecten rondom staatssteun, waaronder het aanmelden van nieuwe steun.

1.5. Opzet van het onderzoek

Het onderzoek is als volgt opgebouwd. In hoofdstuk 2 wordt de 30%-regeling beschreven, waarbij de regeling in het algemeen wordt behandeld samen met de voorwaarden om er voor in aanmerking te komen. Hierbij wordt ook de ontwikkeling van de 30%-regeling door de tijd heen behandeld. In het volgende hoofdstuk zal de regeling worden getoetst aan het neutraliteitsbeginsel, doeltreffendheid en doelmatigheid. Daarna zal in hoofdstuk 4 onderzocht worden of de regeling leidt tot een systematische en duidelijke overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten. In hoofdstuk 5 wordt onderzocht of de 30%-regeling aangemerkt kan worden als verboden staatssteun van artikel 107 lid 1 VwEU of als schadelijke belastingconcurrentie als bedoeld in de Gedragscode. Op basis van deze criteria worden mogelijke aanpassingen voorgedragen indien blijkt dat deze regeling niet voldoet aan de toetsingscriteria. De voorgedragen aanpassingen moeten vanzelfsprekend ook voldoen aan deze criteria. Daar waar een aanpassing niet aan alle criteria voldoet, zal ik een afweging moeten maken tussen de verschillende criteria. Deze mogelijke aanpassingen worden uitgewerkt in hoofdstuk 6. In hoofdstuk 7 wordt een samenvatting gegeven, de probleemstelling beantwoord en worden mogelijke aanbevelingen gedaan.

Hoofdstuk 2 – De 30%-regeling

2.1. Inleiding

De 30%-regeling is één van de fiscale faciliteiten die Nederland kent. De regeling is opgenomen in artikel 31a lid 2 onderdeel e Wet LB 1964 en uitgewerkt in de artikelen 10e tot en met 10ej UBLB 1965. De gedachte achter deze regeling is dat ingekomen werknemers te maken hebben met extraterritoriale kosten, omdat zij buiten het land van herkomst verblijven. Indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, mogen de extraterritoriale kosten ter hoogte van 30% van het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking³² onbelast worden vergoed door de werkgever. De hoogte van deze vergoeding is (maximaal) 30/100^e van het overeengekomen brutoloon inclusief de vergoeding of (maximaal) 30/70^e van het loon exclusief de vergoeding.³³

De 30%-regeling wordt eerst verder uiteengezet voordat ik de regeling zal toetsen aan de in paragraaf 1.3 genoemde criteria. In paragraaf 2.2 wordt eerst de geschiedenis van de regeling behandeld. Vervolgens zullen in paragraaf 2.3 de doelstellingen van de regeling worden besproken. In paragraaf 2.4 en 2.5 zal ik ingaan op de begrippen extraterritoriale werknemer en extraterritoriale kosten. Vervolgens worden in paragraaf 2.6 de voorwaarden, zoals die gelden sinds 2012, voor toepassing van de regeling besproken. De werkgever kan ook kiezen om de werkelijke extraterritoriale kosten onbelast te vergoeden. Hier zitten ook bepaalde voorwaarden aan verbonden, die in dit hoofdstuk worden behandeld. In paragraaf 2.7 wordt ingegaan op de looptijd van de regeling als aan de gestelde voorwaarden wordt voldaan. Het hoofdstuk zal in paragraaf 2.8 worden afgesloten met een samenvatting.

2.2. De geschiedenis van de 30%-regeling

De huidige 30%-regeling kent een lange voorgeschiedenis, die in de loop der jaren veelvuldig besproken is.³⁴ Na de Tweede Wereldoorlog is de oorspronkelijke regeling geïntroduceerd voor Amerikanen. De regeling had als doel om Nederland op te bouwen na de Tweede Wereldoorlog. Voor deze opbouw had Nederland sterke behoefte aan hoogwaardig personeel. Dit hoogwaardige personeel kwam veelal uit het buitenland en dan vooral uit de Verenigde Staten, omdat ook andere Europese landen voor de opbouw behoefte hadden aan hoogwaardig personeel. Deze buitenlandse werknemers maakten veelal dubbele kosten (zoals huisvestingskosten) waarvoor een oplossing moest worden gezocht. Het moest immers aantrekkelijk zijn voor deze werknemers om in het buitenland te gaan werken. Dit leidde tot de introductie van een aanvankelijk geheime regeling.³⁵

³² De 30%-regeling is niet van toepassing op loon uit vroegere dienstbetrekking. Zie HR 25 januari 2008, nr. 43 396, BNB 2008/104.

³³ Zie Algemene Rekenkamer (2016), blz. 29.

³⁴ Weerepas e.a. (2013), blz. 1.

³⁵ Weerepas e.a. (2013), blz. 5.

In 1959 is een uniforme regeling van kracht geworden voor werknemers uit de Verenigde Staten.³⁶ Deze regeling is met name geïntroduceerd voor Amerikaanse werknemers die in Nederland kwamen werken, omdat andere buitenlandse werknemers een minder gunstige regeling kenden. Zo bestond de regeling uit een aftrek van 40% van het inkomen met een maximum van f 40 000 (€ 18 151) per jaar. Van deze regeling kon drie jaar gebruik worden gemaakt. Voor niet-Amerikanen in vergelijkbare situaties gold een lagere aftrek.³⁷ Eind jaren '60 van de vorige eeuw werd het percentage verlaagd van 40 naar 30 procent en werd het maximum van f 40 000 afgeschaft.³⁸ In de loop der tijd is de regeling nog vele malen gewijzigd; zo kende men aanvankelijk de 35%-regeling, die bestond uit een aftrek van 35% van het loon.³⁹ In 1986 is de aanvankelijke geheime regeling pas openbaar gemaakt.⁴⁰

2.3. Doel en strekking van de regeling

Met ingang van 1 januari 2001 is de 35%-regeling vervangen door de 30%-regeling. Met de introductie van de 30%-regeling is de regeling verankerd in de Wet LB 1964.⁴¹ De regeling bouwt als het ware voort op de oude 35%-regeling.⁴² De 30%-regeling is bedoeld voor extraterritoriale werknemers, zowel inkomende als uitgezonden werknemers. Deze werknemers hebben veelal te maken met dubbele kosten. Om deze werknemers naar Nederland te halen moet het aantrekkelijk zijn om hier naartoe te komen. Dit wordt gedaan door een vergoeding te geven voor de extraterritoriale kosten. 30% van het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking⁴³ kan namelijk onbelast worden vergoed indien aan de voorwaarden wordt voldaan. Indien niet aan deze voorwaarden wordt voldaan of als de werkelijke extraterritoriale kosten hoger zijn, kan gekozen worden om de werkelijke extraterritoriale kosten onbelast te vergoeden.⁴⁴

De 30%-regeling heeft verschillende doelen.⁴⁵ Zo heeft de regeling o.a. als doel om het vestigingsklimaat van Nederland voor bedrijven te versterken. Zij hoeven immers minder loon te betalen aan buitenlandse werknemers om de extraterritoriale kosten te vergoeden. Het bedrijfsleven zou hierdoor beter in staat moeten zijn om te kunnen concurreren met het buitenland in het aantrekken van talent. Verder kan de regeling ertoe leiden dat buitenlandse bedrijven zich in Nederland gaan vestigen of juist hier gevestigd blijven. Door de regeling kunnen namelijk de loonkosten voor werkgevers dalen. Volgens de Staatssecretaris vinden buitenlandse investeerders de 30%-regeling van groot belang.⁴⁶ Ik deel de mening van de Staatssecretaris: de regeling biedt bedrijven immers de mogelijkheid om buitenlandse werknemers aan te trekken tegen lagere loonkosten. Verder is Nederland minder

³⁶ Kamerstukken II, 1985-1986, 19 200, nr.7. blz. 10.

³⁷ Weerepas e.a. (2013), blz. 5-6.

³⁸ Kamerstukken II, 1985-1986, 19 200, nr.7. blz. 10.

³⁹ Weerepas e.a. (2013), blz. 8.

⁴⁰ Resolutie van 2 april 1986, nr. 285-1429, BNB 1986/171. Zie ook Weerepas e.a. (2013), blz. 6-7.

⁴¹ Weerepas e.a. (2013), blz. 13.

⁴² Besluit van 24 oktober 2000, nr. WDB2000/757.

⁴³ Zie HR 25 januari 2008, nr. 43 396, BNB 2008/104.

⁴⁴ Weerepas e.a. (2013), blz. 25.

⁴⁵ Dialogic (2017), blz. 7. Zie ook Commentaar van het Financieel Dagblad, "Vestigingsklimaat beter verdedigen", 26 mei 2016, <https://fd.nl/economie-politiek/1153249/vestigingsklimaat-beter-verdedigen>.

⁴⁶ Brief Staatssecretaris van Financiën, 20 maart 2013, nr. AFP/2013/62 jo. Handelingen II 2011-2012, nr. 24, blz. 78. Zie ook Kamerstukken II, 2012-2013, 25 087, nr. 34 en Topteam Hoofdkantoren (2011), blz. 15 en 23-24.

aantrekkelijk voor buitenlandse werknemers door haar relatief hoge inkomstenbelastingtarieven, want dit blijkt een belangrijke factor te zijn voor werknemers om te kiezen voor een bepaald land.⁴⁷ Een tweede doel van de regeling is het eenvoudiger maken om talent aan te trekken dat niet in Nederland te vinden is. Hierbij gaat het om buitenlandse werknemers met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is. Een derde doel van de regeling is het beperken van de administratieve lasten. Met de 30%-regeling worden immers de extraterritoriale kosten gesteld op een forfaitair percentage van 30%. Dit komt de eenvoud en de rechtszekerheid ten goede; de werkelijke extraterritoriale kosten zijn namelijk moeilijk nauwkeurig vast te stellen, hetgeen onzekerheid meebrengt voor belastingplichtigen.⁴⁸

2.4. Extraterritoriale werknemer

In artikel 10e lid 2 onderdeel b UBLB 1965 worden extraterritoriale werknemers gedefinieerd als: ingekomen en uitgezonden werknemers. Onder een ingekomen werknemer wordt verstaan: een door een inhoudingsplichtige uit een ander land aangeworven, of naar een inhoudingsplichtige gezonden werknemer, in de zin van artikel 2 Wet LB 1964. Deze ingekomen werknemer moet daarnaast ook nog voldoen aan twee extra voorwaarden. De eerste voorwaarde is dat de werknemer een specifieke deskundigheid moet hebben die niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt. De tweede voorwaarde is dat de werknemer 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 Nederlandse grens. Deze twee voorwaarden worden in paragraaf 2.5 besproken.

Voorwaarde voor het zijn van werknemer in de zin van artikel 2 Wet LB 1964 is dat er een dienstbetrekking aanwezig is.⁴⁹ Bovendien moet er een inhoudingsplichtige zijn in de zin van artikel 6 Wet LB 1964 om te kunnen spreken van een werknemer.⁵⁰

2.5. Extraterritoriale kosten

Extraterritoriale kosten worden in artikel 31a lid 2 onderdeel e Wet LB 1964 gedefinieerd als extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking. De werkgever heeft de mogelijkheid om de extraterritoriale kosten te vergoeden tot 30% van de som van het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking (behoudens de artikelen 20a, 20b, 26 en 26b Wet LB 1964) en de vergoeding voor extraterritoriale kosten, bedoeld in artikel 31a lid 2 onderdeel e Wet LB 1964, en het bedrag van de schoolgelden.⁵¹ Naast de 30%-regeling kan de werkgever er ook voor kiezen om de werkelijke extraterritoriale kosten belastingvrij te vergoeden, indien deze kosten hoger zijn of wanneer

⁴⁷ Ook de stabiliteit van de toepasselijke fiscale wetgeving is een factor die een rol speelt. Zie Weerepas e.a. (2013), blz. 16 en Baaij, Van den Bosch, Volberda & Mom (2009), blz. 32.

⁴⁸ Kamerstukken II, 1969-1970, vraag 829. Zie ook Weerepas e.a. (2013), blz. 6.

⁴⁹ Zie Mertens (2014), blz. 34-39 voor een uitwerking van de criteria voor de dienstbetrekking.

⁵⁰ Voor een uitgebreide beschrijving van de inhoudingsplichtige verwijs ik naar Verploegh, Van Schendel & De Kock (2017), blz. 103-110.

⁵¹ Artikel 10ea UBLB 1965.

niet aan de voorwaarden voor de regeling wordt voldaan. De werkgever moet deze in redelijkheid gemaakte kosten aannemelijk maken.⁵² De redelijkheidstoets houdt in dat de hoogte van de kosten/vergoeding niet mag afwijken van wat in overige omstandigheden gebruikelijk is. Volgens De Vreede⁵³ is nog niet duidelijk hoe in de praktijk deze toets moet worden toegepast. Volgens Weerepas e.a.⁵⁴ wordt onder aannemelijk maken verstaan dat sprake moet zijn van op declaratiebasis gebaseerde nota's. De werkgever moet dan de vergoeding per werknemer in de loonadministratie bijhouden. Indien gebruik wordt gemaakt van de regeling, is het niet mogelijk voor de werkgever om de werkelijke kosten alsnog onbelast te vergoeden.⁵⁵

De vraag is vervolgens welke kosten aan te merken zijn als extraterritoriaal. De Staatssecretaris heeft in het Besluit van 11 februari 2004⁵⁶ zijn visie gegeven op de fiscale behandeling van diverse vergoedingen in het kader van de 30%-regeling. In het Handboek Loonheffingen wordt het huidige standpunt weergegeven op de kwalificatie van diverse vergoedingen. Het Besluit is namelijk niet gewijzigd sinds een aantal vrijstellingen, zoals artikel 15a, in de Wet LB 1964 zijn vervallen. In de meeste gevallen komt het Handboek Loonheffingen overeen met die van het Besluit. De hoofdregel is dat gemengde kosten moeten worden toegerekend aan de kostenpost die het meest van toepassing is. Om dit te bepalen moet worden vastgesteld wat de oorzaak is voor de betreffende kosten. Deze kosten kunnen in overwegende mate (dat wil zeggen meer dan 50%) opkomen door privéredenen of worden veroorzaakt door de tewerkstelling in Nederland. Als een kostenpost in overwegende mate opkomt door privéredenen, zullen deze kosten niet worden aangemerkt als extraterritoriale kosten.⁵⁷ Indien men de 30%-regeling toepast, is het niet mogelijk om daarnaast nog de werkelijke extraterritoriale kosten belastingvrij te vergoeden.⁵⁸ Kosten die aangemerkt kunnen worden als extraterritoriale kosten kunnen niet vrij worden vergoed.⁵⁹ Wel kan een mogelijke andere (gerichte) vrijstelling van toepassing zijn. Men kan hierbij denken aan de kosten voor het overbrengen van de boedel (gerichte vrijstelling voor verhuiskosten) en de kosten voor woon-werkverkeer (gerichte vrijstelling voor reiskosten). Vanzelfsprekend moet men aan de betreffende voorwaarden voldoen om de specifieke vrijstelling toe te kunnen passen. Is sprake van extraterritoriale kosten die ook kunnen vallen onder een andere gerichte vrijstelling, dan gaat de meest specifieke vrijstelling voor.⁶⁰ In het Handboek Loonheffingen⁶¹ wordt een opsomming gegeven van extraterritoriale kosten. Het gaat o.a. om de extra kosten voor levensonderhoud door een hoger prijspeil in het werkland dan in het land van herkomst, zoals extra uitgaven voor maaltijden, gas, water en licht

⁵² Belastingdienst (2018), blz. 190.

⁵³ De Vreede (2015), blz. 3.

⁵⁴ Weerepas e.a. (2013), blz. 25.

⁵⁵ Belastingdienst (2018) blz. 190.

⁵⁶ Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M, V-N 2004/12.19.

⁵⁷ Idem.

⁵⁸ De Vreede (2015), blz. 2.

⁵⁹ De uitzondering op deze regel vormen kosten voor een internationale school. Deze kosten kunnen vrij worden vergoed naast de 30%-regeling. Zie artikel 10ea UBLB 1965 en De Vreede (2015), blz. 3.

⁶⁰ De Vreede (2015), blz. 2.

⁶¹ Belastingdienst (2018), blz. 189-190.

(cost of living allowance); de kosten voor een kennismakingsreis naar het werkland, eventueel met het gezin, om bijvoorbeeld te zoeken naar een woning of een school; de reiskosten naar het land van herkomst, bijvoorbeeld voor familiebezoek of gezinshereniging; en de cursuskosten om de taal van het werkland te leren voor de werknemer en voor de gezinsleden die bij hem verblijven. De volgende kosten zijn geen extraterritoriale kosten en zij mogen dus niet onbelast door de werkgever worden vergoed of verstrekt: uitzendtoelagen, bonussen en vergelijkbare vergoedingen; vermogensverliezen; aan- en verkoopkosten van een woning; en de compensatie voor hogere belastingtarieven in het werkland (tax equalization).

De Algemene Rekenkamer⁶² stelt dat veel vormen van extraterritoriale kosten, zoals door de Staatssecretaris gedefinieerd, een incidenteel karakter hebben terwijl de vergoeding structureel van aard is. Het gaat dan o.a. om kosten voor een kennismakingsreis naar Nederland, bijvoorbeeld om te zoeken naar een woning of een school. Ik ben het daarmee eens; dergelijke kosten zijn namelijk incidenteel van aard en niet structureel, terwijl de vergoeding wel structureel van aard is. Hiermee sluiten de kosten en de vergoeding niet goed op elkaar aan. Ook kan, naar mijn mening, bij bepaalde vormen van kosten, zoals de cost of living allowance, de vraag worden gesteld of het terecht is dat zij worden aangemerkt als extraterritoriale kosten.⁶³ Dit wordt eveneens gesteld door Van Schendel⁶⁴. Voor de beoordeling of sprake is van extraterritoriale kosten, dient volgens hem de vraag te worden gesteld of binnenlandse werknemers in dezelfde omstandigheden de door de dienstbetrekking veroorzaakte kosten ook maken. Als deze vraag met ja wordt beantwoord, dan zijn het geen extraterritoriale kosten. Voorbeelden van dergelijke kosten zijn: zakelijke reiskosten, verhuiskosten en dubbele huisvestingskosten in de eerste twee jaar. Kosten van taalcursussen en kosten voor het reizen naar het land van herkomst voor bijvoorbeeld familiebezoek of gezinshereniging hebben wel een duidelijk extraterritoriaal karakter.

2.6. De voorwaarden van de regeling

Om in aanmerking te komen voor de 30%-regeling moet een werknemer aan een aantal voorwaarden voldoen, die zijn opgenomen in artikel 10e lid 2 onderdeel b UBLB 1965. De belangrijkste voorwaarden zijn:

- a. De werknemer is door de werkgever uit een ander land angeworven of uit een ander land naar de werkgever gezonden.
- b. De werknemer heeft een specifieke deskundigheid die niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt.
- c. De werknemer heeft in de twee jaar voorafgaand aan de tewerkstelling in Nederland meer dan zestien maanden minimaal 150 kilometer van de Nederlandse grens gewoond.

⁶² Algemene Rekenkamer (2016), blz. 16-17.

⁶³ Zie ook Dialogic (2017), blz. 113-114.

⁶⁴ Van Schendel (2010), onderdelen 4.3-4.4.

Voorwaarde a is reeds uitgewerkt in paragraaf 2.4. Hierna volgt een bespreking van de andere twee voorwaarden.

2.6.1. Specifieke deskundigheid

Aan de hand van het looncriterium⁶⁵ wordt beoordeeld of een werknemer een specifieke deskundigheid heeft die niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Dit criterium is uitgewerkt in artikel 10eb UBLB 1965. In 2018 is een werknemer voldoende deskundig indien hij of zij een fiscaal loon heeft van meer dan € 37 296 per jaar (exclusief de onbelaste vergoeding voor extraterritoriale kosten).

In het tweede en derde lid van artikel 10eb UBLB wordt aangegeven dat er twee uitzonderingen zijn op het looncriterium van lid 1. Er geldt een verlaagd looncriterium (€ 28 350 in 2018) voor ingekomen werknemers met een Nederlandse mastergraad of een hiermee gelijkwaardige buitenlandse graad en die de leeftijd van 30 jaar nog niet hebben bereikt. Er geldt geen looncriterium voor ingekomen werknemers die in het kader van wetenschappelijk onderzoek of onderwijs in Nederland te werk worden gesteld. Ook geldt er geen looncriterium voor ingekomen werknemers die in Nederland te werk worden gesteld als arts in opleiding tot specialist bij een aangewezen instelling.

De ingekomen werknemer moet permanent voldoen aan het looncriterium. Dit betekent dat de looptijd van de regeling wordt beëindigd indien de werknemer niet meer voldoet aan het looncriterium.⁶⁶ Voor het looncriterium is het van belang dat het loon op jaarbasis daaraan voldoet. Een ‘deeltijdjaar’ moet worden herrekend naar een heel jaar. Dit is van belang als een ingekomen werknemer bijvoorbeeld in juli begint te werken in Nederland. Echter, bij ingekomen werknemers die parttime werken, wordt het loon niet herrekend naar een jaarloon.⁶⁷ Dit leidt naar mijn mening tot een onevenwichtige situatie.⁶⁸ Ook in de situatie dat een werknemer parttime werkt/gaat werken, dient het jaar in afzonderlijke perioden te worden opgedeeld en vervolgens het loon separaat herrekend te worden tot een loon op jaarbasis. Vervolgens vindt er een per periode afzonderlijke toetsing plaats aan het looncriterium. Volgens Schipper en Reins⁶⁹ is deze visie goed verdedigbaar. In de artikelsgewijze toelichting is ten aanzien van de salarisnorm namelijk opgemerkt dat: “(...) *uitgegaan wordt van het naar een loon op jaarbasis herrekkende loon, waardoor ook personen die in de loop van het jaar in Nederland komen werken, kunnen voldoen aan het looncriterium*”⁷⁰. Deze visie is volgens Schipper en Reins dan ook, in

⁶⁵ De termen looncriterium en salariscriterium worden door elkaar gebruikt. Er is echter geen onderscheid tussen beide begrippen.

⁶⁶ Amorison (2014), “De 30%-regeling vanaf 2012 (deel 2)”, onderdeel 1.

⁶⁷ Verstelle, “Het deskundigheids criterium in de 30%-regeling”, 24 september 2015, <http://www.taxence.nl/fiscaal-nieuws/nieuws/verdieping/het-deskundigheids-criterium-in-de-30-regeling.107610.lynkx>.

⁶⁸ Volgens Mertens benadeelt deze uitleg werknemers die parttime werken. Onder de aanname dat vrouwen daarbij oververtegenwoordigd zijn levert deze uitleg indirecte discriminatie op. De Staatssecretaris heeft hiervoor geen rechtvaardigingsgrond bedacht en Mertens zou deze zelf ook niet kunnen bedenken. Zie Mertens (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 6.

⁶⁹ Schipper & Reins (2013), onderdeel 2.2.1.

⁷⁰ Besluit van 22 december 2011, Stb. 2011, 677, blz. 51.

ieder geval voor bepaalde situaties, beoogd door de besluitgever. Hiermee wijkt deze benadering fundamenteel af van de door de Staatssecretaris gekozen uitleg in het voorbeeld dat een werknemer gedurende het jaar parttime gaat werken.

2.6.2. Schaarste

Om vast te stellen of een werknemer voldoet aan het schaarstecriterium is een aantal factoren relevant. Deze factoren zijn de door de werknemer gevolgde opleiding, de voor de functie relevante ervaring van de werknemer, en het beloningsniveau van de functie in Nederland in vergelijking met het beloningsniveau in het land van herkomst van de werknemer.⁷¹

Sinds 1 januari 2012 speelt het schaarstecriterium nog een marginale rol.⁷² De Belastingdienst neemt namelijk aan dat sprake is van schaarste indien de werknemer voldoet aan het looncriterium.⁷³ Dit criterium is echter niet afgeschaft bij de herziende versie van de 30%-regeling. Bij de toelichting heeft de Staatssecretaris⁷⁴ het volgende gezegd over het schaarstecriterium: *“Het doel van het schaarstecriterium is om in specifieke gevallen waarin wordt voldaan aan het looncriterium maar geen sprake lijkt te zijn van een op de Nederlandse arbeidsmarkt schaarse werknemer, voor de toegang tot de 30%-regeling op schaarste te kunnen toetsen. Dit speelt met name bij sectoren waarin vrijwel alle werknemers in een specifieke functie meer verdienen dan het looncriterium. Het looncriterium is dan geen onderscheidend criterium.”* Het schaarstecriterium geldt momenteel alleen voor profvoetballers, voorheen gold dit ook voor tandartsen.⁷⁵ Voor profvoetballers wordt op een specifieke manier getoetst of zij voldoen aan dit criterium.⁷⁶

Het is volgens Amorison⁷⁷ opmerkelijk dat deze aparte toetsing van schaarste slechts in deze specifieke beroepsgroep plaatsvindt. Er zijn namelijk diverse beroepsgroepen waarin (bijna) iedereen voldoet aan het looncriterium, bijvoorbeeld medisch specialisten, managers, accountants, piloten etc. Voor deze groep werknemers is het looncriterium niet onderscheidend genoeg.

2.6.3. 150 km-eis

Om als ingekomen werknemer te kwalificeren is het, naast de voorwaarde van specifieke deskundigheid en schaarste, noodzakelijk om te voldoen aan de 150 km-eis. Deze voorwaarde houdt in dat de werknemer 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

⁷¹ Artikel 10eb lid 4 UBLB 1965.

⁷² Weerepas e.a. (2013), blz. 59.

⁷³ Verstelle, “Het deskundigheids criterium in de 30%-regeling”, 24 september 2015, <http://www.taxence.nl/fiscaal-nieuws/nieuws/verdieping/het-deskundigheids-criterium-in-de-30-regeling.107610.lynkx>.

⁷⁴ Besluit van 22 december 2011, Stb. 2011, 677, blz. 51.

⁷⁵ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 12 en Amorison (2015), blz. 3.

⁷⁶ Zie Weerepas e.a. (2013), blz. 59.

⁷⁷ Amorison (2014), “De 30%-regeling vanaf 2012 (deel 2)”, onderdeel 4.

Nederlandse grens.⁷⁸ De afstand wordt hemelsbreed gemeten.⁷⁹ Dit heeft tot gevolg dat inwoners van België, Luxemburg en een deel van Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk die binnen een straal van 150 kilometer wonen niet meer voor de 30%-regeling in aanmerking komen.⁸⁰ Of een persoon (natuurlijke personen en rechtspersonen) in het buitenland heeft gewoond c.q. gevestigd is, wordt naar de omstandigheden beoordeeld (artikel 4 AWR). In deze beoordeling gaat het wezen boven de vorm.

Er zijn een drietal uitzonderingen op de 150 kilometer-eis. Deze uitzonderingen zijn opgenomen in artikel 10e lid 3-5 UBLB 1965.

2.7. Looptijd en kortingsregeling

Indien een ingekomen werknemer voldoet aan de voorwaarden voor de toepassing van de regeling, zoals hierboven besproken, dan rijst de vraag hoe lang de regeling kan worden toegepast.

Vóór 1 januari 2012 was de looptijd van de 30%-regeling maximaal tien jaar.⁸¹ Per 1 januari 2012 bedraagt de looptijd van de 30%-regeling maximaal acht jaar. De regeling gaat in op de eerste dag van de tewerkstelling door de inhoudingsplichtige en eindigt op de laatste dag van het loontijdvlak waarin de tewerkstelling is geëindigd.⁸² Naast het gebruik maken van de 30%-regeling kan een werkgever ook ervoor kiezen om de werkelijke extraterritoriale kosten belastingvrij te vergoeden. De Vreede⁸³ schrijft dat het onduidelijk is wat de looptijd is voor het vergoeden van werkelijke extraterritoriale kosten. Zij schrijft dat het logisch is om aan te sluiten bij de looptijd van de 30%-regeling.

De looptijd van de 30%-regeling is dus acht jaar. Deze kortere looptijd geldt alleen voor ingekomen werknemers die de regeling toepassen vanaf 1 januari 2012. Het is ook mogelijk dat de looptijd van de regeling wordt verminderd; deze regeling staat bekend als de kortingsregeling. Kort gezegd bepaalt de kortingsregeling dat de looptijd van de regeling wordt verminderd als de ingekomen werknemer voorafgaand aan de aanvang van de tewerkstelling als ingekomen werknemer door de inhoudingsplichtige, in Nederland is tewerkgesteld of is verbleven.⁸⁴ Om te bepalen of dit het geval is, wordt gekeken naar de laatste vijftwintig jaar.⁸⁵

2.8. Samenvatting

In dit hoofdstuk is de 30%-regeling uiteengezet. Hierbij zijn eerst de geschiedenis en doelen van de regeling besproken. De huidige 30%-regeling kent een lange voorgeschiedenis. De oorspronkelijke regeling is ontstaan vanuit de gedachte dat ingekomen werknemers te maken hebben met dubbele kosten

⁷⁸ Artikel 10e lid 2 onderdeel b ten tweede UBLB 1965.

⁷⁹ Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr.3, blz. 40.

⁸⁰ Belastingdienst (2018), blz. 187.

⁸¹ Artikel 10ec lid 1 UBLB LB 1965 (zoals geldend tot en met 31 december 2011).

⁸² Artikel 10ec UBLB 1965.

⁸³ De Vreede (2015), blz. 3.

⁸⁴ Artikel 10ef lid 1 UBLB 1965. Echter leiden niet alle perioden van eerdere tewerkstelling of eerder verblijf tot een vermindering van een looptijd, zie hiervoor het derde en vierde lid van artikel 10ef UBLB 1965.

⁸⁵ Artikel 10ef lid 2 UBLBL 1965.

(zoals huisvestingskosten), omdat zij buiten het land van herkomst verblijven. Het moest immers aantrekkelijk zijn voor deze werknemers om in het buitenland te gaan werken. De 30%-regeling heeft de volgende doelstellingen: (1) het aantrekkelijker maken en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat, (2) het aantrekken van werknemers uit het buitenland met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is en (3) het beperken van de administratieve lasten voor werknemers en werkgevers.

De 30%-regeling voorziet in een tegemoetkoming van extraterritoriale kosten, die worden gedefinieerd als de extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking. In het Handboek Loonheffingen⁸⁶ is omschreven welke kosten volgens de Belastingdienst al dan niet aan te merken zijn als extraterritoriale kosten.

Verder zijn de voorwaarden besproken waaraan een werknemer moet voldoen om in aanmerking te komen voor de 30%-regeling. De belangrijkste voorwaarden zijn:

- a. De werknemer is door de werkgever uit een ander land aangeworven of uit een ander land naar de werkgever gezonden.
- b. De werknemer heeft een specifieke deskundigheid die niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt.
- c. De werknemer heeft in de twee jaar voorafgaand aan de tewerkstelling in Nederland meer dan zestien maanden minimaal 150 kilometer van de Nederlandse grens gewoond.

Indien aan deze voorwaarden wordt voldaan kan de 30%-regeling voor een periode van maximaal acht jaar worden toegepast, mits de kortingsregeling niet van toepassing is.

Naast de 30%-regeling kan de werkgever er ook voor kiezen om de werkelijke extraterritoriale kosten belastingvrij te vergoeden, indien deze kosten hoger zijn of wanneer niet aan de voorwaarden voor de regeling wordt voldaan.

⁸⁶ Belastingdienst (2018), blz. 189-190.

Hoofdstuk 3 – Neutraliteit, doeltreffendheid en doelmatigheid

3.1. Inleiding

In hoofdstuk 2 is de 30%-regeling beschreven. Zo zijn de voorwaarden besproken waaraan een werknemer moet voldoen om de regeling toe te passen, waardoor de extraterritoriale kosten ter hoogte van 30% van het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking onbelast kunnen worden vergoed door de werkgever.

In dit hoofdstuk zal de 30%-regeling worden getoetst aan het neutraliteitsbeginsel, doeltreffendheid en doelmatigheid. Bij deze toetsing zijn de doelstellingen van de regeling relevant. Zo is één van de doelen van de regeling: het aantrekken van werknemers uit het buitenland met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is. De vraag is of Nederlandse werknemers worden verdrongen door buitenlandse werknemers als blijkt dat ze niet schaars zijn. Dit is kortgezegd het neutraliteitsbeginsel. Aan de hand van de onderzoeken van de Algemene Rekenkamer, FEI BV en Dialogic wordt beoordeeld of de regeling leidt tot een verdringing van Nederlandse werknemers. Als dat niet zo is, voldoet de regeling aan dit beginsel. Verder wordt beoordeeld of de regeling doeltreffend is. Voor alle drie de doelen wordt beoordeeld aan de hand van de bovengenoemde onderzoeken of dit het geval is. Ook wordt onderzocht of de regeling doelmatig is, m.a.w. of de opbrengsten hoger zijn dan de kosten. Dit wordt eveneens beoordeeld op basis van bovengenoemde onderzoeken.

Het hoofdstuk is daarbij als volgt opgebouwd: in paragraaf 3.2 wordt de regeling getoetst aan het neutraliteitsbeginsel. Hiertoe zal eerst het criterium worden beschreven; daarna wordt getoetst of de regeling voldoet aan het neutraliteitsbeginsel. In paragraaf 3.3 wordt onderzocht of de regeling doeltreffend is. Hiervoor wordt eerst toegelicht wat wordt verstaan onder doeltreffendheid; daarna worden de doelen van de regeling kort herhaald en per doel beoordeeld of de regeling doeltreffend is. Daarna wordt in paragraaf 3.4 eerst toegelicht wat wordt verstaan onder doelmatigheid, waarna wordt beoordeeld of de regeling doelmatig is. Nadat de 30%-regeling aan de bovengenoemde criteria is getoetst, zullen de onderzoeken van FEI BV en Dialogic in paragraaf 3.5 van de nodige kritiek worden voorzien. Het hoofdstuk wordt vervolgens in paragraaf 3.6 afgesloten met een samenvatting en conclusie.

3.2. Neutraliteitsbeginsel

3.2.1. Inleiding

Bij het neutraliteitsbeginsel gaat het om de vraag of (de invoering van) de 30%-regeling heeft geleid tot gedragsveranderingen onder belastingplichtigen. Gaan belastingplichtigen zich anders gedragen door de 30%-regeling? De gedachte over de regeling is dat deze kan leiden tot een verdringingseffect van Nederlandse werknemers op de arbeidsmarkt (crowding out effect). Dit argument wordt vaak

aangedragen om de regeling aan te passen c.q. te schrappen. Zo schrijft Krager⁸⁷: *“Handhaving en Naleving FNV heeft sterke aanwijzingen dat banken als ABN Amro en ING gebruik maken van deze 30 procent regeling om kosten te drukken, en niet omdat er schaarste en gebrek aan deskundigheid bij Nederlandse werknemers is.”* Daarnaast is in 2012 de 150 km-eis opgenomen als voorwaarde voor toepassing van de 30%-regeling, omdat de Staatssecretaris signalen kreeg uit de grensstreek dat er sprake was van een verdringing van Nederlandse werknemers door buitenlandse werknemers. Deze buitenlandse werknemers konden in tegenstelling tot Nederlandse werknemers immers in aanmerking komen voor toepassing van de 30%-regeling.

Zoals hierboven beschreven, is één van de mogelijke onbedoelde gevolgen van de 30%-regeling dat Nederlandse werknemers van de arbeidsmarkt worden verdrongen door buitenlandse werknemers. Dit effect zou kunnen optreden indien buitenlandse werknemers naar Nederland worden gehaald, terwijl zij aan te merken zijn als niet-schaarse werknemers.⁸⁸ Voor werkgevers kan het namelijk aantrekkelijker zijn om buitenlandse werknemers aan te trekken die aan de voorwaarden van de 30%-regeling voldoen, omdat zij op deze manier goedkoper zijn dan Nederlandse werknemers. Door het toepassen van de 30%-regeling kan namelijk het brutoloon van de werknemer worden verlaagd, zodat deze persoon nog steeds hetzelfde nettosalaris heeft als in het land van oorsprong. Dit wordt tax equalization genoemd. Dergelijke afspraken worden ook wel nettoloonafspraken genoemd.

In deze paragraaf wordt onderzocht of Nederlandse werknemers worden verdrongen door buitenlandse werknemers door de 30%-regeling. Dit gebeurt aan de hand van de onderzoeken van de Algemene Rekenkamer, FEI BV en Dialogic.

3.2.2. De Algemene Rekenkamer

Volgens de Algemene Rekenkamer⁸⁹ is het onduidelijk of de 30%-regeling tot een verdringing van Nederlandse werknemers leidt. Dit verdringingseffect is niet door de Staatssecretaris onderzocht. Over de mogelijke verdringing wordt door de Algemene Rekenkamer het volgende nog opgemerkt: *“Verschillende gesprekspartners hebben ons overigens laten weten dat zij de kans op verdringing als gevolg van de 30%-regeling laag inschatten. Zij geven daarvoor de volgende argumenten:*

- a. De 30%-regeling is vooral gericht op werknemers in de hogere inkomensklassen. Daar is minder sprake van verdringing.*
- b. Bij kenniswerkers draait de concurrentie om meer factoren dan alleen loonkosten. Kenniswerkers maken deel uit van de doelgroep van de 30%-regeling.*

⁸⁷ Kager, “FNV roept politiek op gebruik 30 procentregeling aan strengere voorwaarden te verbinden”, 29 oktober 2016, <https://www.fnv.nl/sector-en-cao/alle-sectoren/finance/nieuws/FNV-roept-politiek-op-gebruik-30-procentregeling-aan-strengere-voorwaarden-te-verbinden/>.

⁸⁸ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 14.

⁸⁹ Idem.

c. Voor werkgevers zijn gebruikers van de regeling nog steeds duurder dan Nederlandse werknemers.”

Deze opmerkingen zijn niet verder onderzocht door de Algemene Rekenkamer⁹⁰. De Algemene Rekenkamer constateert wel dat de regeling niet exclusief is gericht op werknemers in de hogere inkomstenklassen. De salarishnorm is namelijk ongeveer gelijk aan een modaal inkomen. Dit is in mijn optiek een belangrijk punt dat door de Algemene Rekenkamer wordt gesteld. Om ervoor te zorgen dat de regeling meer wordt gericht op werknemers in de hogere inkomensklassen, zou het voor de hand liggen om de salarishnorm te verhogen.

Op basis van het onderzoek van de Algemene Rekenkamer valt dus niet vast te stellen dat de regeling geen verdringingseffect heeft en daarmee voldoet aan het neutraliteitsbeginsel. Mogelijk kan op basis van de andere onderzoeken worden vastgesteld dat de regeling voldoet aan het neutraliteitsbeginsel.

3.2.3. FEI BV

FEI BV heeft in opdracht van het Ministerie van Economische Zaken eveneens onderzoek gedaan naar de neutraliteit van de regeling.⁹¹ In dit onderzoek is de vraag gesteld of werkgevers meer geneigd zijn om werknemers aan te nemen die in aanmerking komen voor de 30%-regeling. Tevens is de vraag gesteld of het antwoord afhangt van de vraag of tax equalization wordt toegepast of niet. 58 ondernemingen hebben aangegeven dat het geen verschil maakt in de keuze van de werkgever of een werknemer in aanmerking komt voor de 30%-regeling. Door twee werkgevers is aangegeven dat het antwoord op de vorige vraag verandert indien tax equalization wordt toegepast. De werkgevers die op deze vraag een toelichting hadden gegeven, gaven aan dat men vooral kijkt naar de geschikte persoon voor de functie, waarbij het dus niet van belang is of deze werknemer in aanmerking komt voor de 30%-regeling of niet. De conclusie is daarmee ook dat een verdringingseffect zich niet zal voordoen.⁹²

Op basis van mijn deelname aan het onderzoek kan ik ook medelen dat enkele ondernemingen hadden opgemerkt dat het meer kosteneffectief is voor ondernemingen om alleen werknemers van de Nederlandse markt aan te nemen, door de kosten van het aannemen en re-alloceren van internationaal personeel.⁹³ Echter zijn niet alle werknemers voor key roles in de onderneming te vinden op de Nederlandse markt, waardoor deze werknemers uit het buitenland komen. Zonder deze buitenlandse werknemers zouden ondernemingen niet kunnen groeien met het noodzakelijke percentage. De regeling zorgt hiermee niet voor een verdringing, maar juist voor extra arbeidsplaatsen in Nederland. Dit vormt mijns inziens een extra argument voor het niet aanwezig zijn van een verdringingseffect. Deze werknemers die naar Nederland worden gehaald, zijn hier namelijk niet of beperkt aanwezig.

⁹⁰ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 14.

⁹¹ Ik was betrokken in het onderzoek met de uitwerking van de enquêtes.

⁹² FEI BV, blz. 13.

⁹³ Deze uitkomst is in lijn met de constatering in het onderzoek van de Algemene Rekenkamer, zie Algemene Rekenkamer (2016), blz. 14.

Werkgevers zoeken eveneens naar de meest geschikte persoon om de functie in te vullen. Daar komt bij dat deze ondernemingen door de 30%-regeling kunnen groeien, waardoor meer arbeidsplaatsen beschikbaar komen. Hierdoor worden dus ook meer Nederlandse arbeidsplaatsen gecreëerd. De conclusie is dat een verdringingseffect zich niet zal voordoen. Hiermee voldoet de 30%-regeling aan het neutraliteitsbeginsel. Deze conclusie zou kunnen wijzigen indien blijkt dat op basis van het onderzoek van Dialogic naar de 30%-regeling wel kan worden vastgesteld dat sprake is van een verdringingseffect.

3.2.4. Dialogic

Ook Dialogic heeft, in opdracht van het Ministerie van Financiën, onderzoek gedaan naar de 30%-regeling en de mogelijke verdringing van werknemers. De 30%-regeling dient zijn doel, namelijk het ondersteunen van Nederlandse werkgevers bij het aantrekken van buitenlandse werknemers, als werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid naar Nederland worden gehaald.⁹⁴ Daarentegen is het mogelijk dat zich een verdringingseffect kan voordoen indien werknemers zonder schaarse specifieke deskundigheid naar Nederland worden gehaald. In het onderzoek komt naar voren dat het grootste deel van de ingekomen werknemers een specifieke deskundigheid heeft die niet of nauwelijks aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Voor deze groep werknemers is per definitie geen sprake van verdringing. Voor de groep van 'lagere inkomens' wordt soms ter discussie gesteld of de (specifieke) deskundigheid schaars is. Als dit het geval is dan zou verdringing kunnen plaatsvinden. Bij het bepalen van een eventueel verdringingseffect van de regeling is het essentieel om een onderscheid te maken tussen enerzijds het (eventuele) bestaan van verdringing op de Nederlandse arbeidsmarkt en anderzijds het effect van de 30%-regeling op verdringing.⁹⁵

Zoals al eerder is vermeld, dient de 30%-regeling een tegemoetkoming te geven aan ingekomen werknemers voor de extraterritoriale kosten. Indien de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten overeenkomen met de 30%-vergoeding, biedt de regeling geen (additioneel) financieel voordeel en leidt deze ook niet tot (extra) verdringing. Deze additionele verdringing kan alleen ontstaan als de 30%-vergoeding hoger is dan de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten; in dergelijke gevallen worden de loonkosten gereduceerd. Deze loonkostenreductie kan worden gebruikt om de buitenlandse werknemers tegen lagere kosten te laten werken en leidt zodoende tot extra verdringing.⁹⁶ Een belangrijke aanname voor het bepalen van de eventuele verdringing door de regeling is dat sprake moet zijn van een nettoloonafpraak tussen de werkgever en de werknemer, omdat in deze gevallen het voordeel bij de werkgever terecht komt en niet bij de werknemer. De vraag is alleen bij wie het voordeel van de 30%-regeling terecht komt. Uit onderzoek van Dialogic blijkt dat in 5% tot 10% van de gevallen het voordeel van de 30%-regeling volledig bij de werkgever terecht komt. In alle overige gevallen (90% - 95%) wordt het voordeel gedeeld tussen de werknemer en de werkgever of komt het voordeel volledig

⁹⁴ Dialogic (2017), blz. 91.

⁹⁵ Idem.

⁹⁶ Idem.

bij de werknemer terecht.⁹⁷ In de gevallen waarin het voordeel volledig of gedeeltelijk bij de werkgever terecht komt, zou de regeling kunnen leiden tot verdringing.

Bij het onderzoeken van het verdringingseffect heeft Dialogic gebruik gemaakt van interviews waar de geïnterviewde aangaven in welke sectoren zij verdringing zagen. Hieruit komt naar voren dat verdringing vooral plaatsvindt bij:

1. *“Werknemers met relatief lage inkomens. Boven een bepaalde grens, vaak wordt gesproken over twee maal modaal, is er (vrijwel) geen sprake meer van verdringing.*
2. *Werknemers uit landen met relatief lage inkomens. Een ingenieur uit India ziet zijn salaris wellicht een factor tien stijgen als hij in Nederland komt werken. Een ingenieur uit San Francisco zal vaak een hoger inkomen hebben in de VS dan in Nederland. Het is logisch dat vooral de eerste een flinke prikkel heeft om naar Nederland te komen.”⁹⁸*

De vraag is vervolgens of en zo ja voor welke groep de regeling tot verdringing zou kunnen leiden. Zoals hierboven beschreven kan verdringing door de regeling plaatsvinden voor werknemers bij wie de 30%-vergoeding hoger is dan de werkelijk gemaakte kosten. Experts geven in het onderzoek van Dialogic⁹⁹ aan dat verdringing op de Nederlandse arbeidsmarkt met name kan spelen bij werknemers met lage inkomens. Echter geldt voor de lagere inkomens dat zij een beperkt financieel voordeel hebben door de 30%-regeling, vanwege de hoge extraterritoriale kosten die deze buitenlandse werknemers maken. Als er al verdringing is in deze inkomensgroepen, dan wordt dat niet of nauwelijks veroorzaakt door de 30%-regeling. Daarnaast biedt de regeling vooral fiscaal voordeel aan ingekomen werknemers met hoge inkomens afkomstig uit een land met een hoge koopkrachtpariteit (Verenigd Koninkrijk, Frankrijk, etc.), omdat zij een (groot) verschil laten zien tussen de 30%-vergoeding en de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten. Voor deze werknemers kan dus sprake zijn van verdringing door de 30%-regeling. Echter zijn er geen indicaties dat sprake is van verdringing. Er is namelijk een brede consensus dat werknemers met hoge inkomens een zekere schaarste vertegenwoordigen. Daarentegen zal verdringing typisch voorkomen bij werknemers uit landen met een lage koopkracht (India, China, etc.).¹⁰⁰ *“Daarbij moet wel worden aangetekend dat de ETK (lees: extraterritoriale kosten) van ingekomen werknemers uit lagerelonenlanden voor een deel bestaat uit een compensatie voor de hogere kosten van levensonderhoud in Nederland, waarbij geen rekening wordt gehouden met het hogere loon dat deze mensen in Nederland kunnen verdienen ten opzichte van hun thuisland”¹⁰¹*, aldus Dialogic. De 30%-regeling is namelijk gericht op extraterritoriale kosten en niet op extraterritoriale inkomsten.¹⁰²

⁹⁷ Dialogic (2017), blz. 62.

⁹⁸ Dialogic (2017), blz. 91-92.

⁹⁹ Dialogic (2017), blz. 91.

¹⁰⁰ Dialogic (2017), blz. 91 en 93.

¹⁰¹ Dialogic (2017), blz. 11.

¹⁰² Dialogic (2017), blz. 93.

Naast de groep werknemers met hoge inkomens afkomstig uit een land met een hoge koopkrachtpariteit, zijn grensarbeiders de andere groep werknemers waarbij de regeling tot verdringing zou kunnen leiden. Het verschil tussen de 30%-vergoeding en de extraterritoriale kosten is namelijk groot voor deze groep, omdat voor deze groep geldt dat zij lage extraterritoriale kosten hebben. Hierdoor is een substantiële verlaging van de loonkosten mogelijk.¹⁰³ Sinds de invoering van de 150-km eis wordt deze groep werknemers van de regeling uitgesloten, omdat de Staatssecretaris het signaal kreeg dat Nederlandse werknemers werden verdrongen door grensarbeiders.¹⁰⁴ In de gehouden interviews bestond er overeenstemming dat er voorheen in deze groep sprake was van verdringing.¹⁰⁵

Dialogic¹⁰⁶ komt tot de conclusie dat de 30%-regeling niet of nauwelijks leidt tot additionele verdringing, waardoor er geen sprake is van een verdringingseffect. Er kan natuurlijk wel sprake zijn van verdringing van Nederlandse werknemers door buitenlandse werknemers, die lijkt te worden veroorzaakt doordat sommige buitenlandse werknemers bereid zijn om tegen een lager loon hetzelfde werk te gaan doen c.q. tegen hetzelfde loon meer uren (onbetaald) te willen (over)werken. Verder is het mogelijk dat bilaterale overeenkomsten tussen Nederland en het land van herkomst er toe kunnen leiden dat een werkgever geen werkgeverspremies voor bijvoorbeeld pensioenopbouw hoeft te betalen over het belaste deel van het inkomen van de werknemers, waardoor verdringing kan plaatsvinden. Deze mogelijke verdringing staat los van de 30%-regeling. Ik ben van mening dat inderdaad moet worden geconcludeerd, op basis van het onderzoek van Dialogic, dat de 30%-regeling niet leidt tot een verdringing van Nederlandse werknemers.

3.2.5 Conclusie met betrekking tot het neutraliteitsbeginsel

Mijns inziens kan op basis van het onderzoek van FEI BV en Dialogic niet de conclusie worden getrokken dat sprake is van een verdringingseffect van Nederlandse werknemers. De regeling voldoet hiermee aan het neutraliteitsbeginsel.

3.3. Doeltreffendheid

3.3.1. Inleiding

Bij de toetsing van doeltreffendheid gaat het om de vraag of de doelen van de overheid met de 30%-regeling worden behaald. De doelstellingen van de wetgever moeten op zijn minst in belangrijke mate worden bereikt.¹⁰⁷ De 30%-regeling heeft de volgende doelen: (1) het aantrekken van werknemers met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is en (2) het vestigingsklimaat in Nederland aantrekkelijk maken en competitief houden en (3) het verminderen van de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers.¹⁰⁸

¹⁰³ Dialogic (2017), blz. 91-93.

¹⁰⁴ Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 3, blz. 39.

¹⁰⁵ Dialogic (2017), blz. 93.

¹⁰⁶ Idem.

¹⁰⁷ Zie kamerstukken II, 1990-1991, 22 008, nrs. 1-2, blz. 25.

¹⁰⁸ Dialogic (2017), blz. 7.

Aan de hand van de onderzoeken van de Algemene Rekenkamer, FEI BV en Dialogic wordt beoordeeld of de doelen van de regeling worden behaald.

3.3.2. Algemene Rekenkamer

De Algemene Rekenkamer kijkt slechts naar de eerst twee doelen en niet naar het verminderen van de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers, omdat zij aangeven dat dit de doelen zijn van de Staatssecretaris met de 30%-regeling.¹⁰⁹ In dit onderzoek zal dus geen aandacht worden besteed aan het derde doel.

3.3.2.1. *Aantrekken werknemers met schaarse specifieke deskundigheid*

De Algemene Rekenkamer¹¹⁰ komt tot de conclusie dat het onduidelijk is of de 30%-regeling bijdraagt aan het aantrekken van werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid. Dit is namelijk nooit door de Staatssecretaris onderzocht. De Algemene Rekenkamer¹¹¹ stelt: *“Doordat in bijna alle gevallen een schaarstetoets ontbreekt, kan het voorkomen dat ook niet-schaarse werknemers van de 30%-regeling gebruikmaken.”* Deze constatering is naar mijn mening terecht. Het Ministerie van Financiën gaat ervan uit dat het salariscriterium onderscheidend genoeg is voor zowel schaarste als specifieke deskundigheid. Zij nemen verder aan dat werkgevers bij het ontbreken van schaarste de voorkeur zullen geven aan een werknemer uit Nederland.¹¹² Een dergelijke aanname lijkt mij te globaal en niet goed onderbouwd. De keuze van de werkgever voor een bepaalde functie is namelijk afhankelijk van kosten, taal, scholing van de werknemer etc. Wel kan ik op basis van mijn deelname aan het onderzoek van FEI BV zeggen dat werkgevers aangeven de meest geschikte werknemer te zoeken voor de functie, ongeacht of de 30%-regeling kan worden toegepast. Echter geven werkgevers wel de voorkeur aan werknemers op de Nederlandse arbeidsmarkt, omdat dergelijke werknemers nu eenmaal goedkoper zijn dan expats.

Tot 2012 hield de Belastingdienst wel bij welke beroepsgroepen gebruik maakten van de regeling, waarbij een onderverdeling werd gemaakt naar zeven groepen waarvan het Ministerie van Financiën in 1995 had aangegeven dat dergelijke werknemers veelal voldoen aan de vereiste specifieke deskundigheid en waarvan men kan aannemen dat zij schaars op de Nederlandse arbeidsmarkt zijn. Het is echter nooit onderzocht in hoeverre de aanname klopt dat deze groepen beschikken over een schaarse en specifieke deskundigheid. De Staatssecretaris is in 2011 nagegaan welk percentage gebruikers van de 30%-regeling behoort tot één van deze zeven groepen. Hieruit bleek dat 64% van de nieuwe gebruikers tot deze groep behoorden.¹¹³ Er is geen onderzoek gedaan naar gebruikers van de regeling die niet tot één van deze zeven groepen behoorden.¹¹⁴

¹⁰⁹ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 6-7.

¹¹⁰ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 3.

¹¹¹ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 12.

¹¹² Idem.

¹¹³ Zie kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 10.

¹¹⁴ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 12.

Zijn er dan helemaal geen schaarse werknemers aangetrokken? Uit arbeidsmarktonderzoeken blijkt dat er door de economische crisis de afgelopen jaren sprake was van een in algemene zin ruime arbeidsmarkt. Voor specifieke sectoren was daarentegen een krapte op de arbeidsmarkt. Dit is bijvoorbeeld het geval voor de ICT waarin vacatures moeilijk zijn te vervullen.¹¹⁵ Uit het dossieronderzoek van de Algemene Rekenkamer¹¹⁶ blijkt dat een groot aandeel van de gebruikers van de 30%-regeling werkzaam zijn in de ICT. Het is volgens de Algemene Rekenkamer dus op zijn minst aannemelijk dat voor bepaalde groepen, zoals ICT'ers, de 30%-regeling voorzag in een behoefte waarin niet op de Nederlandse arbeidsmarkt was te voorzien.

3.3.2.2. Vestigingsklimaat

De 30%-regeling heeft eveneens als doel het aantrekkelijk en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat. Deze regeling kan er bijvoorbeeld (mede) toe leiden dat (a) buitenlandse ondernemingen zich hier vestigen of gevestigd blijven en of (b) ondernemingen makkelijker talent uit het buitenland naar Nederland kunnen halen.¹¹⁷

De Algemene Rekenkamer¹¹⁸ komt eveneens tot de conclusie dat het onduidelijk is of de 30%-regeling bijdraagt aan het aantrekkelijk en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat. De Staatssecretaris heeft dit namelijk nooit onderzocht.

In 2013 heeft de Staatssecretaris de Tweede Kamer geïnformeerd over het belang van de 30%-regeling voor het vestigingsklimaat. Hij onderbouwde dit aan de hand van twee onderzoeken en op reacties uit het bedrijfsleven:

- a. *“Buitenlandse investeerders geven aan dat de 30%-regeling zou moeten worden uitgebreid naar buitenlandse promovendi.*
- b. *Bij de parlementaire behandeling van de wijzigingen van de 30%-regeling in 2011 zijn veel reacties uit het bedrijfsleven gekomen.*¹¹⁹
- c. *De 30%-regeling draagt niet alleen bij aan het aantrekken van buitenlandse investeerders, maar ook aan het behouden van buitenlandse investeerders.*
- d. *De hoogte van de belasting over inkomen van natuurlijke personen wordt door bedrijven als een belangrijke factor gezien om zich in Nederland te vestigen. De 30%-regeling komt daaraan tegemoet.*¹²⁰

De Algemene Rekenkamer heeft de volgende opmerkingen bij deze onderbouwing van de Staatssecretaris. Ad a: *“(…) het feit dat buitenlandse investeerders vinden dat de 30%-regeling zou*

¹¹⁵ Zie Performa (2014), blz. 31-32.

¹¹⁶ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 12-13.

¹¹⁷ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 13.

¹¹⁸ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 3.

¹¹⁹ Het betrof volgens het Ministerie ‘een twintigtal’ brieven van organisaties uit het internationale bedrijfsleven, de wetenschaps- en onderwijssector.

¹²⁰ Kamerstukken II, 2012-2013, 33 402, nr. 52, blz.7.

moeten worden uitgebreid zegt niet per se iets over de toegevoegde waarde van de regeling voor het vestigingsklimaat.”¹²¹ Daar ben ik het mee eens; een regeling moet wel degelijk toegevoegde waarde hebben. Wat betreft het derde punt (c) verwijst de Staatssecretaris naar een rapport van Topteam Hoofdkantoren¹²². “Uit dit rapport blijkt echter alleen dat de regeling wordt gewaardeerd door de hoofdkantoren, maar niet dat deze bijdraagt aan het behouden van buitenlandse investeerders”¹²³, aldus de Algemene Rekenkamer. Dit is wat mij betreft juist. Uit het rapport komt heel duidelijk het belang naar voren van een aantrekkelijk fiscaal klimaat voor een goed concurrerend vestigingsklimaat. Daaruit blijkt ook dat de 30%-regeling als een enorm pluspunt wordt gezien in het Nederlandse vestigingsklimaat.¹²⁴ Echter kan naar mijn mening niet de conclusie worden getrokken dat de regeling hiermee bijdraagt aan het behoud van buitenlandse investeerders. Een dergelijke conclusie lijkt mij daarentegen wel voor de hand te liggen. Wat betreft het vierde punt (d) schrijft de Algemene Rekenkamer¹²⁵ dat in het rapport de hoogte van de belasting op inkomen van natuurlijke personen wel wordt genoemd als locatiefactor, maar niet bij de belangrijkste tien factoren.¹²⁶ Op basis van onderzoek van FEI BV kan ik zeggen dat belastingheffing over het inkomen bij natuurlijke personen een belangrijke factor is voor expats om hier te komen werken of niet.¹²⁷ De hoogte van de onbelaste vergoeding van 30% is mede zo hoog om tegemoet te komen aan de hoge belastingtarieven in Nederland. Hoe hoger de inkomstenbelastingtarieven zijn, hoe hoger de onbelaste kostenvergoeding moet zijn om te kunnen concurreren voor buitenlands talent.

Samenvattend geeft de Staatssecretaris alleen aan dat belanghebbenden de 30%-regeling waarderen en graag behouden. Op basis van deze informatie is het volgens de Algemene Rekenkamer niet mogelijk om vast te stellen in hoeverre de regeling bijdraagt aan het aantrekkelijk en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat.¹²⁸

3.3.2.3. Conclusie

Op basis van het onderzoek van de Algemene Rekenkamer moet worden geconcludeerd dat het niet mogelijk is om vast te stellen of de 30%-regeling bijdraagt aan het aantrekken van werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid en daarnaast bijdraagt aan een aantrekkelijk en competitief vestigingsklimaat.

3.3.3. FEI BV

FEI BV heeft tevens onderzoek gedaan naar de mogelijke doeltreffendheid van de regeling. In dit onderzoek is gekeken naar de eventuele bijdrage van de 30%-regeling aan het vestigingsklimaat en de

¹²¹ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 13.

¹²² Topteam Hoofdkantoren (2011).

¹²³ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 13.

¹²⁴ Zie Topteam Hoofdkantoren (2011), blz. 23 en 32.

¹²⁵ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 13.

¹²⁶ Baaij, Van den Bosch, Volberda & Mom (2009), blz. 32.

¹²⁷ Zie FEI BV (2017), blz. 15.

¹²⁸ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 13.

rol van de regeling in het aantrekken van werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid. Er is geen onderzoek gedaan naar de mogelijke administratieve lastenverlichting door de regeling. Desondanks zijn hier wel indirecte uitspraken over gedaan door de respondenten.

3.3.3.1. Aantrekken werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid

De regeling leidt, naar mijn mening, eveneens tot het aantrekken van werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid. Het overgrote deel van de werknemers die onder de 30%-regeling valt, is namelijk aan te merken als kenniswerker.¹²⁹ Een kanttekening is hierbij wel op zijn plaats. Het begrip kenniswerker is namelijk niet gedefinieerd, waardoor respondenten hun eigen invulling aan dit begrip kunnen geven. Met inachtneming van deze kanttekening kan dus worden gesteld dat de regeling in het algemeen goed aansluit bij de doelstelling.¹³⁰ Daarnaast zou zonder de 30%-regeling het aantal uitzendingen naar Nederland sterk dalen.¹³¹ Het is aannemelijk dat hiermee ook het aantal kenniswerkers dat naar Nederland wordt uitgezonden sterk daalt. De regeling kan volgens Langevoord, mijns inziens terecht, wel wat effectiever worden gemaakt door de regeling meer te richten op werknemers met een specifieke deskundigheid die schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt.¹³² Het is voor het aantrekken van werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid van belang welke faciliteiten andere landen kennen. Nederland kan immers een gunstige expatregeling kennen, maar indien andere landen een gunstigere regeling dan Nederland kennen, zullen zij waarschijnlijk meer werknemers aantrekken met een schaarse specifieke deskundigheid wanneer de overige factoren gelijk aan elkaar zijn.

3.3.3.2. Vestigingsklimaat

Wat betreft het vestigingsklimaat kan worden gezegd dat: *“De algemene indruk is dat de 30%-regeling voor het vestigingsklimaat en het verrichten van activiteiten in Nederland een belangrijke rol speelt en dat een eventuele ingreep onwenselijk is, dan wel zo beperkt mogelijk moet zijn.”*¹³³ Ik sluit mij hierbij aan. Enkele ondernemingen (vooral hoofdkantoren¹³⁴) gaven aan dat de 30%-regeling een cruciale factor was om te kiezen voor Nederland. Zonder deze regeling zouden deze ondernemingen kiezen voor met name Duitsland. Het is belangrijk om te vermelden dat de relevante locatiefactoren kunnen verschillen per soort onderdeel van de onderneming. Zo zijn deze voor concernhoofdkantoren in principe niet gelijk aan die van bijvoorbeeld regionale of divisiehoofdkantoren.¹³⁵ Een faciliteit als de 30%-regeling hoeft dus niet aantrekkelijk te zijn voor alle onderdelen van de onderneming.

Ik wil graag toevoegen dat het tevens van belang is om te kijken naar de relatieve concurrentiepositie van Nederland. Het is namelijk belangrijk wat voor faciliteiten andere landen kennen; zo kennen meer

¹²⁹ FEI BV (2017), blz. 17.

¹³⁰ FEI BV (2017), blz. 11-12.

¹³¹ FEI BV (2017), blz. 17.

¹³² Langevoord (2016), blz. 5.

¹³³ FEI BV (2017), blz. 17.

¹³⁴ Zie Topteam Hoofdkantoren (2011), blz. 11 en Baaij, Van den Bosch, Volberda & Mom (2009), blz. 44 voor een beschrijving van het (economische) belang van hoofdkantoren.

¹³⁵ Baaij, Van den Bosch, Volberda, & Mom (2009), blz. 3.

landen expatregelingen zoals Nederland heeft. Deze landen concurreren namelijk met elkaar om kenniswerkers aan te trekken en om aantrekkelijk te zijn voor buitenlandse ondernemingen. Het is dus niet voldoende om alleen naar de positie van Nederland te kijken. FEI BV¹³⁶ heeft daarom ook onderzoek gedaan naar welke expatregelingen andere EU-landen hebben en of deze (on)gunstiger worden bevonden dan de 30%-regeling. In deze concurrentie om kenniswerkers (ook wel de “war on talent” genoemd¹³⁷) is het belangrijk om een gunstige expatregeling te hebben, naast dat natuurlijk ook andere factoren van belang zijn, zoals de kwaliteit van de gezondheidszorg en het onderwijs.¹³⁸

Door FEI BV¹³⁹ wordt gesteld dat veel ondernemingen geen goed beeld hebben van vergelijkbare buitenlandse expatregelingen. Daarmee zou dus geconcludeerd kunnen worden dat de fiscale facilitering niet belangrijk is om werknemers naar Nederland te trekken. *“Hier passen echter twee belangrijke nuanceringen bij: in de eerste plaats is het de vraag of degenen die de enquête hebben beantwoord wel betrokken zijn bij dergelijke beoordelingen. Mede gelet op de bovenstaande beantwoording zou dat wel eens niet het geval kunnen zijn. In de tweede plaats zal het zo zijn dat bij de besluitvorming over investerings- en vestigingslocatie de 30%-regeling een van de essentiële thema’s is. Dergelijke besluitvorming vindt op bestuursniveau plaats. Daar zal ongetwijfeld een inventarisatie plaatsvinden van alle faciliteiten die in de diverse landen worden toegepast, waaronder regelingen als de 30%-regeling. In die zin komt aan bovenstaande uitkomst dan ook een vermoedelijk beperkte betekenis toe”*, aldus FEI BV. Ik sluit mij hierbij aan. De expatregeling speelt wellicht geen doorslaggevende rol in de keuze van de vestigingsplaats¹⁴⁰, maar deze regelingen worden zeker in overweging genomen, omdat degenen die de beslissing nemen over de vestigingsplaats hierdoor vaak persoonlijk geraakt worden.¹⁴¹ Daarom draagt de regeling, mijns inziens, dus bij aan een aantrekkelijk en competitief vestigingsklimaat. Zeker in het kader van de Brexit, waarin een aantal – vaak grote – ondernemingen zal overwegen om toch binnen de EU gevestigd te blijven en dus hun hoofdkantoor vanuit Engeland naar een andere EU-lidstaat te verplaatsen, zou de 30%-regeling naar mijn mening wel eens een behoorlijk belangrijke rol kunnen spelen om ondernemingen naar Nederland te trekken.¹⁴² Dit argument wordt versterkt, omdat er landen zijn die in het kader van de Brexit overwegen om hun expatregeling aantrekkelijker te maken (zoals Frankrijk), dan wel een dergelijke regeling in te voeren (Italië).¹⁴³ Italië heeft inmiddels een dergelijke regeling ingevoerd.¹⁴⁴

¹³⁶ FEI BV (2017), blz. 12-13.

¹³⁷ NFIA (2017), blz. 2.

¹³⁸ Zie bijvoorbeeld NFIA (2017), blz. 3 en 22.

¹³⁹ FEI BV (2017), blz. 13.

¹⁴⁰ Voor werknemers geldt dit ook, zie Dialogic (2017), blz. 88.

¹⁴¹ Langevoord (2016), blz. 5.

¹⁴² Zie ook FEI BV (2017), blz. 16 en Thoen & Velthuisen, “Nederland moet vestigingsklimaat verbeteren om kansen brexit te pakken”, 2 april 2017, <https://fd.nl/opinie/1195083/nederland-moet-vestigingsklimaat-verbeteren-om-kansen-brexit-te-pakken>.

¹⁴³ Langevoord (2016), blz. 5.

¹⁴⁴ Dialogic (2017), blz. 30-34.

3.3.3.3. Reductie van de administratieve lasten

De eventuele administratieve lastenvermindering voor werkgevers en werknemers is niet direct onderzocht. Desondanks zijn er toch opmerkingen gemaakt door respondenten op basis waarvan inzicht wordt gegeven in de eventuele administratieve lastenvermindering door de regeling. Enkele opmerkingen van respondenten waren dat toepassing van de faciliteit administratief bewerkelijk wordt bevonden en daardoor vereenvoudigd/verbeterd moet worden. Ook werd aangegeven dat het proces van de aanvraag van de regeling verbeterd moet worden. Daarentegen werd ook aangegeven dat de regeling de administratieve lasten beperkt, omdat geen specifieke onderbouwing van de extraterritoriale kosten nodig is.¹⁴⁵

Op basis van deze opmerkingen is het mijns inziens echter niet mogelijk om een uitspraak te doen over het al dan niet bereiken van deze doelstelling.

3.3.3.4. Conclusie

Op basis van het onderzoek van FEI BV kan, mijns inziens, worden geconcludeerd dat de 30%-regeling bijdraagt aan het aantrekkelijk houden van het Nederlandse vestigingsklimaat en bovendien bijdraagt aan het aantrekken van werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid. Het is niet bekend of de regeling de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers vermindert.

3.3.4. Dialogic

Ook Dialogic heeft onderzoek gedaan naar de mogelijke doeltreffendheid van de 30%-regeling. In dit onderzoek is gekeken of met de regeling werknemers worden aangetrokken die beschikken over een specifieke deskundigheid die schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt, de regeling leidt tot een aantrekkelijk en competitief te houden vestigingsklimaat en of de regeling leidt tot een reductie van de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers.

3.3.4.1. Aantrekken werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid

Dialogic¹⁴⁶ komt eveneens tot de conclusie dat de 30%-regeling leidt tot het aantrekken van werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid. Over het algemeen hebben gebruikers van de 30%-regeling een schaarse specifieke deskundigheid. Ze werken veelal in krapteberoepen en krapteberoepsgroepen. Behalve vakspecifieke kennis en vaardigheden brengen zij ook vaak bedrijfs- cultuur- of taalspecifieke kennis en vaardigheden. Het aantrekkingseffect van de 30%-regeling is relatief sterker voor de hoge inkomens, omdat het forfait voor die groep relatief groot is door de relatief beperkte werkelijke extraterritoriale kosten die deze werknemers maken. Hoeveel werknemers de 30%-regeling aantrekt naar Nederland is moeilijk te kwantificeren. Daarom heeft Dialogic gebruik gemaakt van bandbreedtes. Op basis hiervan schatten zij dat ongeveer 1.765-5.575 additionele buitenlandse werknemers worden aangetrokken naar Nederland, die doorgaans een schaarse specifieke deskundigheid hebben. “*Hiervan*

¹⁴⁵ FEI BV (2017), blz. 15-16.

¹⁴⁶ Dialogic (2017), blz. 10.

zitten er naar schatting 1.000-4.000 in de inkomensgroep onder de € 100 000, 750-1.500 in de inkomensgroep tussen de € 100 000 en € 500 000, en 15-75 in de inkomensgroep boven de € 500 000”, aldus Dialogic. Mijns inziens trekt de regeling werknemers met een specifieke deskundigheid aan die schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Een belangrijke kanttekening is hier wel op zijn plaats. Uit onderzoek van de OESO¹⁴⁷ blijkt namelijk dat Nederland relatief weinig kenniswerkers van met name buiten de EU aantrekt. Hiervoor worden de volgende twee oorzaken genoemd: onvoldoende sterke ‘branding’ van Nederland of de eisen om in aanmerking te komen voor kennismigrantenregelingen. Het aanpakken van deze twee factoren zou mijns inziens ertoe kunnen leiden dat de doeltreffendheid van de 30%-regeling groter wordt.

3.3.4.2. Vestigingsklimaat

De 30%-regeling leidt volgens Dialogic¹⁴⁸ tot een aantrekkelijker en competitief te houden vestigingsklimaat. Het exacte effect is niet kwantitatief vast te stellen. Wel blijkt uit het onderzoek dat de regeling voor een deel van de werkgevers een relevante factor is binnen het Nederlandse vestigingsklimaat. Hierbij gaat het met name om (grote) internationaal georiënteerde werkgevers, die relatief arbeidsintensief zijn en/of relatief veel te maken hebben met hoogwaardige schaarse arbeid, zoals het geval is bij hoofdkantoorfuncties, ICT-werkzaamheden, onderzoek en ontwikkeling, internationale marketing en internationale sales. Hiermee lijkt de 30%-regeling met name een relevante vestigingsplaatsfactor te zijn voor (grote) bedrijven in Nederland die tevens internationaal actief zijn.¹⁴⁹ Naar mijn mening is deze stelling juist. Dialogic stelt verder: *“Op basis van gesprekken met experts kan gesteld worden dat de regeling doorgaans geen doorslaggevende factor zal zijn voor de vestigingsplaatskeuze, maar het kan in diverse situatie wel ‘het dubbeltje net de goede kant op vallen’. Het financiële voordeel dat gepaard gaat met de regeling in combinatie met de relatieve eenvoud en het voorspelbare karakter van de regeling dragen bij aan het beeld van Nederland als aantrekkelijke vestigingsplaats. Gegeven dat andere (omringende) landen ook vergelijkbare regelingen kennen voor buitenlandse werknemers, en de 30%-regeling internationaal gezien relatief aantrekkelijk is, kent de 30%-regeling een onderscheidende functie in de internationale vestigingsplaatsconcurrentie.”* Naar mijn mening komt deze uitkomst overeen met het onderzoek van FEI BV; daar gaven namelijk enkele ondernemingen (vooral hoofdkantoren) aan dat de 30%-regeling doorslaggevend was voor de keuze om zich in Nederland te vestiging.¹⁵⁰ Hiermee lijkt de regeling in sommige gevallen net de doorslag te geven in de keuze voor Nederland als vestigingsland. Deze gedachte wordt eveneens gedeeld door Langevoord¹⁵¹, die van mening is dat de 30%-regeling wellicht geen doorslaggevende rol speelt bij de beslissing om naar Nederland te komen, maar zeker in de overweging wordt genomen, omdat diegenen die de beslissing nemen over de vestigingsplaats hierdoor vaak persoonlijk geraakt worden. Ik ben van

¹⁴⁷ OESO (2016), blz. 15-17. Zie ook Dialogic (2017), blz. 87.

¹⁴⁸ Dialogic (2017), blz. 83.

¹⁴⁹ Dialogic (2017), blz. 11.

¹⁵⁰ Zie FEI BV (2017), blz. 16.

¹⁵¹ Langevoord (2016), blz. 5.

mening dat deze gedachte juist is en dat dit argument zeer relevant is om de regeling te verruimen in het kader van de Brexit¹⁵², waarin ondernemingen zich oriënteren om hun hoofdkantoor buiten het Verenigd Koninkrijk te vestigen.

Naar mijn mening leidt de 30%-regeling tot een aantrekkelijk en competitief vestigingsklimaat. Dit wordt eveneens gesteld door bijvoorbeeld FEI BV¹⁵³ en Dialogic¹⁵⁴. In het onderzoek van Dialogic¹⁵⁵ merken sommige partijen op dat de 30%-regeling één van de weinige internationale ‘beleidsknoppen’ is waarmee Nederland zich duidelijk kan onderscheiden ten opzichte van het buitenland. Een afschaffing of inperking, zoals door sommige politieke partijen wordt voorgesteld, zal naar mijn mening slecht zijn voor het Nederlandse vestigingsklimaat.¹⁵⁶

3.3.4.3. Reductie van de administratieve lasten

Rietveld¹⁵⁷ is van mening dat de 30%-regeling de charme heeft van eenvoud, van het goed kunnen uitleggen in het buitenland, van het voorkomen van fouten bij declaraties, waarmee de regeling leidt tot het voorkomen van heel veel administratieve lasten van de werkgever én de Belastingdienst in zijn controle taak. Dit is ook het beeld dat naar mijn mening naar voren komt uit het onderzoek van Dialogic. Met betrekking tot een reductie van de administratieve lasten concludeert Dialogic¹⁵⁸ dat de regeling doeltreffend is. De reductie van de administratieve lasten door de regeling wordt geschat op € 25 miljoen tot € 70 miljoen per jaar. Echter kent de 30%-regeling zelf ook administratieve lasten van ongeveer € 5 miljoen tot € 15 miljoen per jaar. De netto reductie in administratieve lasten is hiermee gelijk aan € 15 miljoen tot € 65 miljoen per jaar. Deze reductie in administratieve lasten wordt vooral veroorzaakt door fiscaal-administratieve besparingen. Een relatief beperkte lastenreductie wordt behaald op het gebied van juridische en HR-aspecten.

3.3.4.4. Conclusie

Op basis van het onderzoek van Dialogic kan worden geconcludeerd dat de 30%-regeling zijn nagestreefde doelen bereikt. De regeling verlaagt namelijk de administratieve lasten, versterkt het Nederlandse vestigingsklimaat en leidt tot het aantrekken van werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid.

¹⁵² Zie ook FEI BV (2017), blz. 16 en Thoen & Velthuisen, “Nederland moet vestigingsklimaat verbeteren om kansen brexit te pakken”, 2 april 2017, <https://fd.nl/opinie/1195083/nederland-moet-vestigingsklimaat-verbeteren-om-kansen-brexit-te-pakken>.

¹⁵³ FEI BV (2017), blz. 17.

¹⁵⁴ Dialogic (2017), blz. 11.

¹⁵⁵ Idem.

¹⁵⁶ Het gaat bijvoorbeeld om de PvdA, SP en het CDA. Zie CPB (2017), blz. 242, 255 en 264.

¹⁵⁷ Rietveld, “30% regeling voor expats, een redelijke vergoeding of ongewenste subsidie?”, 22 februari 2017, <http://www.ey.com/nl/nl/services/tax/ey-verkiezingsblog-dertig-procentregeling-voor-expats-een-redelijke-vergoeding-of-ongewenste-subsidie>.

¹⁵⁸ Dialogic (2017), blz. 10.

3.3.5. Conclusie met betrekking tot doeltreffendheid

Op basis van het onderzoek van FEI BV en Dialogic is het, mijns inziens, mogelijk om vast te stellen dat de regeling leidt tot het aantrekken van werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid. Bovendien is het op basis van deze onderzoeken mogelijk om te concluderen dat de regeling leidt tot een aantrekkelijker en competitief te houden vestigingsklimaat. Verder blijkt uit onderzoek van Dialogic dat de 30%-regeling de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers verlaagt.

3.4. Doelmatigheid

3.4.1. Inleiding

In de beoordeling van de doelmatigheid worden de effecten (c.q. opbrengsten) en de kosten van de 30%-regeling tegen elkaar afgezet, waarbij de regeling doelmatig is als de opbrengsten hoger zijn dan de kosten.¹⁵⁹ In de doelmatigheidsanalyse van de Algemene Rekenkamer¹⁶⁰ wordt onderzocht of dezelfde doelen zouden kunnen worden bereikt tegen lagere kosten; dit wordt ook wel doelmatigheid van beleidseffecten genoemd. Daarnaast kent men doelmatigheid van beleidsprestaties, waarin wordt onderzocht of met dezelfde middelen een hogere doeltreffendheid kan worden bereikt.

Bij het onderzoeken van de doelmatigheid wordt gebruik gemaakt van de rapporten van de Algemene Rekenkamer, Dialogic en FEI BV.

3.4.2. Algemene Rekenkamer

De kosten van de 30%-regeling bestaan uit zogenaamde ‘gederfde inkomsten’¹⁶¹. Door de 30%-regeling komt namelijk minder belastinggeld binnen.¹⁶² Volgens de meest recente schattingen van het Ministerie van Financiën bedroeg het financieel belang van de 30%-regeling in 2014 maximaal € 699 miljoen.¹⁶³ Als wordt gekozen voor het afschaffen van de regeling, betekent dat niet dat de belastingderving nihil wordt. Dat komt namelijk omdat werkgevers de mogelijkheid hebben om de werkelijke extraterritoriale kosten belastingvrij te vergoeden. De belastingderving door de 30%-regeling zou dan (gedeeltelijk) kunnen verschuiven naar de onbelaste vergoeding van de werkelijke extraterritoriale kosten.¹⁶⁴

De Algemene Rekenkamer¹⁶⁵ stelt dat de Staatssecretaris niet heeft laten onderzoeken of met hetzelfde budget op andere manieren meer werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid aangetrokken hadden kunnen worden, dan wel het vestigingsklimaat meer gestimuleerd had kunnen worden.

¹⁵⁹ Dialogic (2017), blz. 95 en 107.

¹⁶⁰ Algemene Rekenkamer (2005), blz. 5-6.

¹⁶¹ In het onderzoek van de Algemene Rekenkamer wordt gesproken over financieel belang.

¹⁶² Algemene Rekenkamer (2016), blz. 8.

¹⁶³ Kamerstukken II, 2012-2013, 33 003, nr. 3. Zie Algemene Rekenkamer (2016), figuur 5 op blz. 18 voor een ontwikkeling van het financiële belang van de 30%-regeling.

¹⁶⁴ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 8.

¹⁶⁵ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 3.

3.4.2.1. Conclusie

Op basis van het onderzoek van de Algemene Rekenkamer is het niet vast te stellen of de regeling doelmatig is. Deze doelmatigheid is namelijk nooit onderzocht door de Staatssecretaris.

3.4.3. FEI BV

FEI BV heeft niet direct de doelmatigheid van de regeling onderzocht. Wel is er onderzoek gedaan naar mogelijke aanpassingen van de regeling om het budgettaire beslag van de regeling te verminderen. Deze voorgestelde aanpassingen worden behandeld in hoofdstuk 6.

3.4.4. Dialogic

Dialogic heeft ook onderzoek gedaan naar de doelmatigheid van de 30%-regeling. De kosten van de regeling worden verdeeld in drie primaire kostencomponenten: budgettair belang, administratieve lasten (voor werkgevers en werknemers) en uitvoeringskosten (Belastingdienst en ministeries).¹⁶⁶

Het budgettair belang van de regeling is in 2015 gelijk aan € 806 miljoen onder de aanname dat het forfait maximaal benut wordt. Dit forfait kan niet in alle situaties worden gebruikt, waardoor het bedrag van € 806 miljoen een overschatting is van het werkelijke bedrag. Het werkelijke budgettaire beslag van de regeling is gelijk aan € 775 miljoen.¹⁶⁷

Zoals alom bekend werken belastingstelsels niet neutraal, maar beïnvloeden zij het gedrag van personen en ondernemingen. Zo leidt de 30%-regeling ook tot ander gedrag als deze faciliteit wordt afgeschaft. Deze gedragseffecten beïnvloeden het budgettaire belang van de regeling. Dergelijke effecten zijn lastig te meten. Dialogic tracht een schatting te maken van de omvang van de diverse gedragseffecten (met een bandbreedte) om beter inzicht te krijgen op het budgettaire belang. Zij onderscheiden twee typen gedragseffecten: (1) eerste-ordegedragseffecten, waarbij het gaat om het directe effect van een belastingmaatregel op de desbetreffende grondslag¹⁶⁸, en (2) tweede ordegedragseffecten, welke betrekking hebben op macro-economische doorwerkingen.¹⁶⁹

De werkelijke kosten van de 30%-regeling zijn lager dan de geschatte € 775 miljoen. Zonder de 30%-regeling bestaat namelijk nog steeds de mogelijkheid voor de werkgever om de werkelijke extraterritoriale kosten onbelast te vergoeden. Dit zou leiden tot een aanzienlijk lager bedrag aan inkomstenbelastingopbrengsten. Dialogic schat dit eerste-ordegedragseffect, het 'weglekken' naar de werkelijke extraterritoriale kosten regeling, op ongeveer € 420 tot 460 miljoen, waardoor het budgettaire belang van de regeling daalt van € 775 miljoen naar ongeveer € 315 tot € 355 miljoen.¹⁷⁰

Daarnaast zijn er nog drie andere eerste-ordegedragseffecten:

¹⁶⁶ Dialogic (2017), blz. 11.

¹⁶⁷ Idem.

¹⁶⁸ Zie CPB (2017), blz. 359.

¹⁶⁹ Dialogic (2017), blz. 11-12.

¹⁷⁰ Dialogic (2017), blz. 12.

1. *“Minder inkomstenbelastingopbrengsten door afname van het aantal ingekomen werknemers (circa € 40 miljoen - € 280 miljoen)*
2. *Minder inkomstenbelastingopbrengsten doordat ingekomen werknemers hun beloningwijze fiscaal zullen optimaliseren, zoals belastingheffing in het buitenland laten plaatsvinden of inkomen op alternatieve wijze relatief gunstig laten belasten in Nederland (circa € 60 miljoen - € 160 miljoen)*
3. *Meer inkomstenbelasting doordat werkgevers ingekomen werknemers gaan compenseren met een hoger bruto-inkomen (circa € 50 miljoen - € 140 miljoen).”¹⁷¹*

In een situatie van afwezigheid van de 30%-regeling zou na correctie van deze eerste-ordegedragseffecten nog € 15 miljoen tot € 305 miljoen overblijven ten opzichte van de oorspronkelijke € 775 miljoen.¹⁷²

De regeling kent daarnaast ook nog kosten, die het karakter hebben van een tweede-ordegedragseffect, zoals het gebruik maken van publieke voorzieningen door buitenlandse werknemers die door de 30%-regeling naar Nederland komen. Deze kosten voor publieke voorzieningen zijn niet te kwantificeren.¹⁷³

Met de 30%-regeling gaan administratieve lasten gemoeid. Deze waren in 2015 ongeveer gelijk aan € 5 tot € 15 miljoen. De uitvoeringskosten van de betrokken ministeries en de Belastingdienst zijn ongeveer gelijk aan € 1 miljoen in 2015.¹⁷⁴

Tegen de bovengenoemde kosten van de 30%-regeling van ongeveer € 20 tot € 320 miljoen (de kosten van het gebruik van publieke voorzieningen moeten hier nog bij op worden geteld), staan ook opbrengsten. Het gaat om de volgende kwantificeerbare opbrengsten:

- *“Reductie van administratieve lasten van € 25 miljoen tot € 70 miljoen.*
- *Meer opbrengsten uit de belasting over de toegevoegde waarde en accijnzen door ingekomen werknemers: circa € 7 miljoen tot € 22 miljoen (tweede-ordegedragseffect).*
- *Meer opbrengsten uit de vennootschapsbelasting doordat werkgevers ingekomen werknemers niet hoeven te compenseren met een hoger bruto-inkomen en hierdoor een hogere winst hebben: circa € 25 miljoen tot € 50 miljoen (tweede-ordegedragseffect).”¹⁷⁵*

Daarnaast heeft de regeling nog andere niet-kwantificeerbare opbrengsten:

- *“Aantrekken van circa 1.765-5.575 buitenlandse werknemers, die naar onze inschatting doorgaans een specifieke deskundigheid hebben die schaars of niet aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt.*

¹⁷¹ Dialogic (2017), blz. 12.

¹⁷² Idem.

¹⁷³ Dialogic (2017), blz. 12 en 107.

¹⁷⁴ Dialogic (2017), blz. 12.

¹⁷⁵ Dialogic (2017), blz. 12-13.

- *Een positief, maar niet te kwantificeren, effect op het aantrekkelijk en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat.*
- *Productiviteitswinst van Nederlandse bedrijven en spillovers op het gebied van kennis, innovatie en (internationale) netwerken.*¹⁷⁶

Dialogic¹⁷⁷ geeft aan dat er een behoorlijke mate van onzekerheid zit in de geschatte kosten en opbrengsten van de 30%-regeling. Ondanks deze onzekerheid schat Dialogic in dat de 30%-regeling een doelmatig beleidsinstrument is. De opbrengsten zijn namelijk hoger dan de kosten. Het is moeilijk commentaar te leveren op de geschatte bedragen: daar heb ik namelijk geen inzicht in. Het is wel zo dat er bepaalde aannames worden gemaakt waarvan men zich kan afvragen of zij realistisch zijn.¹⁷⁸ Op basis van mijn eigen ervaring tijdens het onderzoek van FEI BV en door veel te lezen over de 30%-regeling voor het onderzoek, denk ik dat de regeling inderdaad meer opbrengsten dan kosten heeft. Afschaffen van de regeling, zoals door bepaalde politieke partijen wordt voorgesteld, is mijns inziens onverstandig.¹⁷⁹ Vaak wordt te snel geconcludeerd dat een regeling direct moet worden afgeschaft indien de effecten ervan niet kunnen worden aangeduid. Een belangrijke beperking van het onderzoek is dat niet kan worden geconcludeerd of het onbelast vergoeden van de werkelijke extraterritoriale kosten doelmatig is. Dit wordt veroorzaakt omdat er in de evaluatie vanuit wordt gegaan dat er in het basisscenario geen 30%-regeling is, maar wel een mogelijkheid om de werkelijke extraterritoriale kosten onbelast te vergoeden. Tegen dit basisscenario is de 30%-regeling geëvalueerd.¹⁸⁰

3.4.4.1. Conclusie

Uit het onderzoek van Dialogic kan de conclusie worden getrokken dat de 30%-regeling, naar de mening van Dialogic, meer opbrengsten dan kosten heeft. Ik sluit mij daar bij aan.

3.4.5. Conclusie met betrekking tot doelmatigheid

Op basis van het onderzoek van de Algemene Rekenkamer en FEI BV kan niet worden geoordeeld of de 30%-regeling doelmatig is. Deze conclusie kan wel worden getrokken op basis van het onderzoek van Dialogic.

3.5. Kritiek op de onderzoeken van FEI BV en Dialogic

Er is ook kritiek op de uitgekomen rapporten van FEI BV (EZ-onderzoek) en Dialogic (FIN-onderzoek).¹⁸¹ Zo is Stevens¹⁸² kritisch over de gang van zaken omtrent het Ministerie van Economische Zaken en het Ministerie van Financiën. Beide ministeries hebben namelijk op hun eigen wijze een

¹⁷⁶ Dialogic (2017), blz. 12-13.

¹⁷⁷ Dialogic (2017), blz. 13 en 107.

¹⁷⁸ Zie bijvoorbeeld Dialogic (2017), bijlage 2.

¹⁷⁹ Het gaat bijvoorbeeld om de PvdA, SP en het CDA. Zie CPB (2017), blz. 242, 255 en 264.

¹⁸⁰ Dialogic (2017), blz. 107.

¹⁸¹ Er is meer kritiek uitgekomen op de onderzoeken van FEI BV en Dialogic, zie de position papers van o.a. Mertens. Ik kies ervoor om me met name te richten op die van Stevens, omdat hij een sterke mening heeft over de onderzoeken en zich tevens richt op de onderzoeken in onderling verband.

¹⁸² Stevens, schriftelijke evaluatie 30%-regeling, onderdelen 2 en 5.

ongecoördineerd extern onderzoek laten uitvoeren. Dit komt volgens Stevens de onderzoeksefficiëntie en de overtuigingskracht niet ten goede. Ook zijn beide onderzoeken volgens Stevens gedaan onder allemaal belanghebbende respondenten. Hier heeft hij wat mij betreft een goed punt, alleen zie ik geen andere mogelijkheden hoe het onderzoek naar dergelijke regelingen¹⁸³ dan moet plaatsvinden. Dit is een probleem dat zich blijft voordoen. Volgens Stevens zou het de voorkeur verdienen om breder onderzoek te doen naar de vraag of sprake is van een verdringingseffect. Dit is naar mijn mening niet mogelijk, omdat het juist gaat om de verdringing van Nederlandse werknemers door de 30%-regeling. Daarom zijn alleen belanghebbenden bij de regeling relevant.

Ook over de conclusies uit de onderzoeken is Stevens¹⁸⁴ kritisch. Zo heeft Dialogic gesteld dat de 30%-regeling méér oplevert dan ze kost als rekening wordt gehouden met inverdieneffecten. Volgens Stevens is dit een bekend verschijnsel: gewenst beleid wordt rooskleurig becijferd. Dialogic komt tot de conclusie dat de regeling doeltreffend en doelmatig is. Hierover merkt Stevens op dat het pikant is dat de helft van de laagstbetaalde gebruikers slechts 16% van de totale tegemoetkoming gebruikt. Dit zijn doorgaans de jonge kennismigranten. Volgens het rapport van FEI BV¹⁸⁵ wil dit niet zeggen dat de hoge inkomens relatief te sterk profiteren van de regeling. Uit het onderzoek komt naar voren dat de regeling belangrijk is voor het Nederlandse vestigingsklimaat, waardoor aanpassingen onwenselijk zijn dan wel zo beperkt mogelijk moeten zijn.

Beide rapporten draaien naar de mening van Stevens om de hete brij heen, waarbij het rapport van FEI BV wel dicht bij de gevoelige kern komt door te stellen dat de maatschappelijke discussie rond de 30%-regeling vooral lijkt te zijn gevoed doordat zij geen maximumbepaling kent. Hierdoor blijft de tegemoetkoming voor extraterritoriale kosten oplopen met het salaris. In beide rapporten zou volgens Stevens dit knelpunt duidelijker gesignaleerd moeten worden.

Stevens concludeert na al deze kritiek dan ook dat gestopt moet worden *“(...) met bedrijven op gecamoufleerde wijze naar Nederland te lokken door buitenlandse ceo’s en hun hofhouding vanwege hun ‘schaars talent’ acht jaar lang een aftrekpost van 30% toe te stoppen. Hun toptarief is dan 36,4% in plaats van 52%. (...) Dergelijke privileges ondermijnen het maatschappelijke rechtsgevoel.”* De eerste impuls is volgens hem dan ook om de regeling te schrappen. Echter kennen ook andere landen dit soort lokkertjes. Een eenzijdige afschaffing zou daarom tot een concurrentieachterstand leiden.¹⁸⁶ Naar mijn mening is het dan ook belangrijk dat de 30%-regeling behouden blijft. Zoals ik al eerder heb betoogd is het belangrijk om te kijken naar de relatieve concurrentiepositie van Nederland, waarbij buitenlandse regelingen in het oog dienen te worden gehouden. Volgens Stevens verdient het daarom ook de voorkeur om op EU-niveau afspraken te maken om met dit soort, naar zijn mening, schadelijke

¹⁸³ Zie bijvoorbeeld Panteia & Bloem Doze Nienhuis (2014), blz. 51-55.

¹⁸⁴ Stevens, “Fiscale privileges voor buitenlandse bestuurders ondermijnen rechtsgevoel”, 7 augustus 2017, <https://fd.nl/opinie/1212406/fiscale-privileges-buitenlandse-bestuurders-ondermijnen-rechtsgevoel>.

¹⁸⁵ Zie FEI BV (2017), blz. 17.

¹⁸⁶ Zie ook Stevens & Lejour (2016), blz. 248.

belastingconcurrentie te stoppen, omdat dergelijke privileges het maatschappelijke rechtsgevoel ondermijnen. Deze maatregelen moeten dus niet recht worden gepraat door middel van doelmatigheid- en doeltreffendheidargumenten. Nederland zou intussen wel al de regeling voor veelverdieners kunnen beperken via een plafondbepaling en verkorting van de looptijd. Mijn verwachting is dat dergelijke afspraken niet zullen worden gemaakt. Zeker in het kader van de Brexit waarin het zeer aannemelijk is dat het Verenigd Koninkrijk niet zal meedoen aan een dergelijke afspraak. Naar mijn mening is het inderdaad mogelijk om de regeling aan te passen, waarmee zij meer aansluit bij de doelstellingen van de regeling.¹⁸⁷ Van een afschaffing ben ik, ondanks eventuele afspraken op EU-niveau, geen voorstander aangezien Nederland in het algemeen geen populair land is voor werknemers om naar toe te worden gezonden.¹⁸⁸ Bovendien heeft Nederland, naar mijn mening, de regeling nodig om werknemers te kunnen compenseren voor de relatief hoge tarieven van de loon- en inkomstenbelasting, waardoor de effectieve belastingdruk voor deze werknemers daalt. Met de 30%-regeling wordt dit aantrekkelijker.¹⁸⁹ Deze constatering lijkt tegenstrijdig te zijn met het onderzoek van het NFIA¹⁹⁰, waarin onderzoek is gedaan naar de aantrekkelijkheid van Nederland voor de vestiging van buitenlandse kenniswerkers ten opzichte van een aantal Europese landen. Uit dit onderzoek blijkt namelijk dat Nederland bovengemiddeld attractief is. Duitsland scoort eveneens op alle punten goed. Het Verenigd Koninkrijk blijkt echter op twee domeinen, beleid en procedures en kennisinfrastructuur, een stuk beter te scoren dan Nederland. Op basis van dit onderzoek zou men, naar mijn mening, kunnen beweren dat Nederland de 30%-regeling niet nodig heeft. Een belangrijke kanttekening moet bij deze bewering worden geplaatst. In het onderzoek van het NFIA is namelijk geen rekening gehouden met financiële prikkels, zoals belastingvoordelen voor expats. Deze zijn niet meegenomen omdat dit te complex zou zijn voor de internationale vergelijking.

3.6. Samenvatting en conclusie

In dit hoofdstuk is de 30%-regeling getoetst aan het neutraliteitsbeginsel, de doeltreffendheid en de doelmatigheid.

Mijns inziens dient op basis van het onderzoek van FEI BV¹⁹¹ en Dialogic¹⁹² de conclusie te worden getrokken dat de 30%-regeling niet leidt tot een verdringingseffect van Nederlandse werknemers. Hiermee voldoet de regeling aan het neutraliteitsbeginsel. Werkgevers kijken bij het wervingsproces primair naar de geschikte persoon voor een bepaalde functie, waarbij het niet van belang is of de werknemer in aanmerking komt voor de 30%-regeling.¹⁹³ Daarnaast biedt de 30%-regeling werkgevers

¹⁸⁷ De mogelijke aanpassingen van de regeling worden in hoofdstuk 6 aan de orde gesteld.

¹⁸⁸ Zie FEI BV (2017), blz. 16.

¹⁸⁹ Zie FEI BV (2017), blz. 15-16. Deze gedachte wordt bevestigd in het rapport van Dialogic (2017), blz. 88 waaruit blijkt dat een aanzienlijk deel van de internationale werknemers dat gebruik maakt van de 30%-regeling expliciet gemotiveerd is door het vooruitzicht op een aantrekkelijk fiscale behandeling.

¹⁹⁰ NFIA (2017), blz. 2-3.

¹⁹¹ FEI BV (2017), blz. 13.

¹⁹² Dialogic (2017), blz. 93.

¹⁹³ FEI BV (2017), blz. 13.

de mogelijkheid om werknemers aan te trekken die niet of schaars aanwezig zijn op de Nederlandse arbeidsmarkt. Hierdoor hebben deze ondernemingen de mogelijkheid om verder te groeien, waardoor er juist extra Nederlandse arbeidsplaatsen bij kunnen komen.

Dialogic¹⁹⁴ heeft onderzoek gedaan naar de groepen werknemers waarvoor zou kunnen gelden dat er een verdringing aanwezig is. Vooral de groep werknemers met hoge inkomens afkomstig uit een land met een hoge koopkrachtpariteit (Verenigd Koninkrijk, Frankrijk, etc.) laten een (groot) verschil zien tussen de 30%-vergoeding en de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten, omdat deze gebruikers relatief lage reiskosten en cost of living allowance hebben. Voor deze werknemers kan dus sprake zijn van verdringing door de regeling. Echter zijn er geen indicaties dat sprake is van verdringing voor deze werknemers. Er is namelijk een brede consensus dat werknemers met hoge inkomens een zekere schaarste vertegenwoordigen. Grensarbeiders zijn de andere groep werknemers waar de regeling tot verdringing zou kunnen leiden. Het verschil tussen de 30%-vergoeding en de extraterritoriale kosten is namelijk groot voor deze groep, omdat zij lage extraterritoriale kosten hebben. Sinds de invoering van de 150-km eis wordt deze groep werknemers van de regeling uitgesloten, waardoor geen sprake meer is van een verdringingseffect. De conclusie van Dialogic luidt dat de 30%-regeling niet of nauwelijks leidt tot verdringing. Ik sluit mij hierbij aan.

Verder ben ik van mening dat de regeling doeltreffend is. Deze doeltreffendheid blijkt uit de onderzoeken van FEI BV en Dialogic; zij stellen dat de regeling leidt tot het aantrekken van werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid. Bovendien is het op basis van deze onderzoeken mogelijk om te concluderen dat de regeling leidt tot een aantrekkelijker en competitief te houden vestigingsklimaat. De doeltreffendheid van de 30%-regeling op het gebied van deze twee doelen is afhankelijk van de keuzes die andere landen maken. Deze landen concurreren namelijk met elkaar om kenniswerkers aan te trekken en om aantrekkelijk te zijn voor buitenlandse ondernemingen. Verder blijkt uit onderzoek van Dialogic dat de 30%-regeling de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers verlaagt.

Ondanks dat er een behoorlijke mate van onzekerheid zit in de geschatte kosten en opbrengsten van de 30%-regeling, kan naar mijn mening op basis van het onderzoek van Dialogic worden geconcludeerd dat de 30%-regeling doelmatig is. De opbrengsten zijn namelijk hoger dan de kosten.¹⁹⁵

¹⁹⁴ Dialogic (2017), blz. 91-93.

¹⁹⁵ Dialogic (2017), blz. 13 en 107.

Hoofdstuk 4 – Systematische en duidelijke overcompensatie

4.1. Inleiding

In dit hoofdstuk zal worden getoetst of de 30%-regeling leidt tot een systematische en duidelijke overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten. De aanleiding hiervoor is het arrest Sopora¹⁹⁶, waarin het HvJ oordeelde dat de 150 km-voorwaarde niet in strijd is met het vrij verkeer van werknemers (artikel 45 VwEU) tenzij toepassing van de 30%-regeling systematische leidt tot een duidelijke overcompensatie van de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten, hetgeen door de verwijzende rechter dient te worden onderzocht.¹⁹⁷ Na verwijzing van het HvJ heeft de Hoge Raad¹⁹⁸ geoordeeld dat geen sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie. Echter zijn er diverse aanwijzingen die duiden op een andere conclusie.

Het al dan niet aanwezig zijn van een systematische en duidelijke overcompensatie kan invloed hebben op de toetsingscriteria van het vorige hoofdstuk. Zo heeft een grote mate van overcompensatie tot gevolg dat buitenlandse werknemers aantrekkelijker worden ten opzichte van Nederlandse werknemers, hetgeen met name bij toepassing van tax equalization leidt tot verdringen van Nederlandse werknemers op de arbeidsmarkt. Eveneens zou een grote mate van overcompensatie kunnen leiden tot een meer doeltreffende regeling. Er bestaat immers een grotere prikkel voor buitenlandse werknemers om in Nederland te komen werken.

Het hoofdstuk is als volgt opgebouwd: in paragraaf 4.2 ga ik in het op arrest van de Hoge Raad dat volgde op de uitspraak van het HvJ. In de volgende paragraaf (4.3) zal ik de elementen/aanwijzingen bespreken die duiden op een systematische en duidelijke overcompensatie. Dit doe ik door de conclusie van de Hoge Raad als uitgangspunt te nemen.¹⁹⁹ Vervolgens zal ik de standpunten van de A-G en die in de literatuur behandelen. Daarbij zal ik ook mijn eigen mening geven. Het hoofdstuk wordt in paragraaf 4.4 afgesloten met een samenvatting en conclusie.

4.2. Conclusie van de Hoge Raad

De Hoge Raad heeft na verwijzing van het HvJ geoordeeld dat de 30%-regeling niet leidt tot een systematische en duidelijke overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten. Hij komt tot deze conclusie op basis van een aantal overwegingen.

A. Zo volgt uit de geschiedenis van de totstandkoming van de 30%-regeling dat de regeling is ontstaan doordat de kosten die worden opgeroepen door uitoefening van een dienstbetrekking na uitzending naar Nederland, aanmerkelijk hoger zijn dan bij een in Nederland woonachtige werknemer die in Nederland

¹⁹⁶ HvJ 24 februari 2015, C-512/13 (Sopora).

¹⁹⁷ HvJ 24 februari 2015, zaak C-512/13, (Sopora), punten 34-36.

¹⁹⁸ HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860.

¹⁹⁹ De Hoge Raad baseert zijn conclusie grotendeels op de uitkomsten van het onderzoek van de A-G. Zie HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860, r.o. 2.3.

gaat werken. Verder is uit een enquête onder ondernemingen die het meest gebruik maken van naar Nederland uitgezonden werknemers geconcludeerd dat de extra kosten 35% van het loon benaderden. Daarna is de hoogte van het forfait bij Besluit van 20 december 2000, Stb. 2000, 640, verlaagd tot 30% omdat, volgens de toelichting op dat besluit, dit in veel gevallen voldoende bleek te zijn. De 150 km-grens is per 1 januari 2012 geïntroduceerd in de wet. De gedachte was namelijk dat werknemers die voorafgaand aan de tewerkstelling in Nederland binnen 150 km van de grens wonen in de regel in beperktere mate zullen worden geconfronteerd met extraterritoriale kosten verbonden aan het werken in Nederland, bijvoorbeeld omdat zij niet hoeven te verhuizen maar kunnen gaan forenzen.²⁰⁰ Op basis van het voorgaande leidt de Hoge Raad²⁰¹ af: “(...) dat aan de vaststelling van de limieten van de 30%-regeling feitelijk onderzoek ten grondslag is gelegd, dat deze limieten betrekkelijk recent zijn vastgesteld, dat de regeling enige malen is heroverwogen en dat daarbij is getracht om de vrijstelling te laten aansluiten bij de werkelijke extraterritoriale kosten.”

B. Uit het onderzoek van de A-G blijkt niet dat de 30%-regeling in de praktijk tot een systematische en duidelijke overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten leidt.

C-1. Als laatste merkt de Hoge Raad op dat de overwegingen van het HvJ over systematische overcompensatie slechts zien op de ingekomen werknemers die voorheen meer dan 150 km van de Nederlandse grens woonden. Het is aannemelijk dat dergelijke werknemers in het algemeen meer extraterritoriale kosten hebben dan andere ingekomen werknemers en dat bij hen dus minder snel sprake zal zijn van duidelijke overcompensatie dan bij de gehele populatie van ingekomen werknemers, waarop de wetgever het oog had toen het limiet voor de vrijstelling werd gesteld op 30% van het desbetreffende loon.

C-2. Weliswaar laat het zich volgens de Hoge Raad denken dat het hanteren van een vast percentage van het loon bij (zeer) hoge beloningen tot overcompensatie zal leiden, doch betekent dit niet dat de regeling systematisch tot een duidelijke overcompensatie leidt.

4.3. De elementen/aanwijzingen die duiden op een systematische en duidelijke overcompensatie

Verschillende elementen/aanwijzingen wijzen in tegenstelling tot de conclusie van de Hoge Raad op een systematische en duidelijke overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten. De Hoge Raad heeft aan een aantal van deze elementen geen aandacht besteed, dan wel een conclusie verbonden die mijns inziens of die in de literatuur onbegrijpelijk en/of onjuist is. De bespreking van deze elementen/aanwijzingen vindt plaats door de conclusie van de Hoge Raad als uitgangspunt te nemen.

²⁰⁰ HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860, r.o. 2.1-2.3.

²⁰¹ HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860, r.o. 2.3.

Vervolgens zal ik de standpunten van de A-G en de visies in de literatuur behandelen. Daarbij zal ik ook mijn eigen mening geven.

4.3.1. Ad. A Geschiedenis naar de totstandkoming van de 30%-regeling

A-G Niessen²⁰² heeft onderzocht of de wetgever zich bewust is geweest van een mogelijke overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten door de 30%-regeling en of afgaande op de parlementaire behandeling aannemelijk is dat hij voldoende – zij het globaal – onderzoek heeft gedaan om uit te sluiten dat de regeling systematisch zou kunnen leiden tot duidelijke overcompensatie. Uit dit onderzoek blijkt o.a. dat in het verleden onderzoek is gedaan naar de hoogte van het forfait. Zo blijkt uit een enquête onder ondernemingen die het meest gebruik maakten van naar Nederland gezonden werknemers dat de extra kosten het forfait van toentertijd 35% benaderden. Later is de hoogte van het forfait verlaagd naar 30%, omdat dit in veel gevallen voldoende bleek te zijn.

De Hoge Raad²⁰³ concludeert onder verwijzing naar het onderzoek van de A-G²⁰⁴ dat: *“(…) aan de vaststelling van de limieten van de 30%-regeling feitelijk onderzoek ten grondslag is gelegd, dat deze limieten betrekkelijk recent zijn vastgesteld, dat de regeling enige malen is heroverwogen en dat daarbij is getracht om de vrijstelling te laten aansluiten bij de werkelijke extraterritoriale kosten.”*

In de literatuur is het nodige opgemerkt over het uitgevoerde onderzoek van A-G Niessen naar de geschiedenis van de totstandkoming van de 30%-regeling. Zo is Steijn²⁰⁵, mijns inziens terecht, verrast dat de Hoge Raad heeft geconcludeerd dat aan de vaststelling van het percentage feitelijk onderzoek ten grondslag heeft gelegen. Hij is namelijk niet bekend met een gedegen empirisch onderzoek waaruit de hoogte van de daadwerkelijke extraterritoriale kosten van ingekomen werknemers blijkt. Hij betwijfelt ook of de verlaging van 35% naar 30% met ingang van 2001 betrekking had op een nader onderzoek naar het niveau van de daadwerkelijke extraterritoriale kosten. Deze verlaging was volgens Steijn de voornaamste oorzaak van een verlaging van het toptarief in de inkomstenbelasting van 60% naar 52%.²⁰⁶ Deze gedachte wordt gedeeld door Weerepas e.a.²⁰⁷; zij schrijven dat de verlaging van het percentage te maken heeft met de grondslagverbreding en de daarbij behorende algehele verlaging van het tarief.²⁰⁸

Het voorgaande wordt gedeeld door het onderzoek van de Algemene Rekenkamer. De Algemene Rekenkamer²⁰⁹ stelt namelijk dat de omvang van het forfait niet goed is onderbouwd. Het is onduidelijk hoe hoog de werkelijke extraterritoriale kosten zijn van ingekomen werknemers, waardoor niet kan worden bepaald bij welk percentage onbelaste vergoeding de kosten worden gedekt. Dit is namelijk

²⁰² Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdelen 8.10-8.13, 9.3 en 9.8

²⁰³ HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860, r.o. 2.3.

²⁰⁴ Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdelen 9.2, 9.3, 9.11 en 9.12.

²⁰⁵ HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860 met noot van Steijn.

²⁰⁶ Dit blijkt namelijk uit kamerstukken II, 1998-1999, 26 728, nr. 3, blz. 6 en kamerstukken II, 1999-2000, 26 727, nr.7, blz. 70.

²⁰⁷ Weerepas e.a. (2013), blz. 13. Zie ook commissie ficties en forfaits (2014), blz. 108-109

²⁰⁸ Kamerstukken II, 1999-2000, 26 727, nr.7, blz. 70.

²⁰⁹ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 3.

nooit onderzocht door het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst heeft hier ook geen informatie over. De hoogte van de onbelaste kostenvergoeding is bij de invoering van de 30%-regeling in 2001 door de toenmalige Staatssecretaris met 5% verlaagd. Dit besluit was niet gebaseerd op feitelijk onderzoek waaruit bleek dat de extraterritoriale kosten met 5% waren gedaald. Deze verlaging was namelijk o.a. gebaseerd op een verlaging van de tarieven voor de inkomstenbelasting en een verbreding van de grondslag voor de inkomstenbelasting.²¹⁰ Voor deze belastingherziening was de hoogte van het percentage ook niet goed onderbouwd.²¹¹

Ik ben, in lijn met Vleggeert²¹², van mening dat uit de geschiedenis van de 30%-regeling niet kan worden geconcludeerd dat geen sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie. Het is onbegrijpelijk hoe de Hoge Raad tot deze conclusie komt.

Bovendien is het volgens Vleggeert²¹³ opmerkelijk dat: *“(…) de Hoge Raad in het arrest van 4 maart 2016 geen aandacht besteedt aan onderdelen van de geschiedenis van de totstandkoming die erop wijzen dat wel sprake is van systematische overcompensatie. In het eerste arrest in de zaak Sopora doet de Hoge Raad dat wel.”* Zo merkt de Hoge Raad²¹⁴ het volgende op: *“Naderhand is de regeling zodanig aangepast dat zij meer is gaan abstraheren van het maken van extraterritoriale kosten (...), waardoor de regeling mede het karakter heeft gekregen van een loonkostensubsidie voor binnenlandse werkgevers die vanwege schaarste op de Nederlandse markt zijn genoodzaakt werknemers met specifieke deskundigheid uit het buitenland aan te trekken (...). Aan die loonkostensubsidie ligt de gedachte ten grondslag dat door vergroting van het netto besteedbare loon van de betrokken werknemers een faciliteit wordt geboden die het bedrijfsleven beter in staat stelt die schaarse specifieke deskundigheid aan te trekken.”* Volgens Vleggeert²¹⁵ dient hieruit te worden opgemaakt dat de 30%-regeling een systematische overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten beoogt. Echter ben ik van mening dat dit niet uit het citaat van de Hoge Raad geconcludeerd kan worden. Er is namelijk niets opgemerkt over de verhouding tussen de hoogte van het forfait en de werkelijke extraterritoriale kosten. In de overweging staat alleen dat extraterritoriale kosten worden vergoed en dat de regeling het karakter heeft gekregen van een loonkostensubsidie. In dezelfde lijn als Mertens²¹⁶ ben ik van mening dat voor de regeling enige vorm van overcompensatie vereist is, wil de 30%-regeling een prikkel bieden om haar doelstellingen te bereiken. Het aantrekken van werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid zou de rechtvaardiging moeten zijn voor deze overcompensatie. Door middel van een salarismaximum is invulling gegeven aan het criterium specifieke deskundigheid.²¹⁷ Echter stelt de Algemene

²¹⁰ Zie kamerstukken II, 1998-1999, 26 728, nr. 3, blz. 6.

²¹¹ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 16.

²¹² Vleggeert (2016), blz. 311.

²¹³ Vleggeert (2016), blz. 311-312.

²¹⁴ HR 9 augustus 2013, nr. 12/05577, BNB 2013/230, r.o. 3.5.

²¹⁵ Vleggeert (2016), blz. 312.

²¹⁶ Mertens (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 2.

²¹⁷ Vleggeert (2016), blz. 312.

Rekenkamer²¹⁸ dat nooit is onderzocht of werknemers die gebruik maken van de regeling beschikken over een specifieke deskundigheid die niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Naderhand is hier wel onderzoek naar gedaan. De conclusie uit de onderzoeken van Dialogic en FEI BV is inderdaad dat werknemers hierover beschikken.

4.3.2. Ad B. Het uitgevoerde onderzoek van de A-G

A-G Niessen²¹⁹ maakt een globale berekening van de extraterritoriale kosten voor een aantal als standaardvoorbeelden te beschouwen gevallen om vast te stellen of het forfait van 30%, en de met dit forfait beoogde doelstelling, de economische realiteit weergeven.

In dit globale onderzoek gaat hij uit van de volgende drie standaardsituaties²²⁰:

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

In deze standaardsituaties maakt de A-G onderscheid tussen twee werknemers, namelijk een werknemer die, indien de vergoeding voor extraterritoriale kosten in ogenschouw wordt genomen, in totaal een bruto-inkomen van € 70 000 heeft – hetgeen bij gebruikmaking van de 30%-regeling neerkomt op een brutoloon van € 49 000 en een belastingvrije vergoeding ter zake van extraterritoriale kosten van € 21 000 – (hierna: werknemer A), als voor een werknemer die een hoger, minder gebruikelijk²²¹, totaal bruto-inkomen van € 250 000 – hetgeen bij gebruikmaking van de 30%-regeling neerkomt op een brutoloon van € 175 000 en een belastingvrije vergoeding ter zake van extraterritoriale kosten van € 75 000 – geniet (hierna: werknemer B).²²²

De A-G²²³ is van mening dat men niet kan spreken van een duidelijke overcompensatie als de huisvestingskosten en reiskosten samen al 30% van het brutoloon bedragen en daarmee de hoogte van de onbelaste vergoeding benaderen. Mertens²²⁴ is daarentegen van mening dat ingeval van een nettoloonafpraak, pas sprake is van overcompensatie voor de werknemer als de extraterritoriale kosten lager zijn dan 15,6% van het loon. Een werknemer ontvangt in deze situatie slechts een voordeel van 52%*30% hetgeen neerkomt op 15,6%. Echter ben ik van mening dat sprake is van overcompensatie als de extraterritoriale kosten minder bedragen dan 30% van het loon. De 30%-regeling is namelijk een

²¹⁸ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 3.

²¹⁹ Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdelen 8.8 en 8.13.

²²⁰ Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdeel 11.2.

²²¹ Zie conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdeel 9.25.

²²² Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdeel 11.7.

²²³ Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdeel 11.5.

²²⁴ Mertens (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 4.

kostenvergoeding en geen kostenaftrekpost.²²⁵ Het idee is dat de werkgever de kosten vergoedt en niet dat de werknemer de kosten aftrekt. Het voordeel dat de werknemer ontvangt, is dus gelijk aan 30% en geen 15,6%.

De resultaten van het onderzoek laten zien dat er in de situaties a en b geen sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie.²²⁶ Ik kan mij grotendeels vinden in deze conclusie. Ik wil daarom slechts ingaan op situatie (c), waarin een belanghebbende met zijn/haar gezin naar Nederland verhuist c.q. belanghebbende alleenstaand is en naar Nederland verhuist. In deze situatie zijn er wel indicaties te vinden van een overcompensatie. *“Onafhankelijk van de stad waarin wordt gewoond en de gezinsomvang, lijken de berekeningen erop te duiden dat bij werknemers met een hoog inkomen – zoals werknemer B – eerder sprake is van overcompensatie dan bij werknemers uit de hogere middenklasse – zoals werknemer A.”*²²⁷ Het gaat echter om een zeer kleine groep die een dergelijk hoog inkomen heeft. Uit gegevens blijkt dat 94% van de werknemers die in 2002 gebruik maakten van de 30%-regeling, een brutoloon heeft dat lager of gelijk is aan € 150 000, waarbij het overgrote deel – namelijk 75% van het totale aantal – een brutoloon heeft dat lager of gelijk is aan € 70 000. Om deze reden is A-G Niessen van mening dat er geen sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie.²²⁸ In tegenstelling tot de A-G ben ik van mening dat de toets of sprake is van een duidelijke en systematische overcompensatie niet moet worden beoordeeld over de hele populatie van ingekomen werknemers die gebruik maakt van de 30%-regeling, maar dat onderscheid dient te worden gemaakt tussen categorieën werknemers naar bepaalde eigenschappen als inkomen en land van oorsprong. Deze groepen zijn niet objectief vergelijkbaar, waarmee het onjuist is om alle categorieën werknemers samen te nemen. Waar het forfait voor de één passend is, hoeft dit niet het geval voor de ander te zijn. Daarom ben ik dan ook van mening dat voor werknemer B geldt dat sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie, ondanks dat het percentage werknemers met een dergelijke inkomen laag kan zijn. Verder zijn de gegevens uit 2002 op basis waarvan de A-G zijn uitspraak onderbouwt naar mijn mening te oud. Later onderzoek door de Algemene Rekenkamer²²⁹ wijst uit dat circa 4,0% van de gebruikers van de 30%-regeling een inkomen geniet van meer dan € 200 000. Uit onderzoek van FEI BV²³⁰ blijkt dat 5,5%²³¹ meer dan € 150 000 verdient. Dialogic²³² heeft hier eveneens onderzoek naar gedaan en het blijkt dat 5,3% van de gebruikers meer verdient dan € 200 000. 64,2% van de gebruikers verdient minder dan € 70 000. Dit bewijst mijns inziens des te meer dat voor deze groep sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie.

²²⁵ In de wet is immers opgenomen dat het gaat om vergoedingen en verstrekkingen van extraterritoriale kosten aan werknemers. Zie artikel 10ea lid 1 UBLB 1965.

²²⁶ Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdelen 11.10-11.12 en 11.47-11.48.

²²⁷ Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdeel 11.49.

²²⁸ Idem.

²²⁹ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 11.

²³⁰ FEI BV (2017), blz. 8.

²³¹ $(4/73) * 100\% = 5,5\%$

²³² Dialogic (2017), blz. 44-45.

Samenvattend, geeft A-G Niessen²³³ aan dat uit een globale toetsing van het realiteitsgehalte van de bewijsregel niet blijkt dat het forfait van 30% te hoog is voor een gemiddelde ingekomen werknemer, gezien de geringe omvang van de inkomensgroep waarvoor blijkens zijn berekeningen overcompensatie kan ontstaan en dat deze indicaties niet aanwezig zijn bij een grote groep ingekomen werknemers die niet een ‘topinkomen’ verdienen. Op basis hiervan komt de A-G tot de volgende conclusie: *“Wanneer de gegeven voorbeelden reëel zijn, staat daarmee vast dat de 30%-regeling niet systematisch en duidelijk tot overcompensatie leidt.”*²³⁴ De Hoge Raad²³⁵ concludeert op basis van het onderzoek van de A-G dat niet blijkt dat de 30%-regeling in de praktijk leidt tot een systematische en duidelijke overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten.

De nodige kritiek is in de literatuur gegeven op het uitgevoerde onderzoek van de A-G. Zo is het volgens Steijn²³⁶ bijzonder moeilijk om te toetsen of sprake is van overcompensatie. De daadwerkelijke gemaakte extraterritoriale kosten zouden dan in individuele gevallen vastgesteld en vergeleken moeten worden met de forfaitaire vergoeding. Daarnaast dient rekening te worden gehouden met de verschillende categorieën werknemers die van de 30%-regeling gebruik maken. Beide factoren leiden er mede toe dat het moeilijk is om de werkelijke extraterritoriale kosten uit te drukken in een percentage van het loon.²³⁷ Volgens o.a. Meussen²³⁸ knaagt het gedane onderzoek aan zijn rechtsgevoel, omdat geen feitelijk onderzoek is gedaan door een onafhankelijk wetenschappelijk instituut. Naderhand is door Dialogic en FEI BV onderzoek gedaan naar de verhouding tussen de omvang van het forfait en de werkelijke extraterritoriale kosten. Deze onderzoeken zullen later worden uitgewerkt.

Bij het maken van de berekening neemt de A-G²³⁹ o.a. aan dat ingekomen werknemers (bijna 40%) vooral wonen en werken in Amsterdam, Rotterdam en Den Haag, aangezien in deze steden de meeste in het buitenland geboren werknemers met een hoog inkomen te vinden zijn. Ook veronderstelt hij dat expats gedurende hun verblijf in Nederland in een huurwoning wonen, gelet op het feit dat zij voor een beperkte periode in Nederland wonen en werken en dat bij tijdelijk verblijf over het algemeen geen woning in dit land wordt gekocht.²⁴⁰ Verder veronderstelt de A-G dat werknemers A en B die het gezin niet meenemen, het land van herkomst respectievelijk 12 en 24 keer per jaar bezoeken. Werknemers A en B die het gezin meenemen naar Nederland bezoeken het land van herkomst respectievelijk 2 en 4 keer.²⁴¹

²³³ Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdeel 11.51.

²³⁴ Idem.

²³⁵ HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860, r.o. 2.3.

²³⁶ Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, NTFR 2015/2845 met noot van Steijn.

²³⁷ HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860 met noot van Steijn.

²³⁸ HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, BNB 2016/152 met noot van Meussen, punt 6. Zie ook HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, V-N 2016/15.19 met noot van de Redactie V-N.

²³⁹ Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdelen 11.8-11.9.

²⁴⁰ Zie ook Van Schendel (2016), blz. 1-2 voor een overzicht van de veronderstellingen die de A-G maakt.

²⁴¹ Van Schendel (2016), blz. 2.

Naar mijn mening kan men betwijfelen of de A-G met zijn veronderstellingen een reëel beeld geeft van de werkelijke extraterritoriale kosten die een ingekomen werknemer in de eenentwintigste eeuw over een periode van acht jaar maakt. Zo kan men twijfelen aan o.a. de hoogte van de kosten voor huisvesting, het aantal keer dat gebruikers van de regeling terugreizen dan wel aan de standaardsituaties die de A-G onderzoekt. Het aantal keer dat een werknemer naar het herkomstland terugreist lijkt, beduidend lager te zijn dan de A-G aanneemt.²⁴² Ook zijn er verschillende factoren die relevant zijn voor de hoogte van de extraterritoriale kosten, zoals de levensstandaard in het oorsprongslaan van de werknemer, het aantal gezinsleden en de keuze van huisvesting (kopen of huren) waar de A-G (meer) rekening mee had moeten houden.²⁴³

Voor de bovengenoemde standaardsituaties probeert de A-G een indicatie te geven van de werkelijke extraterritoriale kosten, en wel in het bijzonder ten aanzien van de voornaamste posten: de kosten voor huisvesting in Nederland en de reiskosten voor bezoek aan gezin c.q. familie die nog in het herkomstland wonen (niet zijnde reiskosten ter zake van woon-werkverkeer). De uitgaven voor internationale scholen worden buiten beschouwing gelaten, aangezien zij buiten de 30%-regeling om kunnen worden vergoed. Naar de mening van de A-G zijn de overige posten vermoedelijk veel kleiner. Daar komt bij dat de meeste van deze posten, zoals ook bij de parlementaire behandeling is opgemerkt, vooral in de eerste jaren een rol spelen, waardoor in deze gevallen niet gesproken kan worden van doorlopende kosten.²⁴⁴ Ik ben van mening dat het niet relevant is of kosten al dan niet aan te merken zijn als doorlopende kosten. De hoogte van het forfait moet vergeleken worden met de totale extraterritoriale kosten over de periode. Het zou immers kunnen zijn dat de doorlopende kosten relatief laag zijn, maar de kosten in het eerste jaar relatief hoog, waardoor geen sprake hoeft te zijn van een systematische en duidelijke overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten. Een ander punt van kritiek is dat de A-G alleen onderzoek heeft gedaan naar de kosten voor het reizen naar het land van herkomst en de kosten voor huisvesting en niet naar de extra kosten voor levensonderhoud (cost of living allowance). Zoals blijkt uit onderzoek van Dialogic²⁴⁵ zijn deze drie kostensoorten in de meeste gevallen verantwoordelijk voor circa 90% van de totale extraterritoriale kosten. Met betrekking tot de cost of living allowance moet worden opgemerkt dat de hoogte hiervan sterk afhankelijk is van het land van herkomst van de werknemer. De A-G heeft dit niet meegenomen in zijn onderzoek. Verder kunnen er zich nog andere kosten voordoen, waardoor geen sprake hoeft te zijn van een systematische en duidelijke overcompensatie. Te denken valt aan kosten voor het volgen van een taalcursus en voor een kennismakingsreis, welke alleen in de eerste twee jaar voorkomen maar aanzienlijke kostenposten kunnen zijn.

²⁴² Zie Dialogic (2017), blz. 49 en 121.

²⁴³ Zie bijvoorbeeld FEI BV (2017), blz. 12 en Dialogic (2017), blz. 60.

²⁴⁴ Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdeel 11.4.

²⁴⁵ Dialogic (2017), blz. 118.

4.3.2.1. De onderzoeken van Dialogic en FEI BV

Door de Algemene Rekenkamer²⁴⁶ was gesteld dat het percentage van de onbelaste vergoeding niet goed is onderbouwd. Het is namelijk onduidelijk bij welk percentage de onbelaste vergoeding en de extraterritoriale kosten overeenkomen. FEI BV²⁴⁷ geeft aan dat de meeste ondernemingen van oordeel zijn dat de 30%-regeling niet leidt tot overcompensatie, althans niet bij inkomens tot ongeveer € 100 000. Boven deze inkomensgrens is er geen goed beeld of sprake is van overcompensatie. Men gaf wel aan dat het belangrijk is of het gezin mee komt naar Nederland voor de beoordeling of al dan niet sprake is van een overcompensatie.²⁴⁸ In de gevallen waarin het gezin meekomt, is logischerwijs minder snel sprake van overcompensatie. Deze expat heeft bijvoorbeeld hogere huisvestingskosten. Andere relevante factoren voor het al dan niet aanwezig zijn van overcompensatie zijn de afstand tot het oorsprongland, de levensstandaard in het oorsprongland, de omvang van hetgeen de ingekomen werknemer in het oorsprongland aanhoudt (meestal de woning) en de verblijfplaats in Nederland.²⁴⁹ Deze factoren zijn niet meegenomen in de standaard situaties van de A-G, waardoor men ook daardoor kan twijfelen aan de juistheid van de conclusies uit het onderzoek.

In het rapport van Dialogic²⁵⁰ wordt op basis van het gehanteerde ETK-model (extraterritoriale kosten model) geschat dat de extraterritoriale kosten voor een gemiddelde gebruiker circa 29% van het loon (inclusief vergoeding) bedragen. In de redenering van A-G Niessen zou er in deze situatie geen overcompensatie zijn, omdat het forfait in het algemeen overeenkomt met de extraterritoriale kosten. Echter bedragen de totale werkelijke extraterritoriale kosten van alle gebruikers slechts circa 20% van het totale loon van alle gebruikers. Dat kan worden verklaard doordat personen met hoge inkomens relatief lage extraterritoriale kosten kennen. Dit is naar mijn mening een indicatie van een systematisch en duidelijke overcompensatie. Verder, zoals ik al eerder heb aangegeven, ben ik in tegenstelling tot A-G Niessen van mening dat de toets of sprake is van een duidelijke en systematische overcompensatie niet moet worden beoordeeld over de hele populatie van ingekomen werknemers die gebruik maakt van de 30%-regeling, maar dat onderscheid dient te worden gemaakt tussen categorieën werknemers naar bepaalde eigenschappen als inkomen en land van oorsprong.

De relevantie van dit onderscheid voor deze toetsing komt ook in de resultaten van Dialogic naar voren. *“Er blijken grote verschillen te zijn tussen groepen gebruikers: voor circa 15% van de gebruikers is het forfait te krap, voor circa 50% van de gebruikers is dit te ruim en voor circa 35% is het forfait ‘passend’. Er is een aantal parameters dat de verhouding tussen de werkelijke extraterritoriale kosten en het 30%-forfait (sterk) bepaalt. Gebruikers met hoge inkomens profiteren relatief sterk van het forfait. Voor inkomens tot € 37.000 exclusief vergoeding (de inkomensgrens van de reguliere 30%-regeling) liggen*

²⁴⁶ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 3.

²⁴⁷ FEI BV (2017), blz. 17.

²⁴⁸ Idem.

²⁴⁹ FEI BV (2017), blz. 12.

²⁵⁰ Dialogic (2017), blz. 9.

de ETK (lees: extraterritoriale kosten) boven de grens van 30%. Vanaf € 50.000 exclusief vergoeding daalt dit tot onder de 20% en vanaf € 100.000 exclusief vergoeding tot onder de 6% volgens het door ons ontwikkelde ETK-model.²⁵¹ Op basis hiervan concludeert Dialogic²⁵² dat de 30%-regeling voor hoge inkomens een (impliciete) fiscale subsidie vormt. Tevens blijkt uit het onderzoek dat gebruikers uit welvarende en dichtbijgelegen landen relatief weinig extraterritoriale kosten hebben en daarmee relatief sterk profiteren van het forfait. In de eerste twee jaar blijken de kosten relatief hoog te zijn, omdat er kostenposten zijn die (enkel) betrekking hebben op de beginperiode.

Kortom, het forfait lijkt te krap voor werknemers met lage inkomens en/of afkomstig uit een land met (relatief) weinig welvaart, zoals wetenschappelijk onderzoekers of ICT'ers uit India en te hoog voor werknemers met hoge inkomens en afkomstig uit welvarende landen, zoals engineers uit de VS of managers uit Duitsland.²⁵³

De bevindingen van Dialogic duiden er mijns inziens mede op dat de 30%-regeling in ieder geval voor hoge inkomens (vanaf € 100 000) leidt tot een systematische en duidelijke overcompensatie.²⁵⁴

4.3.2.2. De partiële buitenlandse belastingplicht

Een ander kritiekpunt op het onderzoek, hetgeen tevens een aanwijzing is op een systematische en duidelijke overcompensatie, heeft betrekking op de keuzeregeling, ook wel bekend als de partiële buitenlandse belastingplicht, van artikel 2.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001). Deze regeling is ingevoerd, omdat er problemen kunnen ontstaan in de sfeer van de inkomstenbelasting indien de werknemer inkomsten uit vermogen geniet die in het oorspronkelijke woonland niet of laag worden belast. Dit zou kunnen betekenen dat ondernemingen met een Nederlandse vestiging te maken kunnen krijgen met extra hoge personeelskosten, indien zij volledige compensatie vragen voor het verlies aan vermogensinkomsten.²⁵⁵ Dergelijke vergoedingen zijn niet aan te merken als extraterritoriale kosten.²⁵⁶ Belangrijk is in deze situatie dat het veelal gaat om werknemers die na verloop van tijd terugkeren naar hun (oorspronkelijke) woonland. Ingevolge het systeem van dat andere land kan de werknemer over relatief veel vermogen en vermogensinkomsten beschikken, omdat bijvoorbeeld dat andere land geen pensioenvoorziening kent.²⁵⁷ Ingekomen werknemers die kiezen voor deze regeling worden voor box 2 (inkomen uit aanmerkelijk belang) en box 3 (inkomen uit sparen en beleggen) aangemerkt als buitenlands belastingplichtige. Dat wil zeggen dat zij in Nederland alleen belastingplichtig zijn voor een aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde vennootschap. In box 3 is de belastingheffing beperkt tot onroerend goed dat in Nederland gelegen is. Spaartegoeden,

²⁵¹ Dialogic (2017), blz. 9.

²⁵² Idem.

²⁵³ Idem.

²⁵⁴ Hierbij is nog geen rekening gehouden met de keuzeregeling van artikel 2.6 Wet IB 2001.

²⁵⁵ Brief Staatssecretaris van Financiën, 2 september 1992, nr. WDB92/203, V-N 1992, blz. 2648.

²⁵⁶ Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M, V-N 2004/12.19, onderdelen 7 en 13.

²⁵⁷ Brief Staatssecretaris van Financiën, 2 september 1992, nr. WDB92/203, V-N 1992, blz. 2648.

beleggingen en buitenlands onroerend goed worden dus niet belast.²⁵⁸ Door deze regeling is het Nederlandse fiscale stelsel geen barrière om hier te komen werken.²⁵⁹

A-G Niessen heeft in zijn onderzoek geen rekening gehouden met de partiële buitenlandse belastingplicht. Belanghebbende had dit punt echter wel opgeworpen.²⁶⁰ Volgens Van Schendel²⁶¹ is artikel 2.6 Wet IB 2001 één van de constatering op basis waarvan volgens hem sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie door de 30%-regeling. Dit belastingvoordeel staat namelijk los van de mate waarin extraterritoriale kosten worden gemaakt. Ik deel deze mening. Heithuis²⁶² en Kavelaars²⁶³ zijn eveneens van mening dat deze faciliteit niets te maken heeft met het uitzenden van personeel. Ik sluit mij hierbij aan. Net als Heithuis ben ik verder van mening dat een dergelijke faciliteit met name voordelig is voor hogere inkomens, omdat zij in het algemeen meer vermogen hebben. Daarom is het mijns inziens ook onterecht dat A-G Niessen²⁶⁴ stelt dat de keuzeregeling niet van belang is in het onderzoek naar de overcompensatie door de regeling. Zijn argument hiervoor is dat belanghebbende geen belang heeft bij dit beroep. In 2012 kwalificeerde belanghebbende namelijk, ook zonder gebruikmaking van de keuzeregeling, als buitenlandse belastingplichtige. Verder is het zijns inziens onmogelijk om op basis van de cliëntenportefeuille van de gemachtigde van belanghebbende te bepalen of deze representatief is voor de totale groep van werknemers die gebruik maakt van de 30%-regeling.

4.3.3. Ad C. Overige overwegingen van de Hoge Raad

De Hoge Raad²⁶⁵ merkt verder op dat de overwegingen van het HvJ over systematische overcompensatie slechts zien op de ingekomen werknemers die voorheen meer dan 150 km van de Nederlandse grens woonden. Het is aannemelijk dat dergelijke werknemers in het algemeen meer extraterritoriale kosten hebben dan andere ingekomen werknemers en dat bij hen dus minder snel sprake zal zijn van duidelijke overcompensatie dan bij de gehele populatie van ingekomen werknemers, waarop de wetgever het oog had toen het limiet voor de vrijstelling werd gesteld op 30% van het desbetreffende loon. Volgens Vleggeert²⁶⁶ is dit een open deur die niets zegt over het antwoord op de primaire vraag of de 30%-regeling leidt tot systematische en duidelijke overcompensatie.

Weliswaar laat het zich volgens de Hoge Raad²⁶⁷ denken dat het hanteren van een vast percentage van het loon bij (zeer) hoge beloningen tot overcompensatie zal leiden, doch dat betekent niet dat de regeling systematisch tot een duidelijke overcompensatie leidt. Naar mijn mening is dit onterecht; in het

²⁵⁸ De Vries (2017), onderdeel 4.2.2.

²⁵⁹ Vakstudie Inkomstenbelasting, artikel 2.6 Wet IB 2001, aant. 1.4 (bijgewerkt t/m 15-02-2017).

²⁶⁰ Pötgens (2016), onderdeel 2.

²⁶¹ Van Schendel (2015), blz. 2.

²⁶² Heithuis (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 18-19.

²⁶³ Kavelaars (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 3-4.

²⁶⁴ Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, onderdelen 3.7 en 3.8.

²⁶⁵ HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860, r.o. 2.3.

²⁶⁶ Vleggeert (2016), blz. 311.

²⁶⁷ HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860, r.o. 2.3.

onderzoek van A-G Niessen komt duidelijk naar voren dat ten minste voor bepaalde groepen sprake is van systematische en duidelijke overcompensatie. Dit is namelijk duidelijk het geval in situatie (c) voor werknemer B, zowel in de situatie waarbij het gezin meekomt (geen dubbele huisvestingskosten) als wanneer hij of zij alleenstaand is. Deze overcompensatie wordt nog groter bij fiscaal inwonerschap in Nederland. In die gevallen geldt er namelijk een nagenoeg volledige vrijstelling van de vermogensrendementsheffing in box 3.²⁶⁸ Naar de mening van Pötgens²⁶⁹ is het opmerkelijk dat de Hoge Raad niet expliciet is ingegaan op het beroep van belanghebbende op de gegevens van werknemers die gebruik maken van de 30%-regeling, terwijl hij wel refereert aan het door de A-G uitgevoerde onderzoek dat een tegenovergesteld beeld laat zien.

Vleggeert²⁷⁰ is kritisch over de overweging van de Hoge Raad dat geen sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie door het hanteren van een vast percentage van het loon bij (zeer) hoge beloningen. Zo blijkt uit de constatering van de Algemene Rekenkamer dat: *“(...) 4% van de gebruikers van de regeling een inkomen verdient van meer dan € 200.000. Deze groep neemt evenwel 26% van het financieel belang van de 30%-regeling voor zijn rekening.”*²⁷¹ Ook volgens Zwemmer²⁷² is het onaannemelijk dat werknemers met een salaris van € 1 miljoen jaarlijks € 300 000 aan extraterritoriale kosten zouden hebben, terwijl het wel aannemelijk is dat werknemers met een salaris van € 50 000 jaarlijks € 15 000 aan dergelijke kosten zouden hebben. Deze gedachte komt ook naar voren in het onderzoek van Dialogic²⁷³, waarin wordt gesteld dat de hoogte van het inkomen een sterke determinant is voor de relatieve hoogte van de extraterritoriale kosten. De voornaamste redenen hiervoor zijn dat veel extraterritoriale kosten inkomensonafhankelijk zijn of niet proportioneel schalen met het inkomen. Zo zijn reiskosten in absolute zin vergelijkbaar voor mensen met verschillende inkomens en zijn taalcursussen doorgaans even duur. Dit leidt ertoe dat het 30%-forfait voor de hoge inkomens vaak tot een overcompensatie leidt, terwijl de compensatie voor de lage inkomens vaak te klein is. Dit is wat mij betreft juist en is een aanwijzing dat in ieder geval sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie voor werknemers met (zeer) hoge inkomens (vanaf € 100 000). Deze overcompensatie wordt naar mijn mening duidelijker als de keuzeregeling van artikel 2.6 Wet IB 2001 wordt meegenomen.

²⁶⁸ Ook Van Schendel deelt deze mening. Zie Van Schendel (2016), blz. 2.

²⁶⁹ Pötgens (2016), onderdeel 2.

²⁷⁰ Vleggeert (2016), blz. 311.

²⁷¹ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 11.

²⁷² HvJ 24 februari 2015, zaak C-512/13, (Sopora), NJ 2015/316 met noot van Zwemmer.

²⁷³ Dialogic (2017), blz. 57.

4.3.4. Overige elementen/aanwijzingen

Vleggeert²⁷⁴ is van mening, mijns inziens terecht, dat de motivering tekort schiet en de beslissing niet overtuigend is. Zo zijn er diverse aanwijzingen²⁷⁵, naast de toelichting van de Hoge Raad²⁷⁶, die duiden op een systematische en duidelijke overcompensatie door de 30%-regeling. Het is bijvoorbeeld niet vereist dat de ingekomen werknemer voor toepassing van de regeling zijn woon- of verblijfplaats overbrengt naar Nederland. A-G Van Ballegooijen²⁷⁷ concludeert hieruit dat de 30%-regeling ook kan worden toegepast door niet in Nederland werkzame en woonachtige bestuurders die geen extra kosten maken, in welk geval de regeling functioneert als een loonkostensubsidie.

Een volgende aanwijzing voor het aanwezig zijn van een systematische overcompensatie is gelegen in de opmerking van Staatssecretaris Wijn, waarin wordt opgemerkt dat de 30%-regeling deels dient als compensatie voor het hoge Nederlandse toptarief: *“(...) een ander aspect van deze regeling is om buitenlandse decisionmakers hier naartoe te halen en Nederland ook aantrekkelijker te maken voor hoofdkantoren. Wil je buitenlandse decisionmakers hierheen halen, dan zul je wel iets moeten regelen. Zij hebben geen andere mogelijkheden, als zij een paar jaar hier komen, om de effectieve druk van het heel hoge toptarief te verlagen.”*²⁷⁸ Een compensatie voor hogere belastingtarieven (ook wel tax equalization genoemd) valt niet onder de extraterritoriale kosten.²⁷⁹

4.3.5. Conclusie

Al met al schiet naar de mening van Vleggeert de motivering van de Hoge Raad in zijn arrest tekort en is ook de beslissing niet overtuigend. De Hoge Raad zal met een nieuwe motivering moeten komen voor zijn beslissing wanneer een vergelijkbare zaak wordt voorgelegd. Een verwijzing naar zijn arrest van 4 maart 2016 is, mede gelet op het rapport van de Algemene Rekenkamer, niet mogelijk. Deze nieuwe motivering zal dan tot de beslissing moeten leiden dat de regeling leidt tot een systematische overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten. Ik sluit mij hier bij aan, echter ben ik van mening dat de regeling niet in zijn geheel leidt tot een systematische en duidelijke overcompensatie, maar dat dit slechts geldt voor bepaalde groepen werknemers. Voor bepaalde groepen werknemers is het namelijk zo dat de werkelijke extraterritoriale kosten hoger zijn dan het forfait. Dit blijkt bijvoorbeeld uit het onderzoek van Dialogic.²⁸⁰ Deze overcompensatie wordt naar mijn mening duidelijker als de keuzeregeling van artikel 2.6 Wet IB 2001 wordt meegenomen.

²⁷⁴ Vleggeert (2016), blz. 311-313.

²⁷⁵ Een deel van deze aanwijzingen is hiervoor al aan bod gekomen, zoals de partiële buitenlandse belastingplicht van artikel 2.6 Wet IB 2001.

²⁷⁶ HR 9 augustus 2013, nr. 12/05577, BNB 2013/230, r.o. 3.5.

²⁷⁷ Conclusie A-G Van Ballegooijen bij HR 24 oktober 2008, nr. 07/12637, BNB 2008/309, onderdeel 5.2.

²⁷⁸ Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 81, blz. 22.

²⁷⁹ Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M, V-N 2004/12.19, onderdeel 13.

²⁸⁰ Dialogic (2017), blz. 9.

4.4. Samenvatting en conclusie

In dit hoofdstuk is getoetst of de 30%-regeling leidt tot een systematische en duidelijke overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten. De aanleiding hiervoor is het arrest Sopora²⁸¹, waarin het HvJ oordeelde dat de 150 km-voorwaarde niet in strijd is met het vrij verkeer van werknemers (artikel 45 VwEU) tenzij toepassing van de 30%-regeling systematische leidt tot een duidelijke overcompensatie van de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten, hetgeen door de verwijzende rechter dient te worden onderzocht.²⁸² Na verwijzing van het HvJ heeft de Hoge Raad²⁸³ op basis van het onderzoek van A-G Niessen naar de geschiedenis van de totstandkoming van de 30%-regeling en een globale berekening van de werkelijke extraterritoriale kosten geconcludeerd dat de 30%-regeling niet leidt tot een systematische en duidelijke overcompensatie. Op de motivering en de uitkomst van het arrest is de nodige kritiek geuit.

Zo ben ik van mening dat de motivering van de Hoge Raad in zijn arrest van 4 maart 2016²⁸⁴ onvoldoende is; ook de beslissing is naar mijn mening niet overtuigend. De Hoge Raad baseert zich op de geschiedenis van de totstandkoming van de 30%-regeling om te concluderen dat hieruit kan worden opgemaakt dat geen sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie. Er is alleen geen bewijs van een onderzoek naar de hoogte van het forfait waaruit blijkt dat deze de hoogte van de werkelijke extraterritoriale kosten benaderd. Daarnaast zijn er vele aanwijzingen die duiden op een systematische en duidelijke overcompensatie.

Ook is de nodige kritiek geleverd op de berekening van de werkelijke extraterritoriale kosten. Zo kan ter discussie worden gesteld of de gehanteerde situaties representatief zijn en of de A-G niet meer kostenposten mee had moeten nemen in zijn onderzoek. Daar komt bij dat onderzoek van Dialogic uitwijst dat voor hoge inkomens sprake is van een duidelijke overcompensatie.

Een ander kritiekpunt op het arrest is naar mijn mening dat de Hoge Raad niet expliciet is ingegaan op het beroep van belanghebbende op de gegevens van werknemers die gebruik maken van de 30%-regeling en zich in de cliëntenportefeuille van belanghebbendes gemachtigde bevinden. Daarnaast ben ik van mening dat het essentieel is om de keuzeregeling van artikel 2.6 Wet IB 2001 in het onderzoek op te nemen. Deze keuzeregeling staat namelijk alleen open voor ingekomen werknemers die gebruik maken van de 30%-regeling en staat geheel los van de mate waarin extraterritoriale kosten worden gemaakt.

Op basis van het voorgaande ben ik dan ook van mening dat de uitkomst van het arrest onjuist is geweest. Wanneer een vergelijkbare zaak aan de Hoge Raad wordt voorgelegd, zal hij, mede gelet op de uitgekomen rapporten van Dialogic, de Algemene Rekenkamer en FEI BV, niet kunnen volstaan met

²⁸¹ HvJ 24 februari 2015, C-512/13 (Sopora).

²⁸² HvJ 24 februari 2015, zaak C-512/13, (Sopora), punten 34-36.

²⁸³ HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860.

²⁸⁴ Idem.

een verwijzing naar zijn eerdere arrest van 4 maart 2016. De Hoge Raad zal dan met een nieuwe motivering moeten komen voor zijn beslissing. Naar mijn mening zou deze nieuwe motivering dan tot de beslissing moeten leiden dat de regeling voor bepaalde categorieën werknemers tot een systematische en duidelijke overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten leidt. Het voorgaande geldt in ieder geval voor werknemers met een inkomen vanaf € 100 000. Deze overcompensatie wordt naar mijn mening duidelijker als de keuzeregeling van artikel 2.6 Wet IB 2001 wordt meegenomen.

Hoofdstuk 5 – Staatssteun en de Gedragscode

5.1. Inleiding

In tegenstelling tot de verhouding tussen de hoogte van het forfait en de werkelijke extraterritoriale kosten, gaat het in dit hoofdstuk om de vraag bij wie het voordeel van de regeling terecht komt. Door middel van een nettoloonafpraak (ook wel een tax equalization afspraak genoemd) kan de werkgever bij toepassing van de 30%-regeling het voordeel daarvan naar zich toetrekken, omdat door toepassing van de regeling het brutoloon van de werknemer wordt verlaagd opdat de werknemer nog steeds hetzelfde nettosalaris heeft als in het land van oorsprong. Hierdoor ontvangt de werkgever een loonkostensubsidie, terwijl de regeling oorspronkelijk was bedoeld als een kostenvergoeding. Hierdoor kan de vraag opkomen of de regeling staatssteun is.²⁸⁵ Kavelaars²⁸⁶ stelt dat de 30%-regeling aangemerkt zou kunnen worden als staatssteun indien men aanneemt dat het voordeel terecht komt bij ondernemingen en niet bij werknemers. Ik tracht de vraag te beantwoorden of de 30%-regeling aangemerkt kan worden als verboden staatssteun.

In dit hoofdstuk wordt daarnaast ingegaan op de gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen (hierna: de Gedragscode). De Gedragscode heeft naast het staatssteunregime als doel om een interne markt te bereiken. Het is interessant om de 30%-regeling, naast staatssteun, te toetsen aan de Gedragscode, want een maatregel kan alsnog worden aangemerkt als een schadelijke belastingmaatregel. Deze Gedragscode heeft namelijk een andere invulling en status dan het staatssteunregime. Ik zal toetsen of de 30%-regeling aan te merken is als schadelijke belastingconcurrentie als is bedoeld in de Gedragscode. Voor deze toetsing dienen drie vragen te worden doorlopen en bevestigend te worden beantwoord. Elk van deze vragen zal eerst worden uiteengezet; vervolgens wordt direct beoordeeld of de desbetreffende vraag bevestigend beantwoord dient te worden.

Het hoofdstuk is als volgt opgebouwd: in paragraaf 5.2 wordt het staatssteunbegrip geïntroduceerd. Vervolgens wordt in paragraaf 5.3 het criterium begunstiging uiteengezet, waarna in paragraaf 5.4 wordt getoetst of de 30%-regeling leidt tot een begunstiging. Hetzelfde geldt voor het selectiviteitscriterium; in paragraaf 5.5 wordt dit uitgewerkt en in paragraaf 5.6 wordt getoetst of de 30%-regeling selectief werkt. In paragraaf 5.7 worden de gevolgen beschreven indien sprake is van staatssteun. Daarna wordt in paragraaf 5.8 getoetst of één van de vrijstellingen van toepassing is, indien de regeling wordt aangemerkt als staatssteun. De regeling kan alsnog verenigbaar zijn met de interne markt indien één van de vrijstellingen van toepassing is. In paragraaf 5.9 zal ik ingaan op de Gedragscode en het stappenplan om maatregelen te beoordelen. Vervolgens wordt getoetst of de 30%-regeling aan te merken is als schadelijke belastingconcurrentie. Het hoofdstuk wordt in paragraaf 5.10 afgesloten met een samenvatting en conclusie.

²⁸⁵ Het staatssteunregime heeft als doel om een interne markt te bewerkstelligen.

²⁸⁶ Kavelaars (2012), onderdeel 6.

5.2. Introductie staatssteunbegrip

Een van de doelen van de EU is het tot stand brengen van een interne markt.²⁸⁷ Om deze interne markt te bewerkstelligen heeft de EU verschillende middelen, al gelang de bevoegdheden.²⁸⁸ Eén van de middelen is het mededingingsregime²⁸⁹, waar het staatssteunregime deel van uitmaakt. Lidstaten gebruiken soms overheidsmiddelen om bepaalde economische activiteiten te bevorderen. Dergelijke maatregelen, staatssteun genoemd, kunnen leiden tot een bevoordeling van bepaalde ondernemingen ten opzichte van hun concurrentie waarmee de vrije mededinging wordt verstoord.²⁹⁰

Het verbod op staatssteun is uitgewerkt in artikel 107 VwEU. Er is sprake van verboden staatssteun indien aan vier cumulatieve criteria wordt voldaan²⁹¹:

- a. begunstiging;
- b. van bepaalde ondernemingen of producties (selectiviteitseis);
- c. met staatsmiddelen bekostigd;
- d. waardoor de mededinging wordt vervalst en het tussenstaatse handelsverkeer ongunstig wordt beïnvloed.

Bij de beoordeling of sprake is van verboden staatssteun gaat de discussie voornamelijk over de vraag of een bepaalde maatregel een voordeel oplevert en of de maatregel selectief is.²⁹² Fiscale staatssteun wordt namelijk per definitie bekostigd met staatsmiddelen, omdat zij doorgaans bestaat uit een verlaging of vrijstelling van de belasting die een onderneming onder normale omstandigheden had moeten betalen aan de betreffende lidstaat.²⁹³ Over de eis van dreigende concurrentieverstoring schrijft Seme²⁹⁴ dat die eis in de praktijk nauwelijks tot problemen leidt, omdat deze eis erg ruim wordt geïnterpreteerd. Er is namelijk al aan deze eis voldaan indien de concurrentiepositie van de begunstigde onderneming ten opzichte van andere ondernemingen kan worden versterkt.²⁹⁵

Op basis van het voorgaande ga ik slechts in op de voorwaarden a en b en neem ik aan dat aan de voorwaarden c en d wordt voldaan.

5.3. Begunstiging

Er is sprake van een begunstiging in de zin van artikel 107 lid 1 VwEU als²⁹⁶:

1. Een onderneming een economisch voordeel krijgt; en

²⁸⁷ Artikel 3 lid 3 VwEU jo. artikel 26 VwEU.

²⁸⁸ Artikel 3 lid 6 VwEU.

²⁸⁹ Artikel 101-109 VwEU.

²⁹⁰ Bansraj (2014), blz. 22-23.

²⁹¹ Artikel 107 lid 1 VwEU.

²⁹² Seme (2017), onderdeel 2. Zie ook Kavelaars (2008), blz. 3 en Douma (2014), blz. 1.

²⁹³ Seme (2017), onderdeel 2.

²⁹⁴ Idem.

²⁹⁵ Zie ook HvJ 17 september 1980, zaak C-730/79 (Philip Morris Holland BV v. Commissie), punt 11.

²⁹⁶ Commissie (2016), punt 66.

2. De onderneming het voordeel niet onder normale marktvoorwaarden had verkregen.

5.3.1. Een onderneming verkrijgt een economisch voordeel

Om te bepalen of een onderneming een voordeel verkrijgt zijn alleen de gevolgen relevant, niet de oorzaken of doelstellingen van de overheidsmaatregel.²⁹⁷ Een onderneming is hierin door het HvJ²⁹⁸ gedefinieerd als: “(...) elke entiteit die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en wijze waarop zij wordt gefinancierd.” Onder economische activiteiten wordt verstaan het aanbieden van goederen en diensten op een markt. Ook als er geen concrete markt is, kunnen er alsnog economische activiteiten plaatsvinden indien een marktdeelnemer bereid is en in staat zou zijn het goed of de dienst op de markt aan te bieden.²⁹⁹

Er is sprake van een voordeel als de financiële positie van een onderneming verbetert door overheidsingrijpen. Om dit te bepalen dient de financiële situatie van de onderneming ná de maatregel vergeleken te worden met de financiële positie indien de maatregel niet was genomen.³⁰⁰ De Commissie³⁰¹ licht verder toe: “Het bestaan van een voordeel wordt niet uitgesloten door het enkele feit dat concurrerende ondernemingen in andere lidstaten in een gunstigere positie verkeren³⁰², omdat het begrip “voordeel” is gebaseerd op een analyse van de financiële positie van een onderneming binnen haar eigen juridische en feitelijke context mét en zónder de specifieke maatregel.” Ik ben het eens met de Commissie. Het zou namelijk niet zo kunnen zijn dat de ene lidstaat een voordeel mag verstrekken aan ondernemingen om een “level playing field” te creëren met buitenlandse ondernemingen, omdat die ook door haar eigen lidstaat worden gesteund. Dit ‘level playing field’ wordt juist bereikt door alle verboden staatssteun van de lidstaten weg te halen. De Commissie is verder van mening dat het niet van belang is of een onderneming het voordeel kon vermijden of weigeren, aangezien alleen de gevolgen van de maatregel voor de onderneming van belang zijn.³⁰³

De begunstiging kan op verschillende manieren plaatsvinden.³⁰⁴ Er kan bijvoorbeeld een vermindering zijn van de belastbare grondslag; te denken valt aan een aftrek die van de algemene regels afwijkt zoals een buitengewone of versnelde afschrijving of het opnemen van reserves op de balans. Ook kan er sprake zijn van een volledige of gedeeltelijke vermindering van het belastingbedrag, een uitstel of kwijtschelding van de belastingschuld of een uitzonderlijke spreiding van de betalingen.³⁰⁵ Fiscale steun kan de vorm hebben van een wettelijke regeling of van een individuele overeenkomst met de belastingautoriteiten.³⁰⁶ Ook generieke maatregelen kunnen tot een voordeel leiden. Een maatregel kan

²⁹⁷ HvJ 2 juli 1974, zaak C-173/73 (Italië v. Commissie), punt 13.

²⁹⁸ HvJ 6 januari 2006, zaak C-222/04 (Cassa di Risparmio di Firenze), punt 107.

²⁹⁹ Saanen (2016), blz. 2-3.

³⁰⁰ HvJ 2 juli 1974, zaak C-173/73 (Italië v. Commissie), punt 13.

³⁰¹ Commissie (2016), punt 72.

³⁰² HvJ 2 juli 1974, zaak C-173/73 (Italië v. Commissie), punt 17.

³⁰³ Commissie (2016), punt 67.

³⁰⁴ Zie Commissie (2016), punt 68.

³⁰⁵ Van de Bossche (2016), blz. 302.

³⁰⁶ Gunn (2011), blz. 1.

zodoende leiden tot een begunstiging zonder selectief te zijn, waardoor geen sprake is van verboden staatssteun. Het is daarom ook belangrijk dat alle factoren afzonderlijk worden beoordeeld.³⁰⁷

Het begrip begunstiging strekt zich verder uit dan directe steun. Indirecte steun valt namelijk ook binnen de reikwijdte van het staatssteunbegrip. Hierdoor is het mogelijk dat voordelen in de loon- en inkomstenbelasting (buiten de winstsfeer) kunnen leiden tot steun aan derden die zelf wel een economische activiteit in Europeesrechtelijke zin uitoefenen.³⁰⁸ Dat indirecte steun valt onder het staatssteunregime blijkt uit het arrest van het HvJ op 23 februari 1961, zaak 30-59 (Gezamenlijke Steenkolenmijnen). In dit arrest konden mijnmedewerkers (sectorspecifiek) hun premie netto genieten zonder inhouding van loonbelasting (en sociale zekerheidspremies) en daarmee een voordeel genieten, terwijl dit uiteindelijk ertoe leidde dat diezelfde werkgever minder loon hoefde te betalen om zijn werknemers te behouden. Het gevolg hiervan is dat de kostprijs van goederen kan dalen. Hetzelfde kan natuurlijk ook gelden voor diensten; te denken valt aan de afdrachtsvermindering zeescheepvaart.³⁰⁹ Deze faciliteit, in lijn met Europees beleid, heeft als doel om zeescheepvaartondernemingen in Europa te behouden en de concurrentiepositie te verbeteren. Door de faciliteit wordt namelijk een lagere loonbelastingdruk gecreëerd.³¹⁰ Mijns inziens is het terecht dat een maatregel die leidt tot een indirect voordeel ook mogelijk kan leiden tot staatssteun. Het zou immers niet uit moeten maken of een onderneming direct begunstigt wordt of dat deze begunstiging plaatsvindt via een werknemer of particulier.

Indirecte voordelen moeten duidelijk worden onderscheiden van louter secundaire economische effecten, zoals een toename van de productie, die inherent zijn aan bijna alle steunmaatregelen.³¹¹ Louter secundaire economische effecten zijn, volgens Saanen, geen voordeel in de zin van artikel 107 lid 1 VwEU.³¹² Ik sluit mij daarbij aan, anders zou het voordeelbegrip wel erg ruim worden uitgelegd.

5.3.2. De onderneming had het voordeel niet onder normale marktvoorwaarden verkregen

Economische transacties die worden aangegaan door een overheidsinstantie of een overheidsbedrijf worden niet aangemerkt als staatssteun indien de transactie marktconform is. In deze gevallen wordt er namelijk geen voordeel verleent aan de onderneming.³¹³ Dit criterium wordt ook wel aangeduid als het criterium van de marktdeelnemer in een markteconomie. Om dit te onderzoeken zijn verschillende beginselen geïntroduceerd door het HvJ, zoals het “beginsel van de investeerder handelend in een markteconomie”. Het doel van het criterium is om: “(...) na te gaan of de Staat een onderneming een

³⁰⁷ Seme (2017), onderdeel 2.1.

³⁰⁸ Commissie (2016), punt 115. Zie ook Luja (2013), blz. 217-219.

³⁰⁹ Luja (2013), blz. 218-219.

³¹⁰ PbEU 2004/C 13/03, paragraaf 3.2.

³¹¹ Commissie (2016), punt 116.

³¹² Saanen (2016), blz. 7.

³¹³ Commissie (2016), punten 74-75.

*voordeel heeft verleend door ten aanzien van een bepaalde transactie niet te handelen als een marktdeelnemer in een markteconomie.*³¹⁴

Vanuit de literatuur is er ook kritiek op dit criterium.³¹⁵ Zo schrijft Saanen³¹⁶ dat de belangrijkste kritiek terug te voeren is op de vraag: hoe handelt een particuliere marktdeelnemer? Is het mogelijk daar een standaard voor te geven? Deze vragen zijn met name lastig te beantwoorden in een veranderende samenleving waarin bedrijven en burgers sociale en milieuaspecten steeds meer laten meespelen bij hun beslissingen. Het is dus onjuist om te stellen dat een particuliere marktdeelnemer zich in beginsel alleen zal laten leiden door economische overwegingen.

5.4. Begunstiging - Toetsing van de 30%-regeling

De 30%-regeling vermindert het belastbare loon voor de werknemer. Men zou daarom kunnen denken dat van staatssteun geen sprake kan zijn, omdat het voordeel wordt verstrekt aan de werknemer. Echter leidt indirecte begunstiging ook tot een voordeel. Het voordeel van de werknemer komt namelijk terecht bij de werkgever indien de werkgever en de werknemer een nettoloonafpraak hebben gemaakt. Een dergelijke afspraak is echter een strikt persoonlijke aangelegenheid tussen de werknemer en werkgever die geheel buiten de wettelijke regeling staat. Indien een nettoloonafpraak is gemaakt, is er nog de mogelijkheid dat de werkgever de extra kosten voor de werknemer vergoedt.³¹⁷

De vraag is of dergelijke nettoloonafspraken worden gemaakt, en zo ja hoe vaak? Deze vraag wordt beantwoord door het onderzoek van Dialogic³¹⁸. Uit dit onderzoek komt naar voren dat in 5% tot 10% van de gevallen het voordeel van de 30%-regeling volledig bij de werkgever terecht komt. In alle overige gevallen (90% - 95%) wordt het voordeel gedeeld tussen de werknemer en de werkgever of komt het voordeel volledig bij de werknemer terecht. Een verdere splitsing is helaas niet gemaakt. Ook in het onderzoek van FEI BV komt naar voren dat in circa 50% van de gevallen nettoloonafspraken worden gemaakt tussen de werkgever en werknemer, waardoor het voordeel geheel bij de werkgever terecht komt. Het is echter onduidelijk of in de gevallen waarbij de werkgever een nettoloonafpraak heeft gemaakt, hij ook bepaalde kosten vergoedt aan de werknemer. In dergelijke gevallen wordt de werknemer niet/minder benadeeld door de nettoloonafpraak.³¹⁹ Op basis van het bovenstaande ben ik van mening dat door de 30%-regeling een financieel voordeel wordt verstrekt aan ondernemingen.

Nu is vastgesteld dat er een financieel voordeel aan ondernemingen wordt verstrekt door de 30%-regeling, komt de vraag op of de Staat dit voordeel heeft verleend door ten aanzien van bepaalde transacties niet te handelen als een marktdeelnemer in een markteconomie. Het is in dit verband niet van belang of de maatregel voor de overheid een rationeel middel is om overwegingen van overheidsbeleid

³¹⁴ Commissie (2016), punt 76.

³¹⁵ Zie o.a. Aalbers & Jaarsma (2015), blz. 104-113 en Saanen (2016), blz.6.

³¹⁶ Saanen (2016), blz.6.

³¹⁷ Zie FEI BV (2017), blz. 1.

³¹⁸ Dialogic (2017), blz. 62.

³¹⁹ FEI BV (2017), blz. 9-10.

na te streven, zoals werkgelegenheid.³²⁰ Ik ben van mening dat de overheid niet heeft gehandeld zoals een marktdeelnemer in een markteconomie in een vergelijkbare situatie zou hebben gedaan. Het is namelijk niet voor te stellen dat een marktdeelnemer (niet zijnde de overheid) een 30% onbelaste vergoeding verstrekt aan een andere marktdeelnemer. Deze maatregel kan namelijk alleen maar door de overheid worden verstrekt.

Derhalve ben ik van mening dat sprake is van een begunstiging door de 30%-regeling.

5.5. Van bepaalde ondernemingen of producties (selectiviteitseis)

Een maatregel is selectief indien deze bepaalde ondernemingen of producties begunstigt ten opzichte van andere die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare positie bevinden.³²¹ Dit is de moeilijkste voorwaarde in de meeste juridische procedures inzake staatssteun.³²²

Over het selectiviteitsvereiste bestaat een uitgebreide en gedetailleerde jurisprudentie, die voornamelijk ziet op regelingen die belastingvrijstellingen en vrijstellingen van sociale premies bevatten.³²³ Saanen³²⁴ schrijft hierover: *“Bij dergelijke regelingen is de groep begunstigde niet zo eenvoudig af te bakenen omdat zij enerzijds zien op een onbestemd aantal ondernemingen, terwijl de regelingen anderzijds ook niet voor alle ondernemingen gelden maar slechts voor die ondernemingen die een bepaald kenmerk hebben.”*

Maatregelen kunnen worden aangemerkt als regionaal selectief of materieel selectief. Een maatregel is materieel selectief als: *“(…) de maatregel alleen geldt voor bepaalde (groepen van) ondernemingen of bepaalde economische sectoren in een bepaalde lidstaat.”*³²⁵ Materiële selectiviteit kan vervolgens worden onderverdeeld in juridische (de jure), feitelijke (de facto) en discretionaire selectiviteit.³²⁶ Een maatregel is juridisch selectief indien de selectiviteit rechtstreeks voort komt uit de juridische criteria voor de toerekening van een maatregel die formeel uitsluitend is voorbehouden aan bepaalde ondernemingen, bijvoorbeeld ondernemingen met een bepaalde grootte, sector of rechtsvorm. Daarentegen is een maatregel feitelijk selectief als, ook al zijn de formele criteria voor de toepassing van de maatregel algemeen en objectief geformuleerd, de maatregel op een zodanige manier is vormgegeven dat de effecten ervan één bepaalde groep aanzienlijk begunstigt.³²⁷ Kort gezegd gaat het er bij feitelijke selectiviteit om dat de maatregel voor iedereen in beginsel openstaat, maar welke in feite slechts gunstig werkt voor een bepaalde groep ondernemingen. Van discretionaire selectiviteit is sprake indien een wettelijke bepaling de (belasting)autoriteiten de ruimte biedt om onderscheid te maken tussen

³²⁰ Commissie (2016), punt 76.

³²¹ HvJ 14 april 2016, zaak C-100/15 (Netherlands Maritime Technology Association), punt 75.

³²² Kavelaars (2008), blz. 4.

³²³ Saanen (2016), blz. 7.

³²⁴ Idem.

³²⁵ Commissie (2016), punt 120.

³²⁶ Cox (2018), paragraaf 5.3.1 (bijgewerkt tot 7-3-2018).

³²⁷ Van den Bossche (2016), blz. 309. Zie ook Commissie (2016), punten 121-122.

ondernemingen die objectief vergelijkbaar zijn.³²⁸ Een maatregel is regionaal selectief indien deze maatregel slechts ondernemingen begunstigt die op een deel van het nationale grondgebied actief zijn.³²⁹

Bij het onderzoeken van de eventuele selectiviteit van een maatregel doorloopt het HvJ drie stappen.³³⁰ Bij de eerste stap wordt het referentiekader van de te onderzoeken maatregel bepaald. Het referentiekader is belangrijk, omdat dit het kader omvat waaraan de selectiviteit wordt getoetst. Het kader omvat het geheel van regels die van toepassing zijn op alle ondernemingen die vallen binnen het toepassingsgebied dat in de doelstelling van de regels is omschreven. Met betrekking tot fiscale maatregelen gaat het dan om begrippen als belastinggrondslag, belastingplichtige, belastbare feiten en belastingpercentages.³³¹ Daarna wordt in stap twee onderzocht of er sprake is van een afwijking ten opzichte van het referentiekader.³³² Nadat is vastgesteld dat sprake is van een afwijking van de referentieregeling, moet worden onderzocht of de begunstigde en de niet-begunstigde groep zich feitelijk en juridisch in een vergelijkbare situatie bevinden. Het is onduidelijk of deze afwijking van de referentieregeling beoordeeld moet worden vanuit de doelstelling van de desbetreffende regeling of die van de referentieregeling.³³³ De woordkeuze van het HvJ is namelijk niet consistent.³³⁴ De Commissie is van mening dat gekeken moet worden naar de doelstelling van de referentieregeling.³³⁵ Naar mijn mening gaat het om de doelstelling van de desbetreffende regeling: de meer recente jurisprudentie van het HvJ wijst namelijk in deze richting.³³⁶

Als uit de eerste twee stappen kan worden geconcludeerd dat er een aanwijzing is van selectiviteit, wordt in de derde en tevens laatste stap gekeken naar een rechtvaardigingsgrond voor de afwijking vanuit de aard en opzet van het belastingstelsel.³³⁷ Er is sprake van een rechtvaardigingsgrond wanneer “(...) een maatregel rechtstreeks uit de basis of hoofdbeginselen van het referentiekader voortvloeit of resulteert uit inherente mechanismen die noodzakelijk zijn voor het functioneren en de doeltreffendheid van de regeling.”³³⁸ Enkele voorbeelden van rechtvaardigingsgronden zijn: fiscale neutraliteit, de noodzaak om fraude of belastingontwijking tegen te gaan en de administratieve beheersbaarheid.³³⁹ Als blijkt dat er

³²⁸ Cox (2018), paragraaf 5.3.1.3 (bijgewerkt tot 7-3-2018).

³²⁹ Commissie (2016), punt 142.

³³⁰ Seme (2017), onderdeel 2.2. Zie ook HvJ 21 december 2016, gevoegde zaken C-20/15 P en C-21/15 P (World Duty Free Group e.a.), punten 57-58.

³³¹ Commissie (2016), punt 134.

³³² Cox (2018), paragraaf 5.3.4 (bijgewerkt tot 7-3-2018).

³³³ Idem.

³³⁴ Vergelijk HvJ 8 september 2011, zaak C-279/08 P (Commissie/Nederland), punt 62 met HvJ 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 en C-80/08 (Paint Graphos), punt 49. Zie ook Cox (2018), paragraaf 5.3.4 (bijgewerkt tot 7-3-2018).

³³⁵ Commissie (2016), punten 135-136.

³³⁶ Zie HvJ 16 maart 2017, zaak C-493/15 (Agenzia delle Entrate), punt 26 en HvJ 21 december 2016, gevoegde zaken C-20/15 P en C-21/15 P (World Duty Free Group e.a.), punten 57-58. Zie ook Cox (2018), paragraaf 5.3.4 (bijgewerkt tot 7-3-2018).

³³⁷ Deré, Gunn & Matthijs (2015), blz. 161.

³³⁸ HvJ 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 en C-80/08 (Paint Graphos), punt 69.

³³⁹ Commissie (2016), punt 139.

een rechtvaardigingsgrond aanwezig is, moet deze evenredig zijn en niet verder gaan dan noodzakelijk.³⁴⁰

Een belastingmaatregel is volgens de Commissie in beginsel niet selectief als de maatregel effectief openstaat voor alle economische actoren binnen een lidstaat.³⁴¹ Dit geldt bijvoorbeeld voor maatregelen die een puur technisch karakter hebben, zoals tarieven en afschrijving, of maatregelen die een algemeen economische doelstelling nastreven door middel van een verlaging van de belastingdruk gerelateerd aan productiekosten, zoals kosten voor onderzoek en ontwikkeling, milieu en werkgelegenheid.³⁴² Een maatregel is ook niet direct selectief indien hij ertoe leidt dat bepaalde ondernemingen of sectoren meer profiteren van een maatregel dan andere. Zo hebben maatregelen die de belastingdruk op arbeid verlagen meer effect voor arbeidsintensieve bedrijfstakken dan voor kapitaalintensieve bedrijfstakken.³⁴³ Kiekebeld³⁴⁴ schrijft dat het onderscheid tussen een algemene en een specifieke maatregel niet altijd even duidelijk is.

5.6. Selectiviteit - Toetsing van de 30%-regeling

Ik zal eerst ingaan op wat er in de literatuur is geschreven over de selectiviteit van de 30%-regeling. Daarna zal ik aan de hand van het stappenplan van het HvJ beoordelen of sprake is van selectiviteit.³⁴⁵

5.6.1. Visie in de literatuur

In de literatuur wordt verschillend gedacht over de mogelijke selectiviteit van de 30%-regeling. Naar de mening van Luja³⁴⁶ is de 30%-regeling niet selectief, waardoor geen sprake is van staatssteun. Hij licht dit als volgt toe: *“Algemene expat-tegemoetkomingen, zoals de 30%-regeling, vallen echter buiten het staatssteunbegrip, zolang de toegang tot een dergelijke regeling niet beperkt is tot bijvoorbeeld werknemers in bepaalde sectoren.”*³⁴⁷ Naar mijn mening dient onderscheid te worden gemaakt tussen maatregelen die juridisch (de jure) selectief en feitelijk (de facto) selectief zijn. Dat een maatregel openstaat voor alle werknemers, wil mijns inziens niet zeggen dat een maatregel niet de facto nog selectief kan zijn (zie hierna).

Ook Van der Jagt³⁴⁸ is van mening dat de 30%-regeling niet voldoet aan het selectiviteitsvereiste. In tegenstelling tot de oude regeling voor kenniswerkers, wordt al snel voldaan aan de voorwaarden voor de 30%-regeling. Zo bezit een werknemer over specifieke deskundigheid indien het brutoloon meer bedraagt dan € 37 296 (2018) per jaar. Hierdoor is hij van mening dat er sprake is van een objectief stelsel, dat op alle ondernemingen van toepassing is, ongeacht haar activiteiten, grootte of locatie. Hij

³⁴⁰ HvJ 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 en C-80/08 (Paint Graphos), punt 75.

³⁴¹ Van Eijnsden e.a. (2014), blz. 11. Zie ook Commissie (1998), punt 13.

³⁴² Idem.

³⁴³ Commissie (1998), punt 14.

³⁴⁴ Kiekebeld (2004), blz. 70.

³⁴⁵ Seme (2017), onderdeel 2.2.

³⁴⁶ Luja (2013), blz. 219.

³⁴⁷ Idem.

³⁴⁸ Van der Werf & Wolf (2015), onderdeel 1.2.

onderbouwt zijn redenering door te verwijzen naar de: “(...) *geen-steunbeschikkingen van de Commissie inzake Zweedse en Deense regelingen voor tijdelijke kenniswerkers, waarbij Zweden³⁴⁹ een vast inkomstenbelastingtarief hanteerde van 25% over het inkomen van kenniswerkers, en in Denemarken³⁵⁰ een reductie van 25% over de grondslag voor berekening van de inkomstenbelasting en premieaftrek werd gegeven.*” Dat er sprake is van een objectief stelsel dat op alle ondernemingen van toepassing is, ongeacht haar activiteiten, grootte of locatie wil, mijns inziens, niet zeggen dat de maatregel niet de facto nog selectief kan zijn. Dit blijkt namelijk uit het arrest Commissie/Gibraltar³⁵¹, waar het ging om een voorgenomen herziening van het vennootschapsbelastingstelsel. De criteria (zoals het aantal werknemers en het gebruik van bedrijfsruimte) op basis waarvan de belasting werd bepaald, waren neutraal geformuleerd. Echter werden de facto offshore vennootschappen uitgesloten van belastingheffing.³⁵² Met betrekking tot de onderbouwing van de geen-steunbeschikkingen van de Commissie inzake de expatregelingen van Denemarken en Zweden kan worden opgemerkt dat dit, mijns inziens, geen voldoende sterk argument is op basis waarvan men kan beargumenteren dat de 30%-regeling selectief uitwerkt. Het is bijvoorbeeld onduidelijk of de conclusies door te trekken zijn naar de 30%-regeling. Zo is onduidelijk of werkgevers onder de Zweedse en Deense regeling nettoloonafspraken maken. Indien deze afspraken niet worden gemaakt, ontbreekt immers het voordeel waardoor geen sprake is van staatssteun.

Vleggeert³⁵³ is daarentegen van mening dat de 30%-regeling voldoet aan het selectiviteitsvereiste, waardoor sprake is van staatssteun³⁵⁴. Dit onderbouwt hij aan de hand van het stappenplan van het HvJ. De eerste stap is om te bepalen wat de referentieregeling is. Volgens Weerepas³⁵⁵ is de 30%-regeling: “(...) *in feite een species van het genus vergoeding voor extraterritoriale kosten.*” De referentieregeling wordt daarom gevormd door de regel van artikel 31a lid 2 onderdeel e Wet LB 1964 dat extraterritoriale kosten belastingvrij kunnen worden vergoed.³⁵⁶ Vervolgens stelt Vleggeert³⁵⁷: “*De fictie dat tot ten hoogste 30% van het loon als vergoeding voor extraterritoriale kosten wordt beschouwd, is de afwijking van de referentieregeling.*” Mertens³⁵⁸ schrijft daarentegen dat het uitgangspunt dat de 30%-regeling een verbijzondering is van de vergoeding voor extraterritoriale kosten aanvechtbaar is. Wetstechnisch mag het dan zo zijn dat de 30%-regeling niet meer dan een bewijsregel is, maar rechtshistorisch is de vergoeding van extraterritoriale kosten niet meer dan een onderbouwing voor de reeds bestaande 30%-regeling. Dat komt namelijk omdat de vergoeding voor extraterritoriale kosten en de 30%-regeling sinds 1 januari 2001 in de wet zijn opgenomen. Echter was de voorganger van de regeling (de 35%-regeling)

³⁴⁹ Commissie, Brussel 17 mei 2000, SG(2000) d/103723, N 672/1999. Zie ook PbEU 2000/ C 284/4.

³⁵⁰ Commissie, Brussel 17 mei 2000, SG(2000) d/103723, N 41/1999. Zie ook PbEU 2000/ C 284/4.

³⁵¹ HvJ 15 november 2011, gevoegde zaken T-211/04 en T-215/04 (Commissie/Gibraltar).

³⁵² Zie ook Van Eijdsden e.a. (2014), blz. 10.

³⁵³ Vleggeert (2016), blz. 315-316.

³⁵⁴ Hij veronderstelt namelijk dat aan de overige voorwaarden wordt voldaan.

³⁵⁵ Weerepas (2016), Cursus Belastingrecht LB.10.4.2.e.1 (bijgewerkt t/m 25-04-2017).

³⁵⁶ Vleggeert (2016), blz. 315.

³⁵⁷ Idem.

³⁵⁸ Mertens (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 2-3.

al opgenomen in beleidsbesluiten (pseudo-wetgeving). Ik sluit mij aan bij Vleggeert dat de 30%-regeling de afwijking van de referentieregeling is, namelijk de vergoeding voor extraterritoriale kosten. Ondanks dat er goede argumenten zijn voor de visie van Mertens, denk ik toch dat men voor de bepaling van de afwijking van de referentieregeling een wetstechnische benadering moet hanteren.

In stap twee moet worden onderzocht of er onderscheid wordt gemaakt tussen vergelijkbare ondernemingen, indien de regeling afwijkt van de referentieregeling. Kortom: er moet hier een discriminatieanalyse worden uitgevoerd.³⁵⁹ Volgens A-G Kokott³⁶⁰ is deze analyse gelijk aan die met betrekking tot de fundamentele vrijheden. Er bestaat geen reden om deze vragen anders te beoordelen. Vleggeert³⁶¹ schrijft vervolgens dat indien sprake is van selectieve overcompensatie, de 30%-regeling niet alleen een belemmering vormt van het vrije verkeer van werknemers maar dat de maatregel bovendien a priori selectief moet worden bevonden.

Doordat de 30%-regeling aangemerkt is als priori selectief dient te worden nagegaan of de regeling kan worden gerechtvaardigd door de oorspronkelijke doelstelling, namelijk het aantrekken van schaarse buitenlandse deskundigen naar Nederland door een eenvoudig toepasbare, forfaitaire vaststelling van de extraterritoriale kosten.³⁶² Naar de mening van Vleggeert³⁶³ is de doelstelling van de regeling een legitieme rechtvaardigingsgrond, desondanks gaat de regeling verder dan noodzakelijk om deze doelstelling te bereiken. Dat is namelijk zo in de gevallen waarin sprake is van overcompensatie. Daarom is de 30%-regeling aan te merken als staatssteun. Ik ben echter van mening dat geen sprake is van een rechtvaardigingsgrond. Een a priori selectieve maatregel kan – in tegenstelling tot een in beginsel verboden belemmering in de zin van de verkeersvrijheden – niet gerechtvaardigd worden door een niet-fiscale doelstelling, zoals de bevordering van onderzoek en ontwikkeling³⁶⁴ of in dit geval het aantrekken van werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid. Mogelijk zou de doeltreffendheid van fiscale controles³⁶⁵ een rol kunnen spelen aangezien de 30%-regeling eveneens leidt tot een administratieve lastenverlichting voor werkgevers en werknemers en lagere uitvoeringskosten voor de Belastingdienst (zie hierna).

5.6.2. Beoordeling aan de hand van het stappenplan van het HvJ

De eerste stap in de analyse is de identificatie van de referentieregeling. De referentieregeling wordt naar mijn mening, in lijn met die van Vleggeert, bepaald door de algemene vrijstelling voor het vergoeden van extraterritoriale kosten.

³⁵⁹ Cox (2018), paragraaf 5.3.2 (bijgewerkt tot 7-3-2018).

³⁶⁰ Conclusie A-G Kokott 16 april 2015, zaak C-66/14 (Finanzamt Linz), V-N 2015/52.21.4, onderdeel 103.

³⁶¹ Vleggeert (2016), blz. 316.

³⁶² Idem.

³⁶³ Vleggeert (2016), blz. 315-316.

³⁶⁴ Cox (2018), paragraaf 5.3.5 (bijgewerkt tot 7-3-2018).

³⁶⁵ Dit is een geaccepteerde fiscale rechtvaardigingsgrond. Het is echter onbekend of deze rechtvaardigingsgrond kan worden ingeroepen in het staatssteunrecht. Zie Cox (2018), paragraaf 5.3.5.5 (bijgewerkt tot 7-3-2018).

Vervolgens wordt in stap twee onderzocht of er onderscheid wordt gemaakt tussen vergelijkbare ondernemingen, indien de regeling afwijkt van de referentieregeling. Ik kom tot de conclusie dat sprake is van een afwijking van de referentieregeling. De afwijking zit er namelijk in dat de extraterritoriale kosten worden gesteld op 30% van het inkomen zonder dat moet worden aangetoond of dit daadwerkelijk het geval is. Na het vaststellen van deze afwijking moet worden onderzocht of de begunstigde en de niet-begunstigde groep zich feitelijk en juridisch, gelet op de aan de regeling inherente doelstellingen, in een vergelijkbare situatie bevinden.³⁶⁶ Om de selectiviteit aan te tonen is het niet vereist dat de begunstigde ondernemingen gemeenschappelijke kenmerken bezitten, zoals een bepaald type onderneming (groot of mkb) of een bepaalde sector.³⁶⁷ Cox³⁶⁸ is wel van mening dat: “(...) *wanneer op grond van specifieke eigenschappen gedifferentieerd wordt tussen ondernemingen dit een (duidelijke) aanwijzing kan zijn dat de maatregel selectief van aard is.*” Ik ben deze mening eveneens toegedaan.

Naar mijn mening is de 30%-regeling niet juridisch selectief. Er zijn namelijk geen zodanige formele voorwaarden opgenomen in artikel 31a Wet LB 1964 jo. artikel 10e t/m 10ej UBLB 1965 dat de regeling uitsluitend is voorbehouden aan bepaalde ondernemingen, bijvoorbeeld ondernemingen van een bepaalde grootte, sector of rechtsvorm of als zij behoren tot een categorie ondernemingen met bepaalde kenmerken. Er zijn wel voorwaarden genoemd, zoals het criterium voor specifieke deskundigheid, schaarste en de 150 km-eis, waar werkgevers (ondernemingen) aan moeten voldoen zodat zij de regeling kunnen toepassen voor hun werknemer(s), maar die zijn niet te vergelijken met de gestelde criteria in het arrest Commissie/Gibraltar³⁶⁹ waarin het ging om o.a. het aantal werknemers en het gebruik van bedrijfsruimte. In het geval van het criterium van specifieke deskundigheid wordt een werknemer geacht hierover te beschikken bij een loon van meer dan € 37 296 (2018). Deze looneis is niet dermate hoog dat de regeling slechts door bepaalde ondernemingen kan worden toegepast. Hetzelfde geldt voor het schaarstecriterium en de 150 km-eis.

Van discretionaire selectiviteit is eveneens geen sprake, want de inspecteur heeft geen mogelijkheid om de regeling alsnog toe te kennen als niet aan de voorwaarden wordt voldaan. De inspecteur heeft verder geen invloed op de looptijd van de regeling en op de hoogte van het forfait. Deze visie wordt gedeeld door Bansraj³⁷⁰.

Echter kan het zich voordoen dat bepaalde maatregelen alsnog aan te merken zijn als de facto selectief. Deze de facto selectiviteit zal ik onderzoeken aan de hand van de uitgekomen rapporten.

³⁶⁶ Cox (2018), paragraaf 5.3.2 (bijgewerkt tot 7-3-2018).

³⁶⁷ HvJ 21 december 2016, gevoegde zaken C-20/15 P en C-21/15 P (World Duty Free Group e.a.), punten 117-119.

³⁶⁸ Cox (2018), paragraaf 5.2.5 (bijgewerkt tot 7-3-2018).

³⁶⁹ HvJ 15 november 2011, gevoegde zaken T-211/04 en T-215/04 (Commissie/Gibraltar), punt 21.

³⁷⁰ Bansraj (2014), blz. 43.

5.6.2.1. De Algemene Rekenkamer

Op basis van het onderzoek van de Algemene Rekenkamer kan worden geconcludeerd dat verscheidene sectoren meer gebruik maken van de 30%-regeling dan andere. De getrokken ondernemingen uit de aanvragen van de 30%-regeling vormen een representatieve steekproef. De grootste sectoren waren computerservicebureaus (18%), groothandel/tussenhandel (12%), wetenschappelijk onderwijs (11%), holding-, trust- of houdstermaatschappijen (7%), fabrieken (6%) en uitzendbureaus en arbeidsbemiddeling (6%).³⁷¹ Op basis hiervan zou men van mening kunnen zijn dat sprake is van selectiviteit, omdat bepaalde sectoren meer gebruik maken van de regeling dan andere. Echter is een maatregel niet direct selectief indien hij ertoe leidt dat bepaalde ondernemingen of sectoren meer profiteren van een maatregel dan andere.³⁷² Ik ben van mening dat op basis van het rapport van de Algemene Rekenkamer niet is vast te stellen dat de 30%-regeling selectief uitwerkt. Er zijn namelijk geen specifieke sectoren die significant meer gebruik maken van de regeling, op computerservicebureaus na. Dat computerservicebureaus meer gebruik maken van de regeling kan mogelijk worden verklaard door het feit dat deze werknemers niet te vinden waren op de Nederlandse arbeidsmarkt. Deze gedachte wordt bevestigd door de Algemene Rekenkamer.³⁷³ Er zijn verder geen andere kenmerken van ondernemingen die naar voren komen in het onderzoek, waaruit blijkt dat de regeling selectief werkt.

5.6.2.2. FEI BV

Op basis van het onderzoek van FEI BV³⁷⁴ kan deze mogelijke selectiviteit wel worden vastgesteld. De respondenten uit het onderzoek bestaan uit een voldoende brede spreiding van typen ondernemingen, waardoor verantwoorde conclusies kunnen worden getrokken. Zo is bijvoorbeeld 22,0%³⁷⁵ van de respondenten actief in de industrie, 17,1% in de financiële dienstverlening en 14,6% actief in zowel de IT en de Handel/logistiek. In combinatie met de uitkomst dat de regeling in de meeste situaties (circa 90%) wordt toegepast, kan niet worden gesteld dat één sector significant meer gebruik maakt van de regeling. Het is dus niet mogelijk op basis hiervan te stellen dat de regeling selectief werkt.

Echter kan ook sprake zijn van selectiviteit als blijkt dat een regeling slechts door ondernemingen met een bepaalde omzet, winst of bepaalde werknemers wordt gebruikt dan wel door Nederlandse of buitenlandse ondernemingen. Op basis van het onderzoek van FEI BV kom ik tot de conclusie dat het niet is vast te stellen of de regeling selectief werkt op basis van bovengenoemde kenmerken van ondernemingen. Wel komt in het onderzoek naar voren dat de resultaten erop duiden dat, mede in

³⁷¹ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 10.

³⁷² Van Eijnsden e.a. (2014), blz. 11.

³⁷³ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 13.

³⁷⁴ FEI BV (2017), blz. 4 en 9.

³⁷⁵ $(18/82) * 100 = 22,0\%$.

samenhang met deel II van het rapport, respondenten in het algemeen grote ondernemingen zijn waar de 30%-regeling een belangrijke rol kan spelen.³⁷⁶

5.6.2.3. Dialogic

Het derde en tevens laatste onderzoek is gedaan door Dialogic. Wellicht dat het mogelijk is om op basis van dit onderzoek de selectiviteit van de 30%-regeling vast te stellen. Dialogic heeft onderzoek gedaan naar de sectoren waarin de gebruikers van de 30%-regeling actief zijn. Zij stellen dat er een brede set aan branches is waarin de gebruikers van de regeling actief zijn. Zo is het aantal gebruikers van de 30%-regeling in de sectoren universitair hoger onderwijs 7,5%, ontwikkelen, produceren en uitgeven van software 6,3%, financiële holdings 4,3% en holdings (geen financiële holdings) 3,9%.³⁷⁷ Op basis hiervan is het mijns inziens niet mogelijk om te stellen dat de 30%-regeling selectief werkt.

Dialogic³⁷⁸ heeft verder onderzoek gedaan naar de werkgevers die gebruik maken van de 30%-regeling. Zij stellen dat slechts een klein deel van de werkgevers werknemers in dienst heeft die gebruik maken van de 30%-regeling. De afgelopen jaren betrof dit 17.162 bedrijven, dit komt overeen met ongeveer 5% van alle Nederlandse werkgevers. Verder stellen zij dat er een zeer scheve verdeling is binnen de werkgevers die werknemers in dienst heeft die gebruik maken van de 30%-regeling. *“Van werkgevers die mensen in dienst hebben die de 30%-regeling gebruiken, neemt 1% (dat zijn dus 171 werkgevers) 43% van alle gebruikers van de regeling in dienst”*³⁷⁹, aldus Dialogic. Hierbij gaat het met name om (grote) internationaal georiënteerde werkgevers, die relatief arbeidsintensief zijn en/of relatief veel te maken hebben met hoogwaardige schaarse arbeid, zoals het geval is bij hoofdkantoorfuncties, ICT-werkzaamheden, onderzoek en ontwikkeling, internationale marketing en internationale sales. Hiermee lijkt de 30%-regeling met name een relevante vestigingsplaatsfactor te zijn voor (grote) bedrijven in Nederland die tevens internationaal actief zijn.³⁸⁰ Naar mijn mening is deze stelling juist. Op basis hiervan kom ik dan ook tot de conclusie dat wordt voldaan aan het selectiviteitsvereiste.

5.6.3. Conclusie

Mijns inziens is de conclusie dat bepaalde ondernemingen of producties begunstigd worden ten opzichte van andere die zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare positie bevinden.³⁸¹ Er is namelijk een kleine groep werkgevers (1%) die 43% van alle gebruikers van de regeling in dienst heeft. Het gaat hierbij met name om grote internationale werkgevers, die relatief arbeidsintensief zijn en/of relatief veel te maken hebben met hoogwaardige schaarse arbeid. Op deze manier worden grote ondernemingen bevoordeeld door de Nederlandse staat. De selectiviteit van de regeling wordt versterkt, omdat over de tijd de trend is waar te nemen dat grotere werkgevers (>250 werknemers) een steeds grotere rol gaan

³⁷⁶ FEI BV (2017), blz. 5.

³⁷⁷ Dialogic (2017), blz. 45.

³⁷⁸ Dialogic (2017), blz. 50.

³⁷⁹ Idem.

³⁸⁰ Dialogic (2017), blz. 11.

³⁸¹ HvJ 14 april 2016, zaak C-100/15 (Netherlands Maritime Technology Association), punt 75.

spelen.³⁸² Dit bevestigt dus het idee uit het onderzoek van FEI BV, waarin de gedachte naar voren werd gebracht dat de regeling vooral belangrijk is voor grotere ondernemingen.³⁸³

Een dergelijke maatregel is volgens de Commissie³⁸⁴ niet direct selectief als bepaalde sectoren of ondernemingen meer profiteren van een maatregel dan andere. Echter is naar mijn mening het voordeel van deze werkgevers (ondernemingen) zo veel groter dan die van andere dat hiervan geen sprake kan zijn. Verder ben ik van mening dat er geen onderscheid is tussen ondernemingen die werknemers naar Nederland halen die wel en zij die niet aan de voorwaarden voor de regeling voldoen. Zo halen beide ondernemingen schaarse werknemers met een specifieke deskundigheid naar Nederland in de gevallen waarin wel en in de gevallen waarin niet aan de 150 km-eis wordt voldaan. Deze situaties zijn bezien vanuit de doelstelling van de regeling gelijk. Dit is anders in de situatie waarin een werknemer niet beschikt over specifieke deskundigheid of voldoet aan de schaarstetoets; in deze situatie wordt immers het doel van de regeling niet bereikt.

In stap drie moet worden onderzocht of er een rechtvaardigingsgrond is voor de a priori selectieve maatregel. Naar de mening van Vleggeert³⁸⁵ is de doelstelling van de regeling een legitieme rechtvaardigingsgrond, desondanks gaat de regeling verder dan noodzakelijk om deze doelstelling te bereiken. Dat is namelijk in de gevallen waarin sprake is van overcompensatie. Ik ben echter van mening dat geen sprake is van een rechtvaardigingsgrond. Een a priori selectieve maatregel kan namelijk – in tegenstelling tot een in beginsel verboden belemmering in de zin van de verkeersvrijheden – niet gerechtvaardigd worden door een niet-fiscale doelstelling, zoals de bevordering van onderzoek en ontwikkeling³⁸⁶ of in dit geval het aantrekken van werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid of het versterken van het Nederlandse vestigingsklimaat. Mogelijk zou de doeltreffendheid van fiscale controles een rol kunnen spelen aangezien de 30%-regeling eveneens leidt tot een administratieve lastenverlichting voor werkgevers en werknemers en lagere uitvoeringskosten voor de Belastingdienst.³⁸⁷ Naar mijn mening is dit een legitieme rechtvaardigingsgrond, echter gaat deze verder dan noodzakelijk. Dat is namelijk het geval in de situaties waarin sprake is van een selectieve en duidelijke overcompensatie.

5.7. Wat indien sprake is van verboden staatssteun?

De 30%-regeling voldoet aan alle voorwaarden en is daarmee aan te merken als verboden staatssteun volgens artikel 107 lid 1 VwEU. Desondanks kan een maatregel (in casu de 30%-regeling) alsnog verenigbaar zijn met de interne markt. In artikel 107 lid 2 en 3 VwEU zijn namelijk enkele

³⁸² Dialogic (2017), blz. 50-51.

³⁸³ Zie FEI BV (2017), blz. 5.

³⁸⁴ Commissie (1998), punt 14.

³⁸⁵ Vleggeert (2016), blz. 315-316.

³⁸⁶ Cox (2018), paragraaf 5.3.5 (bijgewerkt tot 7-3-2018).

³⁸⁷ HvJ 11 juni 2009, gevoegde zaken C-155/08 en C-157/08 (Passenheim-van Schoot), punt 45 en HvJ 18 december 2007, zaak C-101/05 (Skatteverket), punt 55.

uitzonderingen opgenomen. Te denken valt aan steun na schade door natuurrampen of steun ter bevordering van de economische ontwikkeling in achtergebleven gebieden. Bovendien is er ook een nagenoeg ‘carte blanche’ voor de Commissie c.q. de Raad om nieuwe categorieën te definiëren waarvoor steun toelaatbaar kan zijn. Deze mogelijkheid is opgenomen in lid 3 onderdeel e van artikel 107 VwEU.³⁸⁸ In dit onderzoek is alleen de De Minimis-verordening³⁸⁹ relevant. In deze verordening is opgenomen dat maatregelen niet kwalificeren als verboden staatssteun indien de verstrekte voordelen zeer klein zijn. In de verordening wordt een grens gehanteerd van € 200 000 gespreid over een periode van drie jaar. Van deze uitzondering kan dus geen gebruik worden gemaakt indien een onderneming een voordeel ontvangt dat hoger is dan de gehanteerde grens. Een beroep van de lidstaten op de uitzonderingen wordt maar zeer zelden door de Commissie gehonoreerd.³⁹⁰

Indien blijkt dat de maatregelen niet alsnog verenigbaar zijn met de interne markt, moet de verboden staatssteun in beginsel worden teruggevorderd door de desbetreffende lidstaat. Het gaat hierbij over het voordeel dat de ondernemingen hebben genoten over de laatste tien jaar.³⁹¹

5.8. Toetsing of één van de vrijstellingen van toepassing is

De vrijstellingen van artikel 107 lid 2 en 3 a-d zijn naar mijn mening niet van toepassing. De 30%-regeling valt namelijk niet te plaatsen in één van deze categorieën. Echter zou lid 3 onderdeel e wel van toepassing kunnen zijn d.m.v. de De Minimis-verordening. Zo blijkt uit onderzoek van FEI BV dat het gemiddelde loon van een expat rond de € 90 000 ligt en het aantal expats per onderneming in veel gevallen kleiner dan 25 is.³⁹² Onder de aanname dat een werkgever tax equalization toepast, komt het volledige voordeel bij de werkgever terecht. In deze gevallen ontvangt de werkgever een voordeel van € 81 000³⁹³ per werknemer over een periode van drie jaar, hetgeen neerkomt op een totaal voordeel van € 162 000 voor twee werknemers. Indien een werkgever dus meer dan twee werknemers in dienst heeft, zal de De Minimis-verordening in de meeste gevallen niet meer van toepassing zijn.

5.9. Gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen

5.9.1. Inleiding

Eind jaren negentig van de vorige eeuw werd duidelijk dat er sprake zou zijn van een ‘race to the bottom’ in termen van de opbrengst van vennootschapsbelasting, omdat lidstaten elkaar dusdanig zouden beconcurreren om bedrijfsactiviteiten naar zich toe te trekken. Daarom heeft de ECOFIN in 1997 een Gedragscode opgesteld die beoogt te voorkomen dat lidstaten fiscale faciliteiten in hun wetgeving opnemen die de keuze van bedrijven voor de plaats van hun bedrijfsactiviteiten beïnvloedt, waarbij de

³⁸⁸ Parret (2017), blz. 9.

³⁸⁹ Verordening nr. 1407/2013, PbEU 2013, L352.

³⁹⁰ Korving (2011), blz. 144-145.

³⁹¹ Seme (2017), onderdeel 3.

³⁹² FEI BV (2017), blz. 7-8.

³⁹³ $(30\% * € 90\,000 * 3) = € 81\,000$.

aard van de bedrijfsactiviteiten niet relevant is.³⁹⁴ Deze Gedragscode is een politieke verbintenis tussen lidstaten om schadelijke belastingconcurrentie tegen te gaan en zodoende een interne markt binnen de EU te bereiken. De Gedragscode heeft hiermee dezelfde doelstelling als het staatssteunregime.³⁹⁵ Het is wel zo dat, indien een belastingmaatregel onderdeel is van een lopende staatssteunprocedure, de Gedragscodegroep deze procedure afwacht voordat zij zelf de maatregel gaat beoordelen.³⁹⁶

De Gedragscodegroep doet zowel onderzoek naar bestaande en nieuwe schadelijke maatregelen. Zij moet voorkomen dat geen nieuwe schadelijke maatregelen worden ingevoerd (standstill) en schadelijk bevonden maatregelen worden teruggedraaid (rollback).³⁹⁷

De Gedragscodegroep doorloopt drie stappen voor de beoordeling of een bepaalde maatregel aangemerkt moet worden als schadelijke belastingconcurrentie. De eerste vraag is of de maatregel onder de reikwijdte valt van de Gedragscode. Als deze vraag bevestigend wordt beantwoordt, dient bij de tweede stap te worden onderzocht of een maatregel potentieel schadelijk is. Bij de derde en tevens lastigste vraag gaat het erom of een potentieel schadelijke maatregel daadwerkelijk schadelijk wordt bevonden.³⁹⁸

Hierna wordt de 30%-regeling getoetst aan de Gedragscode.

5.9.2. De 30%-regeling getoetst aan de Gedragscode

5.9.2.1. Valt de 30%-regeling onder de reikwijdte van de Gedragscode?

De eerste vraag is of de maatregel onder de reikwijdte valt van de Gedragscode. Onder de Gedragscode vallen maatregelen – wettelijke en bestuursrechtelijke bepalingen en administratieve bepalingen – die aanzienlijke invloed hebben of kunnen hebben op de keuze van ondernemingen waar de bedrijfsactiviteiten in de EU worden uitgeoefend en die beduidend lager worden belast, inclusief belasting tegen nultarief, dan die welke normaal gesproken in de betrokken lidstaat van toepassing zijn.³⁹⁹ De Gedragscode ziet op maatregelen in de sfeer van de winstbelasting van ondernemingen. Belastingmaatregelen, zoals de heffing van loon- en inkomstenbelasting van natuurlijke personen vallen buiten het bereik van de Gedragscode.⁴⁰⁰ Bij de invoering van de Gedragscode was al opgemerkt dat sommige lidstaten en de Commissie van mening zijn dat speciale belastingregelingen voor werknemers binnen de werkingssfeer van de Gedragscode zouden kunnen vallen. Daarom zijn zij van mening dat dit punt besproken moet worden met het oog op een eventuele uitbreiding van de Gedragscode.⁴⁰¹ Tot op

³⁹⁴ Burgers (2015), paragraaf 12.1.1.

³⁹⁵ Nouwen (2009), onderdeel 2.2.

³⁹⁶ Gedragscode (belastingregeling ondernemingen), Ontwerp-conclusies van de Raad (werkpakket), SN 16410/08, FISC 174, 26 november 2008, blz. 7.

³⁹⁷ Van Eijdsden e.a. (2014), blz. 52.

³⁹⁸ Van Eijdsden e.a. (2014), blz. 52-53.

³⁹⁹ PbEU 1998/C 2/02, onderdelen A en B.

⁴⁰⁰ Van Eijdsden e.a. (2014), blz. 52. Zij verwijzen naar PbEU 1998/C 2/02, onderdeel A.

⁴⁰¹ Resolutie van 1 december 1997 inzake het belastingbeleid (PbEU 1998/C 2/01).

heden is het zo dat voordelen die worden toegekend aan werknemers niet onder de reikwijdte van de Gedragscode vallen, omdat de 30%-regeling niet direct ziet op ondernemingen.⁴⁰²

Naar aanleiding van een persbericht⁴⁰³ waarin de Commissie heeft aangegeven dat lidstaten meer moesten optreden tegen misbruik en belastingontwijking, is een actieplan gepresenteerd voor de bestrijding van belastingfraude en –ontduiking.⁴⁰⁴ Met dit plan wil de Commissie een impuls geven aan de Gedragscode. Bovendien heeft de Commissie voorgesteld om de werkingssfeer van de Gedragscode uit te breiden tot vermogende particulieren en speciale regelingen voor expats.⁴⁰⁵ Deze regelingen zouden namelijk schadelijk zijn voor de interne markt en de totale belastingopbrengst reduceren.⁴⁰⁶ Volgens Bansraj⁴⁰⁷ is het daarom te verwachten dat dit in de toekomst zal leiden tot toetsing van de 30%-regeling aan de Gedragscode. Dit lijkt mij juist. Naar mijn mening zou het namelijk onjuist zijn als maatregelen die indirect van invloed zijn op de winstsfeer buiten het bereik van de Gedragscode vallen. Het maakt immers niet uit of een onderneming een voordeel krijgt via de winstsfeer of dat dit voordeel de onderneming toekomt via bijvoorbeeld de loonbelasting. Dit is ook het geval met betrekking tot de 30%-regeling. Het voordeel van de 30%-regeling komt ingeval van een nettoloonafpraak terecht bij de werkgever en niet bij de ingekomen werknemer.

Verder ben ik van mening dat de 30%-regeling in aanzienlijke mate invloed heeft op de locatiekeuze van economische activiteiten in de EU. Dit blijkt bijvoorbeeld uit de rapporten van Dialogic en FEI BV, waarin de conclusie wordt getrokken dat de regeling leidt tot een aantrekkelijk vestigingsklimaat. Deze constatering leidt, in combinatie met het gegeven dat tussen werkgevers en werknemers nettoloonafspraken worden gesloten, tot de vaststelling dat de regeling onder de reikwijdte van de Gedragscode valt. Overigens ben ik van mening dat ook zonder het sluiten van nettoloonafspraken de regeling van aanzienlijke invloed is op de locatiekeuze van economische activiteiten. Het wordt immers aantrekkelijker gemaakt om schaarse werknemers met een specifieke deskundigheid naar Nederland te halen, ongeacht bij wie het voordeel van de regeling terecht komt. De aanwezigheid van nettoloonafspraken kan vanuit de werkgever bezien de keuze voor Nederland wel versterken en daarmee het vestigingsklimaat nog aantrekkelijker maken.

5.9.2.2. Is de 30%-regeling potentieel schadelijk?

Bij de tweede stap wordt beoordeeld of een maatregel potentieel schadelijk is.⁴⁰⁸ Voor de beantwoording van deze vraag is van belang of bedrijfsactiviteiten worden belast tegen een belastingtarief dat beduidend lager is, inclusief een nultarief, dan welke normaal van toepassing is. Factoren als een afwijkend

⁴⁰² Bansraj (2014), blz. 47.

⁴⁰³ Persbericht van 6 december 2012, IP/12/1325.

⁴⁰⁴ Mededeling van 6 december 2012, COM(2012) 722.

⁴⁰⁵ Deze uitbreiding was al door sommige lidstaten en de Commissie voorgesteld in de resolutie van 1 december 1997 inzake het belastingbeleid (PbEU 1998/C 2/01).

⁴⁰⁶ Mededeling van 6 december 2012, COM(2012) 722, blz. 8.

⁴⁰⁷ Bansraj (2014), blz. 45.

⁴⁰⁸ PbEU 1998/C 2/02, onderdeel B.

nominaal belastingtarief en een aangepaste belastinggrondslag kunnen leiden tot een lagere belastingheffing.⁴⁰⁹

Door Bansraj⁴¹⁰ wordt terecht onderscheid gemaakt tussen het perspectief van de werkgever en werknemer. Hij is van mening dat de 30%-regeling vanuit het perspectief van de werkgever algemeen is, omdat de regeling openstaat voor alle in Nederland gevestigde werkgevers en niet beperkt is tot bepaalde groepen van ondernemingen. Naar zijn mening is de regeling niet algemeen vanuit het perspectief van de werknemer. Deze is namelijk gericht op ingekomen werknemers en niet op alle werknemers. Ik deel deze mening. De term ‘beduidend’ is niet gedefinieerd, maar volgens Bansraj is het duidelijk dat een besparing van 30% op de belastinggrondslag als beduidend kan worden aangemerkt gezien de invloed hiervan op de effectieve belastingdruk. De regeling is om die reden aan te merken als potentieel schadelijk. Daar sluit ik mij bij aan.

5.9.2.3. Is de potentieel schadelijke maatregel ook daadwerkelijk schadelijk?

Bij de derde en tevens lastigste vraag gaat het erom of een potentieel schadelijke maatregel daadwerkelijk schadelijk wordt bevonden.⁴¹¹ Bij de beantwoording van deze vraag kijkt de Gedragscodegroep o.a. naar de volgende criteria⁴¹²:

- a. Worden de voordelen uitsluitend aan niet-ingezetenen of voor transacties met niet-ingezetenen toegekend?
- b. Staan de voordelen geheel los van de binnenlandse economie, zodat zij geen gevolgen hebben voor de nationale belastinggrondslag?
- c. Worden de voordelen ook toegekend als er geen sprake is van enige daadwerkelijke economische activiteit of substantiële economische aanwezigheid in de lidstaat die deze belastingvoordelen biedt?
- d. Wijken de regels voor het bepalen van de winst uit de binnenlandse activiteiten van een multinationale groep van ondernemingen af van de internationale aanvaarde beginselen, met name van de in OESO-verband goedgekeurde regels?
- e. Zijn de belastingmaatregelen onvoldoende doorzichtig, ook wanneer de wettelijke voorschriften op bestuursrechtelijk niveau minder stringent en op ondoorzichtige wijze worden toegepast?

Het is niet noodzakelijk dat een maatregel aan alle bovenstaande criteria voldoet. Verder is het van belang om op te merken dat de criteria niet limitatief zijn, zij overlappen elkaar deels en gaan in essentie om de vraag of een belastingmaatregel op schadelijke wijze afwijkt van het nationale belastingstelsel.⁴¹³

⁴⁰⁹ Van Eijdsen e.a. (2014), blz. 52.

⁴¹⁰ Bansraj (2014), blz. 48.

⁴¹¹ Van Eijdsen e.a. (2014), blz. 52.

⁴¹² PbEU 1998/C 2/02, onderdelen B en H.

⁴¹³ Van Eijdsen e.a. (2014), blz. 53.

In een werkpakket⁴¹⁴ (hierna: het Werkpakket) zijn algemene uitgangspunten opgenomen voor het beoordelen van belastingmaatregelen. In bijlage 1 van het Werkpakket is een tabel opgenomen waarin de bovengenoemde criteria zijn uitgewerkt. De Gedragscode bevat zelf namelijk geen handvatten om de criteria te beoordelen.

Ad. a.

In beginsel staat de 30%-regeling open voor in Nederland ingekomen werknemers en niet voor eigen onderdanen. Echter kan de regeling ook worden toegepast door naar het buitenland uitgezonden werknemers. Desondanks betreft het overgrote deel van de gebruikers ingekomen werknemers.⁴¹⁵ Volgens Bansraj⁴¹⁶ kan worden aangenomen dat de Gedragscodegroep zich zal richten op de regeling voor ingekomen werknemers. Daar sluit ik mij bij aan gezien het feit dat de Gedragscode schadelijke belastingregelingen beoordeelt vanuit het perspectief van een negatieve invloed op de schatkist van andere lidstaten. Derhalve kan worden aangenomen dat de Gedragscodegroep deze vraag bevestigend zal beantwoorden.

Ad. b.

Deze vraag dient volgens de toelichting in het Werkpakket beantwoord te worden aan de hand van de volgende deelvragen:

- Heeft de maatregel invloed op de nationale belastinggrondslag?

Met de 30%-regeling wordt het belastbare loon van werknemers met (maximaal) 30% verlaagd, waardoor het voor buitenlandse werknemers aantrekkelijk moet zijn om in Nederland te komen werken. Het gevolg hiervan is dat de nationale belastinggrondslag wordt verlaagd.

- Is de nationale belastinggrondslag in enige mate beschermd en zo ja, in welke vorm?

De 30%-regeling kan niet worden toegepast in een puur binnenlandse situatie. De regeling staat namelijk alleen open voor ingekomen werknemers en niet voor werknemers die al in Nederland woonden voordat zij een dienstbetrekking in Nederland aanvaardden. Hierdoor wordt vanuit het perspectief van de werknemer de Nederlandse belastinggrondslag beschermd. Vanuit het perspectief van de werkgever is de invloed paradoxaal te noemen: door de 30%-regeling dalen immers de loonkosten van de werknemer, terwijl hierdoor de belastbare winst van de werkgever (onderneming) toeneemt. Bij een gelijkblijvend winstbelastingtarief leidt dit in absolute termen tot een hoger bedrag aan te betalen winstbelasting.⁴¹⁷

Deze vraag dient op basis van beide deelvragen bevestigend te worden beantwoord.

⁴¹⁴ Gedragscode (belastingregeling ondernemingen), Ontwerp-conclusies van de Raad (werkpakket), SN 16410/08, FISC 174, 26 november 2008.

⁴¹⁵ Dialogic (2017), blz. 20.

⁴¹⁶ Bansraj (2014), blz. 50 en 54.

⁴¹⁷ Bansraj (2014), blz. 50.

Ad. c.

In de toelichting in het Werkpakket staat dat bij deze vraag beoordeeld moet worden of er substance eisen zijn gesteld ten aanzien van bijvoorbeeld personeel en investeringen in vaste activa om van de regeling gebruik te maken.

Er gelden geen specifieke substance eisen voor toepassing van de 30%-regeling. Voor de 30%-regeling dient sprake te zijn van een inhoudingsplichtige, echter geldt dit niet specifiek voor de 30%-regeling maar voor het bepalen van de inhoudingsplicht voor de loonbelasting. Ook gelden er geen specifieke substance eisen voor het bepalen of sprake is van inhoudingsplicht voor de loonbelasting. Ingeval een werkgever niet in Nederland woont of is gevestigd, is het voldoende als sprake is van een vaste inrichting of wanneer hij één of meer personen in dienst heeft van wie het loon is onderworpen aan de inkomstenbelasting, met betrekking tot deze personen de loonadministratie in Nederland houdt en zich voor deze personen bij de inspecteur heeft gemeld.⁴¹⁸

Deze vraag dient naar mijn mening bevestigend beantwoord te worden.

Ad. d.

Deze vraag moet ontkennend worden beantwoord. Het toepassen van de 30%-regeling heeft bij gebruikmaking van tax equalization alleen gevolgen voor de hoogte van de winst, maar wijkt niet af van de wijze waarop winsten (volgens internationale standaarden) worden berekend.

Ad. e.

Bij deze vraag moet volgens de toelichting worden gekeken naar de procedure om voor de maatregel in aanmerking te komen (zijn er discretionaire bevoegdheden om voor de regeling in aanmerking te komen?). Van een discretionaire bevoegdheid om de regeling toe te kennen is geen sprake. De voorwaarden voor het toekennen van de 30%-regeling zijn opgenomen in de wet en de inspecteur heeft geen mogelijkheid om de regeling alsnog toe te kennen indien niet aan de voorwaarden wordt voldaan. De inspecteur heeft verder geen invloed op de looptijd van de regeling en op de hoogte van het forfait. Deze vraag dient derhalve ontkennend te worden beantwoord.

Opdat minstens één van bovenstaande vragen bevestigend is beantwoord, in dit geval de vragen a, b en c, is de vervolgvraag welke economische effecten de belastingmaatregel heeft op andere lidstaten, onder meer in het licht van de daadwerkelijke belastingheffing op de betrokken activiteit in de EU.⁴¹⁹ Volgens Van Eijdsden e.a.⁴²⁰ lijkt op basis van dit economische criterium het gemiddelde belastingtarief in de EU op de betrokken activiteit relevant. Een potentieel schadelijke maatregel zou op basis hiervan slechts als schadelijk worden aangemerkt als de desbetreffende maatregel resulteert in een beduidend lagere

⁴¹⁸ Zie artikel 6 lid 2 en 3 Wet LB 1964.

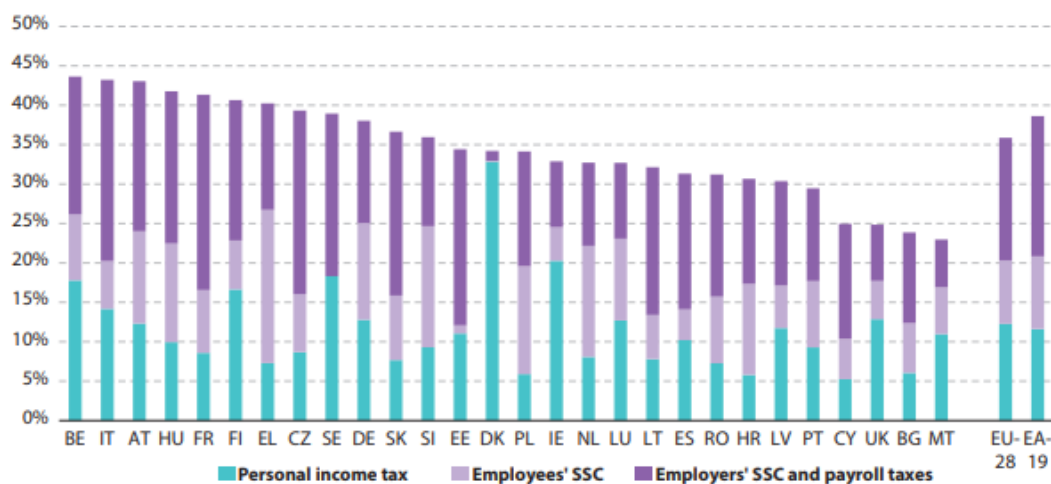
⁴¹⁹ PbEU 1998/C 2/02, onderdeel G.

⁴²⁰ Kiekebeld (2004), blz. 52.

belastingdruk dan het EU-gemiddelde.⁴²¹ Naar mijn mening moet de effectieve belastingdruk (inkomstenbelasting en sociale verzekeringspremies) van een ingekomen werknemer onder de 30%-regeling worden vergeleken met het EU-gemiddelde (zonder rekening te houden met eventuele expatregelingen van andere landen).

Op basis van data gepubliceerd door Eurostat, het bureau dat zich bezighoudt met het verzamelen en analyseren van statistieken in de EU, is het impliciet belastingtarief op arbeid⁴²² van Nederland gemiddeld 32,7% in 2015 (het meest recent onderzochte jaar), terwijl het EU-gemiddelde van de 28 EU-landen in dat jaar 35,9% bedraagt.⁴²³ In de onderstaande figuur (figuur 1) is de verhouding tussen de EU-landen en het EU-gemiddelde weergegeven voor 2015:

Figuur 1. Verhouding van het impliciete belastingtarief op arbeid in de Eu in 2015 (%).



Bron: Eurostat (2017), "Taxation trends in the European Union", blz. 29.

De belastingheffing op arbeid in Nederland is iets lager dan het EU-gemiddelde, maar Nederland positioneert zich ten opzichte van andere EU-landen in de middenmoot. Hieruit kan echter niet worden geconcludeerd dat de 30%-regeling leidt tot een beduidend lagere belastingdruk dan gemiddeld in de EU. Door Bansraj⁴²⁴ wordt namelijk terecht opgemerkt dat met deze data geen zuivere toets kan worden uitgevoerd: er ontstaat een vertroebeld beeld doordat geen data beschikbaar is over de hoogte van de belastingdruk op arbeid zonder de 30%-regeling. Het belastingtarief op arbeid is namelijk gebaseerd op het gemiddelde tarief. Hetzelfde probleem doet zich overigens ook voor op EU-niveau, aangezien veel andere EU-landen vergelijkbare expatregelingen kennen.

De NOB⁴²⁵ heeft in een schriftelijke reactie op de evaluatie van de 30%-regeling een berekening gemaakt van het nettoloon na aftrek van inkomstenbelasting en sociale verzekeringspremies dat een

⁴²¹ PbEU 1998/C 2/02, onderdeel G.

⁴²² Het impliciete tarief op arbeid is gedefinieerd als de verhouding tussen belastingen en sociale zekerheidsbedragen op arbeidsinkomsten en de totale beloning van werknemers. Zie Eurostat (2017), blz. 255.

⁴²³ Eurostat (2017), tabel 80, blz. 233.

⁴²⁴ Bansraj (2014), blz. 53.

⁴²⁵ NOB (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, onderdeel 13.

werknemer in verschillende landen ontvangt, omdat dit niet aan bod komt in het rapport van Dialogic. Bij deze berekening is uitgegaan van een reguliere belastingplichtige en niet van een werknemer die gebruik maakt van de 30%-regeling. Het is dus niet direct bekend wat het nettoloon is van een werknemer bij toepassing van de 30%-regeling. Echter kan ik op basis van deze berekening, onder de aanname dat het loon van werknemers niet daalt met toepassing van de regeling (kortweg: het voordeel van de regeling komt in zijn geheel terecht bij de werknemer) en door te abstraheren van heffingskortingen en wijzigingen van de hoogte van de sociale verzekeringspremies⁴²⁶, ervan uitgaan dat het nettoloon van de ingekomen werknemer bij benadering 30% hoger ligt door toepassing van de 30%-regeling. Het nettoloon van een gebruiker van de 30%-regeling kan hiermee worden vergeleken met het nettoloon in andere EU-landen, waarmee de effectieve belastingdruk op het arbeidsinkomen (de verhouding tussen het netto- en brutoloon) kan worden bepaald en het verschil tussen de belastingheffing van een werknemer met 30%-regeling kan worden bepaald ten opzichte van het EU-gemiddelde.⁴²⁷ Dit geeft het volgende overzicht:

Tabel 1. Verhouding van het effectieve belastingtarief op arbeid in Nederland ten opzichte van het EU-gemiddelde.

Bruto-inkomen	Nederland – geen 30%-regeling	Nederland – wel 30%-regeling	EU-gemiddelde	Vershil tussen 30%-regeling en EU-gemiddelde
€ 75 000	40.3 %	22.3 %	35.9 %	-37.8 %
€ 100 000	44.1 %	27.3 %	35.9 %	-23.9 %
€ 150 000	47.3 %	31.4 %	35.9 %	-12.5 %
€ 200 000	48.4 %	33.0 %	35.9 %	-8.2 %
€ 500 000	50.6 %	35.7 %	35.9 %	-0.4 %

Op basis van dit overzicht kan worden opgemerkt dat er bij een bruto-inkomen van € 75 000, een beduidend lagere effectieve belastingdruk is ten opzichte van het EU-gemiddelde⁴²⁸, namelijk 37,8%. In de andere gevallen is dit niet zo, waardoor in zijn algemeenheid geen aanwijzingen zijn dat de regeling hiertoe leidt. Derhalve is de 30%-regeling niet in strijd met de Gedragscode.

5.9.2.4. Is de schadelijke belastingmaatregel verenigbaar met de Gedragscode?

Voor zover een maatregel wordt gebruikt om de economische ontwikkeling van een bepaald gebied te bevorderen, is het van belang om na te gaan of de maatregel in verhouding staat tot de beoogde doelstelling en of de maatregel doelgericht is.⁴²⁹ Deze toets hoeft niet te worden uitgevoerd, omdat de 30%-regeling niet aan te merken is als een schadelijke belastingmaatregel. Indien de regeling

⁴²⁶ De hoogte van de sociale verzekeringspremies neemt af door toepassing van 30%-regeling, omdat over de onbelaste vergoeding geen premies werknemersverzekeringen hoeft te worden berekend. Zie Weerepas e.a. (2013), blz. 34.

⁴²⁷ Dit heeft als beperking dat ik het nettoloon in 2017 vergelijk met het EU-gemiddelde in 2015. Voor een juiste beoordeling zou het nettoloon in 2017 vergeleken dienen te worden met het EU-gemiddelde in 2017.

⁴²⁸ Hoewel niet is gedefinieerd in de Gedragscode wat wordt verstaan onder een beduidend lagere effectieve belastingheffing, ben ik in ieder geval van mening dat dit het geval is bij een verschil van tenminste 30%.

⁴²⁹ PbEU 1998/C 2/02, onderdeel G.

desondanks wordt aangemerkt als schadelijk, zijn er naar mijn mening, in dezelfde lijn als Bansraj⁴³⁰, geen redenen waardoor de regeling alsnog verenigbaar zou kunnen zijn met de Gedragscode. Een onderscheid dient te worden gemaakt tussen ingekomen en uitgezonden werknemers. Voor ingekomen werknemers heeft de regeling niet het doel om de economische situatie van bepaalde gebieden te bevorderen. Echter is dit voor uitgezonden werknemers wel het geval indien werk wordt verricht in de aangewezen regio's, die zijn aangeduid als ontwikkelingsgebied. Volgens Bansraj zal de 30%-regeling voor uitgezonden werknemers naar verwachting niet onder de Gedragscode kunnen vallen. Daar sluit ik mij bij aan gezien het feit dat de Gedragscode schadelijke belastingregelingen beoordeelt vanuit het perspectief van een negatieve invloed op de schatkist van andere lidstaten.

5.10. Samenvatting en conclusie

In dit hoofdstuk is onderzocht of de 30%-regeling aan te merken is als verboden staatssteun als bedoeld in artikel 107 lid 1 VwEU of als schadelijke belastingconcurrentie als bedoeld in de Gedragscode.

Een maatregel wordt aangemerkt als verboden staatssteun indien aan de volgende vier cumulatieve criteria wordt voldaan:

- a. begunstiging;
- b. van bepaalde ondernemingen of producties (selectiviteitseis);
- c. met staatsmiddelen bekostigd;
- d. waardoor de mededinging wordt vervalst en het tussenstaatse handelsverkeer ongunstig wordt beïnvloed.

De 30%-regeling leidt indirect tot een voordeel voor een onderneming als tussen de werknemer en werkgever een nettoloonafpraak is gemaakt. Dit voordeel wordt door de overheid verstrekt en de onderneming had dit voordeel niet onder normale omstandigheden verkregen. Hierdoor is sprake van een begunstiging.

Daarnaast is de regeling selectief. Er is namelijk een kleine groep werkgevers (1%) die 43% van alle gebruikers van de regeling in dienst heeft. Het gaat hierbij met name om grote internationale werkgevers, die relatief arbeidsintensief zijn en/of relatief veel te maken hebben met hoogwaardige schaarse arbeid. Naar mijn mening is er geen onderscheid tussen ondernemingen die werknemers naar Nederland halen die wel en zij die niet aan de voorwaarden voor de regeling voldoen. Zo halen beide ondernemingen schaarse werknemers met een specifieke deskundigheid naar Nederland in de gevallen waarin wel en in de gevallen waarin niet aan de 150 km-eis wordt voldaan. Deze situaties zijn gezien vanuit de doelstelling van de regeling gelijk. Dit is anders dan in de situatie waarin een werknemer niet voldoet

⁴³⁰ Bansraj (2014), blz. 54.

aan specifieke deskundigheid of de schaarstetoets, in deze situatie wordt immers het doel van de regeling niet bereikt.

Verder heb ik aangenomen dat aan de andere twee voorwaarden (c en d) wordt voldaan, waardoor de conclusie is dat de regeling aan te merken is als verboden staatssteun. Echter kan het zo zijn dat de maatregel alsnog verenigbaar is met de interne markt indien één van de vrijstellingen van toepassing is. De vrijstellingen van artikel 107 lid 2 en 3 a-d zijn naar mijn mening niet van toepassing. Echter zou lid 3 onderdeel e wel van toepassing kunnen zijn d.m.v. de De Minimis-verordening. Deze verordening kan slechts in een beperkt aantal gevallen worden toegepast.

Daarnaast is de 30%-regeling getoetst aan de Gedragscode. De Gedragscodegroep doorloopt drie stappen voor het beantwoorden van de vraag of een bepaalde maatregel aangemerkt moet worden als schadelijke belastingconcurrentie. De eerste vraag is of de maatregel onder de reikwijdte valt van de Gedragscode. Naar mijn mening valt de regeling onder de reikwijdte van de Gedragscode. De 30%-regeling heeft namelijk in aanzienlijke mate invloed op de locatiekeuze van economische activiteiten in de EU. Doordat deze eerste vraag bevestigend is beantwoord, dient bij de tweede stap te worden onderzocht of een maatregel potentieel schadelijk is. De 30%-regeling is potentieel schadelijk, omdat de regeling niet algemeen is vanuit het perspectief van de werknemer. Deze is namelijk gericht op ingekomen werknemers en niet op alle werknemers. Een besparing van 30% op de belastinggrondslag (in casu het loon) is als beduidend aan te merken gezien de invloed hiervan op de effectieve belastingdruk.

Bij de derde en tevens lastigste vraag gaat het erom of een potentieel schadelijke maatregel daadwerkelijk schadelijk wordt bevonden. Bij het beoordelen van de 30%-regeling dienen de vragen a, b, en c bevestigend te worden beantwoord. Daarom dient te worden gekeken of de regeling leidt tot een beduidend lagere effectieve belastingdruk dan het EU-gemiddelde. Op basis van de beschikbare data is het niet mogelijk om vast te stellen dat dit het geval is. Tevens is het niet mogelijk om met behulp van de berekening van de NOB te stellen dat de regeling leidt tot een beduidend lager effectief belastingtarief ten opzichte van het EU-gemiddelde. Daarom is de 30%-regeling niet aan te merken als schadelijk en is de regeling dus verenigbaar met de Gedragscode.

Hoofdstuk 6 – Aanpassingen van de 30%-regeling

6.1. Inleiding

Op basis van de vorige hoofdstukken, waarin de 30%-regeling werd getoetst, worden er in dit hoofdstuk aanbevelingen gedaan tot aanpassing van de regelgeving. Het doel daarvan is om de 30%-regeling beter aan te laten sluiten op de gehanteerde toetsingscriteria.

In het vorige hoofdstuk ben ik tot de conclusie gekomen dat de 30%-regeling aan te merken is als verboden staatssteun, waardoor de regeling afgeschaft dient te worden. Echter zie ik geen mogelijkheden voor aanpassing om alsnog te zorgen dat de regeling niet meer wordt aangemerkt als verboden staatssteun. Het is niet mogelijk om bijvoorbeeld af te spreken dat het gehele voordeel van de 30%-regeling bij de werknemer terecht komt, waardoor er geen begunstiging van de onderneming is. Of hiervan sprake is hangt namelijk van verschillende economische factoren af. Verder is de regeling niet aan te merken als schadelijke belastingconcurrentie als bedoeld in de Gedragscode, waardoor er geen wijzigingen nodig zijn. Ondanks deze constatering, ga ik wel verbeterpunten voordragen op basis van de andere criteria.

Het hoofdstuk is als volgt opgebouwd: in paragraaf 6.2 zal ik kort herhalen waarom een afschaffing van de 30%-regeling niet aan de orde moet zijn. Daarna zal ik in paragraaf 6.3 ingaan op de mogelijke aanpassingen van de regeling. Dit zal ik doen aan de hand van de gedane onderzoeken, de reacties op de schriftelijke evaluatie van de 30%-regeling, de reacties uit de literatuur, de reactie van het kabinet op de evaluatie en mijn eigen inzichten. Bij iedere aanpassing zal ik vervolgens de voor- en nadelen bespreken en dan een afweging maken of de aanpassing voldoet aan de gehanteerde criteria, dan wel dat een maatregel om een andere reden niet wenselijk is. Daar waar een aanpassing niet aan alle criteria voldoet, zal ik een afweging moeten maken tussen de verschillende criteria. Voordat deze aanpassingen worden toegelicht, plaats ik eerst een aantal algemene opmerkingen welke in acht dienen te worden genomen bij het aanpassen van de regeling. Het hoofdstuk wordt in paragraaf 6.4 afgesloten met een samenvatting en conclusie.

6.2. Afschaffen van de regeling

Voordat de aanpassingen worden toegelicht, zal ik kort herhalen waarom een afschaffing niet aan de orde moet zijn. Uit de onderzoeken van Dialogic⁴³¹ en FEI BV⁴³² blijkt dat de regeling doeltreffend is. Nederland heeft de regeling nodig om voldoende kenniswerkers aan te trekken om te kunnen concurreren met andere landen. Deze werknemers zijn schaars of niet aanwezig op de Nederlandse arbeidsmarkt. Daarnaast is de regeling een onderdeel van een aantrekkelijk Nederlands vestigingsklimaat. Als laatste leidt de regeling tot een administratieve lastenverlichting voor werkgevers

⁴³¹ Dialogic (2017), blz. 10-11.

⁴³² FEI BV (2017), blz. 17.

en werknemers. In het rapport van Dialogic⁴³³ is verder geconcludeerd dat de regeling doelmatig is. De regeling leidt eveneens niet tot een verdringing van Nederlandse werknemers. Er zijn echter ook een aantal punten van de regeling die aangepast kunnen worden, dit betreft onder meer een betere aansluiting tussen de hoogte van het forfait en de werkelijke extraterritoriale kosten.

In dit hoofdstuk wordt o.a. gebruik gemaakt van de schriftelijke reacties voor de procedurevergadering van de vaste commissie voor Financiën op 13 september 2017 naar aanleiding van het evaluatierapport over de 30%-regeling van Dialogic. De meest relevante opmerkingen en aanpassingen uit deze schriftelijke evaluatie worden gebruikt. Ook komen niet alle partijen en personen die nadien voor de procedurevergadering schriftelijk commentaar hebben gegeven op het evaluatierapport van Dialogic aan bod, ondanks dat zij hetzelfde standpunt innemen of dezelfde aanpassingen voordragen. De meeste respondenten op de evaluatie zijn van mening dat de 30%-regeling gehandhaafd moet worden, waarbij sommige aangeven dat een aantal aanpassingen mogelijk en/of wenselijk is. Alleen de FNV, het CNV en Stevens pleiten voor een afschaffing van de regeling.⁴³⁴

6.3. Aanpassingen aan de regeling

Middels aanpassingen is het mogelijk om de 30%-regeling doeltreffender en doelmatiger te maken, dan wel de passendheid van het forfait te verhogen en ervoor te zorgen dat deze aanpassingen niet leiden tot een verdringingseffect van Nederlandse werknemers. Daar waar een aanpassing niet aan alle criteria voldoet, zal ik een afweging moeten maken tussen de verschillende criteria.

Hierna worden de volgende aanpassingen onderzocht: (1) een wijziging van de looptijd van de regeling; (2) een wijziging van het forfait; (3) het wijzigen van de 150-km-voorwaarde; en (4) een aantal overige wijzigingen.⁴³⁵ Voordat deze aanpassingen worden toegelicht, wil ik eerst een aantal algemene opmerkingen plaatsen bij het aanpassen van de regeling.

6.3.1. Algemene opmerkingen bij het aanpassen van de regeling

In het rapport van Dialogic⁴³⁶ wordt, naar mijn mening terecht, opgemerkt dat beleidsconsistentie een argument is om de regeling niet aan te passen. Bedrijven en werknemers waarderen namelijk een stabiele overheid met stabiel beleid.⁴³⁷ Het gevolg hiervan is dat een wijziging op zichzelf gezien de doeltreffendheid of doelmatigheid zou kunnen verhogen, terwijl in totaliteit de wijziging meer schade aan zou kunnen richten. Tevens ben ik van mening dat er adequaat overgangsrecht dient te zijn voor de reeds afgegeven beschikkingen. Volgens het Register Belastingadviseurs⁴³⁸ (hierna: het RB) is het niet

⁴³³ Dialogic (2017), blz. 9-13.

⁴³⁴ Zie paragraaf 4.6 en zijn schriftelijke reactie op de evaluatie van de regeling.

⁴³⁵ Dialogic (2017) doet op blz. 109-110 eveneens mogelijkheden om de uitvoering van de regeling te verbeteren en daarmee de doelmatigheid. Een deel van deze mogelijkheden komt indirect aan bod bij het bespreken van de andere mogelijkheden.

⁴³⁶ Dialogic (2017), blz. 114.

⁴³⁷ Door het NFIA wordt eveneens terecht opgemerkt dat voorspelbaar en consistent overheidsbeleid een cruciaal aspect is bij de acquisitie (en het behouden) van buitenlandse bedrijven en talent. Zie NFIA (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 2.

⁴³⁸ RB (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 5.

aan te bevelen om opnieuw snel grote wijzigingen door te voeren aan de 30%-regeling. De regeling is namelijk per 2012 nog flink gewijzigd, waardoor deze thans goed past bij de huidige tijd.

Uit gesprekken van Dialogic⁴³⁹ met bedrijven en partijen die zich bezighouden met buitenlandse investeringen en buitenlandse bedrijvigheid blijkt dat er momenteel veel schuift in het politiek-economische landschap, waar de Brexit en de onzekerheid omtrent een eventuele wijziging in het fiscale systeem van de Verenigde Staten onderdeel van uitmaken. Voor Nederland kunnen beide ontwikkelingen leiden tot een aantrekkelijker vestigingsklimaat. Het zou tevens onverstandig zijn als Nederland als enige land haar fiscale voorziening voor buitenlandse werknemers aanpast of afschaft. Een deel van deze met Nederland concurrerende landen versoepelt hun fiscale regime voor expats in het kader van de Brexit of overwegen om vergelijkbare regelingen in te voeren.⁴⁴⁰ Bij wijziging van de regeling dienen de aanpassingen van andere landen in overweging te worden genomen.

Dialogic⁴⁴¹ stelt mijns inziens terecht dat de reikwijdte van de extraterritoriale kosten in ogenschouw moet worden genomen, m.a.w. welke posten zijn aan te merken als extraterritoriale kosten.⁴⁴² Een wijziging van de reikwijdte heeft zowel een effect op de vergoeding van de werkelijke extraterritoriale kosten en een effect op de 30%-regeling als hiermee het forfait wordt gewijzigd. De kosten voor een hogere levensstandaard (cost of living allowance) zijn een voorbeeld van een substantiële kostenpost die voor wijziging in overweging zou kunnen worden genomen. Zij worden op basis van verschillen in koopkrachtpariteit vastgesteld. Hoewel deze kostenpost in zichzelf te rechtvaardigen is, wordt er in de 30%-regeling geen rekening gehouden met extraterritoriale inkomsten. Een voorbeeld om dit te verduidelijken: *“Als de kosten voor levensonderhoud in Nederland een factor 3 hoger liggen dan in het land van herkomst, maar de lonen liggen een factor 2 hoger, dan zou een conversiefactor van 1,5 (3/2) mogelijk beter te rechtvaardigen zijn dan een factor 3.”*⁴⁴³ Indien de cost of living allowance versoerd zou worden, is een lager forfait ook te legitimeren.⁴⁴⁴ Een dergelijke overweging lijkt mij terecht en zou tevens een rechtvaardiging kunnen zijn voor een aanpassing van het forfait dan wel andere aanpassingen van de regeling, zoals een verkorting van de looptijd.

Door Mertens⁴⁴⁵ wordt mijns inziens terecht gesteld dat de 30%-regeling alleen deskundige werknemers uit het buitenland aan kan trekken als er een daadwerkelijke prikkel is om dit te doen. Indien werkgever en werknemer slechts een vergoeding krijgen van de extra kosten die de uitzending oproept, dan is geen sprake van een prikkel. Dus wil de regeling haar doel bereiken, dan dient sprake te zijn van overcompensatie. De mate van overcompensatie is daarbij een andere keuze. Een toevoeging die ik

⁴³⁹ Dialogic (2017), blz. 114.

⁴⁴⁰ NOB (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, onderdeel 10 en NFIA (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 3.

⁴⁴¹ Dialogic (2017), blz. 113-114.

⁴⁴² Dit is eerder ook door de Algemene Rekenkamer opgemerkt, zie paragraaf 2.5.

⁴⁴³ Dialogic (2017), blz. 114.

⁴⁴⁴ Idem.

⁴⁴⁵ Mertens (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 5.

hierbij heb is dat de 30%-regeling nog wel een administratief voordeel kan bieden, waardoor het alsnog aantrekkelijk kan zijn om te kiezen voor deze regeling. Bovendien kan deze werknemer gebruik maken van de partiële buitenlandse belastingplicht van artikel 2.6 Wet IB 2001.

6.3.2. Wijziging van de looptijd van de regeling

Eén van de aanpassingen van de regeling is een verlaging van de looptijd van acht naar vijf of zes jaar. Naar de mening van Dialogic⁴⁴⁶ heeft dit tot gevolg dat de doelmatigheid van de regeling toeneemt, terwijl de doeltreffendheid nauwelijks wordt beperkt. De reden hiervoor is dat uit data van Dialogic blijkt dat in 80% van de gevallen de uitzending niet langer dan vijf jaar duurt. Van de groep die langer dan vijf jaar van de regeling gebruik maakt, is de verwachting dat zij zich langdurig of structureel in Nederland zullen gaan vestigen. De laatste jaren hebben daarom weinig additionele positieve effecten op de overweging om naar Nederland te komen. Daarenboven valt het vestigen voor langere termijn buiten de doelstelling van de regeling. Extraterritoriale kosten kunnen op basis van artikel 31a lid 2 onderdeel e Wet LB 1964 namelijk alleen worden vergoed als sprake is van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst. Een verkorting van de looptijd kan ook vanuit maatschappelijk perspectief leiden tot een meer passende regeling. Met deze aanpassing wordt namelijk een reductie van het voordeel van de regeling bereikt voor gebruikers die zich in ieder geval structureel of langdurig in Nederland vestigen. Ik sluit mij hierbij aan.

Ook o.a. Van 't Hof en Kremers⁴⁴⁷ zijn van mening dat de looptijd van de regeling moet worden verminderd. Zij stellen voor om de looptijd te verminderen naar vijf jaar. De 30%-regeling voorziet namelijk in een tegemoetkoming voor extra kosten van het tijdelijke verblijf in Nederland. Verondersteld mag worden dat deze kosten zullen dalen naarmate de tijd verstrijkt. Na een aantal jaar zal een werknemer zijn of haar weg hebben gevonden in Nederland, niet meer tijdelijke en relatief dure huisvesting hebben en de Nederlandse taal redelijk machtig zijn. Een lange looptijd leidt volgens Kavelaars⁴⁴⁸ tevens tot een steeds ongelijkere behandeling ten opzichte van 'reguliere' inwoners van Nederland hetgeen onwenselijk en onjuist is. Ik deel deze visie. Bovendien blijkt uit onderzoek van de OESO dat na vijf jaar ongeveer 1/3 van de ingekomen werknemers nog in Nederland is, 2/3 is dus weer vertrokken uit Nederland. Van 't Hof en Kremers schrijven dat op basis hiervan geconcludeerd zou kunnen worden dat een kortere looptijd van de regeling een beperkte invloed zal hebben op de keuze om in Nederland te blijven.

Daarentegen is het RB⁴⁴⁹ van mening dat de looptijd van de regeling niet moet worden verkort, omdat dit leidt tot een afname van de kans dat werknemers, na afloop van de duur van de 30%-regeling, in Nederland blijven wonen en werken. Hiermee worden de doelen van de regeling niet bereikt, aangezien

⁴⁴⁶ Dialogic (2017), blz. 110-111.

⁴⁴⁷ Van 't Hof & Kremers (2017), blz. 2.

⁴⁴⁸ Kavelaars (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 2-3.

⁴⁴⁹ RB (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 9.

het streven is om de benodigde werknemers in Nederland te krijgen en te houden. Het RB beargumenteert verder dat bij snel vertrek uit Nederland werkgevers steeds nieuwe werknemers zullen moeten werven, wat de nodige kosten met zich meebrengt. Dit brengt negatieve gevolgen mee voor de Nederlandse economie. Indien toch wordt overwogen om de looptijd van de regeling te verkorten, dan pleit het RB voor een looptijd van ten minste zes jaar om kennis- en ervaringsoverdracht voldoende te kunnen waarborgen.

Ik ben, op basis van onderzoek van FEI BV⁴⁵⁰, Dialogic en die van de OESO, van mening dat de looptijd van de regeling verkort moet worden, ondanks dat in het onderzoek van FEI BV⁴⁵¹ naar voren komt dat een verkorting van de looptijd als één van de meest onwenselijke aanpassing wordt gezien. Een groot deel van het aantal buitenlandse werknemers dat gebruik maakt van de regeling blijft hier namelijk niet langer dan vijf jaar. In de vergelijking van Dialogic⁴⁵² van de Nederlandse regeling met die van andere landen bleek dat in het buitenland in vrijwel alle regelingen een termijn van vijf jaar gehanteerd wordt. Daarom moet naar mijn mening gekozen worden voor een looptijd van zes jaar. Hiermee zou de aantrekkelijkheid van de regeling voor het vestigingsklimaat behouden blijven en zou het aantrekkelijk moeten zijn voor buitenlandse werknemers om te kiezen voor Nederland i.p.v. één van onze omringende landen.⁴⁵³

Naar de mening van het RB⁴⁵⁴ en mijns inziens terecht, is een aanzienlijk risico van een minder aantrekkelijke regeling dat de benodigde werknemers niet naar Nederland komen of dat zij slechts komen als werkgevers bereid zijn een aanzienlijk hogere vergoeding te betalen. Deze werknemers zijn nu ook al duurder met toepassing van de 30%-regeling. Echter wordt naar mijn mening met deze aanpassing wat gedaan aan de systematische overcompensatie van werknemers met hoge inkomens; na verloop van tijd dalen de extraterritoriale kosten terwijl de vergoeding gelijk blijft. Een verkorting van de regeling zou tevens meer recht doen aan artikel 31a lid 2 onderdeel e Wet LB 1964, waarin extraterritoriale kosten alleen kunnen worden vergoed als sprake is van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst. De vraag die hier gesteld zou moeten worden is tot wanneer men kan spreken van tijdelijk verblijf. Een looptijd van acht jaar is naar mijn mening niet tijdelijk, of een looptijd van vijf of zes jaar wel tijdelijk is, betwijfel ik. Een verkorting komt naar mijn mening meer overeen met artikel 31a lid 2

⁴⁵⁰ Uit onderzoek van FEI BV blijkt de gemiddelde verblijfsduur in Nederland van ingekomen werknemers vijf jaar te zijn. Zie FEI BV (2017), blz. 8.

⁴⁵¹ FEI BV (2017), blz. 14-15.

⁴⁵² Dialogic (2017), blz. 111.

⁴⁵³ Vanzelfsprekend ben ik mij ervan bewust dat veel meer factoren relevant zijn voor een sterk vestigingsklimaat dan alleen expatregelingen (of meer de fiscaliteit in het algemeen), zoals infrastructuur en het opleidingsniveau van inwoners. Ook nemen buitenlandse werknemers meerdere aspecten mee in de keuze in welk land te werken, in deze keuze kijken zij primair naar het nettoloon en de belangrijke uitgaven als huisvesting en scholing voor de kinderen. Zij kijken niet zo zeer naar het bruto salarispakket dat wordt geboden. Zie bijvoorbeeld NOB (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, onderdelen 10 en 13.

⁴⁵⁴ RB (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 5.

onderdeel e Wet LB 1964, ondanks dat de doeltreffendheid van de regeling afneemt. Ik sluit mij aan bij Dialogic dat de doelmatigheid met deze aanpassing toeneemt.

Een verlaging van de looptijd voldoet tevens aan het neutraliteitsbeginsel. Door de aanpassing worden buitenlandse werknemers minder aantrekkelijk ten opzichte van Nederlandse werknemers waarmee de kans op een verdringingseffect verder afneemt. Daarnaast zal een aanpassing van de looptijd eenvoudig kunnen worden gerealiseerd in tegenstelling tot andere aanpassingen, waardoor zich geen grote stijging van de uitvoeringskosten zal voordoen. Daar komt wel bij dat voorzien moet worden in adequaat overgangsrecht.⁴⁵⁵ Ik stel voor om de nieuwe termijn te laten gelden voor nieuw afgegeven beschikkingen na de inwerkingtreding van de wetswijziging.

In het Regeerakkoord⁴⁵⁶ is ervoor gekozen om de looptijd van de regeling te verminderen tot vijf jaar vanaf 2019. Deze maatregel zou een structurele kostenbesparing op moeten leveren van € 284 miljoen per jaar. In de kabinetsreactie op de evaluatie van de 30%-regeling⁴⁵⁷ geeft de Staatssecretaris aan dat deze wijziging concreet betekent dat in het Belastingplan 2019 door het kabinet wordt voorgesteld om de looptijd van de regeling met ingang van 1 januari 2019 voor zowel nieuwe als bestaande gevallen met drie jaar te verkorten. Het kabinet is namelijk van mening dat kan worden gesteld dat na vijf jaar geen sprake meer is van tijdelijk verblijf in Nederland. Werkgevers hebben daarnaast de mogelijkheid om de werkelijke extraterritoriale kosten onbelast te vergoeden, hetgeen meestal aan de orde komt als niet aan de voorwaarden voor de 30%-regeling wordt voldaan. Om te voorkomen dat de werkelijke extraterritoriale kosten onbelast worden vergoed na het verstrijken van de looptijd van de 30%-regeling, en zo de effecten van de wijziging teniet worden gedaan, wordt voorgesteld dat de werkelijke extraterritoriale kosten maximaal vijf jaar onbelast kunnen worden vergoed.

Naar mijn mening is het wenselijk dat voor het vergoeden van de werkelijke extraterritoriale kosten dezelfde termijn wordt gehanteerd als voor de 30%-regeling. Voorheen was namelijk onduidelijk hoelang deze kosten onbelast konden worden vergoed.⁴⁵⁸ Echter is onwenselijk dat niet wordt voorzien in overgangsrecht voor de reeds afgegeven beschikkingen.

6.3.3. Wijziging van het forfait

6.3.3.1. Een verlaging van het forfait

Volgens Dialogic⁴⁵⁹ zou een verlaging van het forfait naar 25% een budgettaire besparing op kunnen leveren, met name voor hogere inkomens.⁴⁶⁰ Lagere inkomens zouden vermoedelijk de forfaitaire regeling verkiezen boven de werkelijke extraterritoriale kosten, wat leidt tot een budgettaire besparing. Een argument tegen het verlagen van het forfait is dat Nederland hiermee zou afwijken van de

⁴⁵⁵ Dit geldt voor alle voorgestelde wijzigingen van de regeling.

⁴⁵⁶ Regeerakkoord 2017-2021: 'Vertrouwen in de toekomst', VVD, CDA, D66 en ChristenUnie. 10 oktober 2017, blz. 65-66.

⁴⁵⁷ Kamerstukken II, 2017-2018, 34 785, nr. 83, blz. 7-8.

⁴⁵⁸ Zie De Vreede (2015), blz. 3.

⁴⁵⁹ Dialogic (2017), blz. 112.

⁴⁶⁰ Uit onderzoek van FEI BV blijkt dat dit een minder onwenselijke aanpassing is. Zie FEI BV (2017), blz. 14-15.

internationale trend waarin deze vergoeding juist groeit, met een verslechtering van het vestigingsklimaat tot gevolg. Het RB⁴⁶¹ is tegen een dergelijke verlaging voor hoge inkomens. De hoogst betaalde werknemers zullen/kunnen ook de meest waardevolle bijdrage leveren vanwege hun kennis en ervaring. Met het schrappen van de regeling voor deze groep, zal het duurder worden voor de Nederlandse werkgevers om deze kennis en ervaring te verwerven.

Naar mijn mening is het niet wenselijk om voor alle ingekomen werknemers het forfait te verlagen. Deze wijziging is namelijk grof/niet nauwkeurig, waardoor het leidt tot de nodige overkill. Uit onderzoek van Dialogic⁴⁶² blijkt namelijk dat de extraterritoriale kosten voor een gemiddelde gebruiker worden geschat op circa 29% van het loon (inclusief vergoeding), waarmee het forfait gemiddeld gezien een goede inschatting van de werkelijke extraterritoriale kosten is.⁴⁶³ *“Er blijken namelijk grote verschillen te zijn tussen groepen gebruikers van de regeling: voor circa 15% van de gebruikers is het forfait te krap, voor circa 50% is dit te ruim en voor circa 35% is het forfait ‘passend’.”* De daadwerkelijke extraterritoriale kosten van alle gebruikers bedragen slechts 20% van het totale loon van alle gebruikers. Dit wordt veroorzaakt doordat personen met hogere inkomens relatief lage extraterritoriale kosten hebben, waardoor er een groot verschil is tussen de hoogte van het forfait en de werkelijke extraterritoriale kosten. Naar de mening van Van 't Hof en Kremers⁴⁶⁴ worden werknemers met een inkomen boven € 200 000 bovenmatig bevoordeeld door de regeling. Deze categorie werknemers omvat minder dan 5% van het totale aantal gebruikers, terwijl het budgettaire belang van deze groep ruim 25% is.⁴⁶⁵

Op basis van het bovenstaande is er een goed argument om het forfait te verlagen voor hogere inkomens, waarmee een meer passende vergoeding zal ontstaan. De mogelijkheden om dit te bereiken worden hierna besproken.

6.3.3.2. Verlaging van het forfait bij hoge inkomens (vanaf € 100 000)

Op basis van eerdere inschattingen verwacht Dialogic⁴⁶⁶ dat de doeltreffendheid van de regeling afneemt bij lonen tussen € 100 000 en € 500 000. De verklaring hiervoor is dat: *“(...) in deze categorie veel ingekomen werknemers zullen zitten die schaars zijn en nu een substantiële impuls krijgen: de topingenieurs, artsen, hoogleraren, CEO's, et cetera. Het is lastig te bepalen welke impact dit op doelmatigheid zal hebben.”* In de categorie werknemers met een loon hoger dan € 500 000 is volgens Dialogic de verwachting dat er een kleine impact zal zijn op de doeltreffendheid. De reden hiervoor is dat het om een klein aantal additionele buitenlandse werknemers gaat. De verwachting is dat de impact

⁴⁶¹ RB (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 10.

⁴⁶² Dialogic (2017), blz. 9 en 111.

⁴⁶³ Het NFIA stelt mijns inziens terecht dat een forfaitaire regeling per definitie groepen kent die te krap of te ruim bedeed worden. Zie NFIA, schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 2.

⁴⁶⁴ Van 't Hof & Kremers (2017), blz. 2.

⁴⁶⁵ Algemene Rekenkamer (2016), blz. 11.

⁴⁶⁶ Dialogic (2017), blz. 111-112.

op de doelmatigheid klein zal zijn, omdat deze groep sterk fiscaal optimaliseert en alternatieve belastingconstructies zal weten in te richten.

Een aantal opties zijn er mogelijk volgens Dialogic⁴⁶⁷ om het forfait bij zeer hoge inkomens (inkomens vanaf € 100 000) te verlagen: (1) het instellen van een maximum/aftopping en (2) het beperken tot vast loon. Beide opties zullen, indien goed uitgevoerd, de regeling slechts beperkt minder eenvoudig maken.

Aan beide opties zitten volgens de NOB⁴⁶⁸ behoorlijke uitvoeringstechnische bezwaren. Zo werkt aftopping op jaarbasis onrechtvaardig uit en leidt het tot ontwijkingsgedrag (spelen met aankomst en vertrekdatum), waardoor het economische verkeer wordt verstoord. Een ander probleem dat speelt bij een maximering/aftopping, hetgeen door het NFIA⁴⁶⁹ is opgemerkt, is vanaf welk inkomen maximering/aftopping plaats moet vinden en hoe hoog deze verlaging dan moet zijn. Dit inkomen moet niet te laag worden vastgesteld maar ook niet te hoog. De vraag is ook wat voor signaal met een dergelijke aanpassing wordt afgegeven aan multinationals in deze tijd van heroriëntatie. De meest verdienende werknemers binnen een multinational beslissen vaak ook welke strategie de multinational voert en dus in welke landen zij actief zijn.⁴⁷⁰ Ook stelt de NOB dat het beperken van de vergoeding tot vast loon de nodige nadelen heeft. Zo worden met deze aanpassing bepaalde bedrijfstakken bevoordeeld waarbij een hoger vast salaris en relatief minder variabele beloning wordt betaald. Echter is er geen relatie tussen de bedrijfstak waar iemand werkt en de extra kosten die iemand maakt in het kader van het tijdelijke verblijf in Nederland. Ik ben tevens van mening dat een onderscheid tussen vast en variabel loon tot de nodige discussie kan en zal leiden met de Belastingdienst, waarmee de eenvoud en transparantie van de regeling verloren gaat. Dit wordt ook door o.a. Heithuis⁴⁷¹ erkend.

Om bovengenoemde redenen ben ik van mening dat beide voorstellen van Dialogic onwenselijk zijn om het forfait te verlagen voor hoge inkomens. Het kabinet heeft in de reactie op de evaluatie van de 30%-regeling⁴⁷² aangegeven dat het van mening is dat iedere vorm van verbijzondering leidt tot complexiteit of andere ongewenste effecten, waarmee niet wordt gekozen om deze maatregel in te voeren.

6.3.3.3. Het invoeren van een tijdsafhankelijk forfait

Het forfait zou ook aangepast kunnen worden door een tijdsafhankelijk forfait in te voeren, zoals voorgesteld door o.a. Kavelaars⁴⁷³, wat ertoe kan leiden dat het forfait passender wordt voor verschillende situaties. Te denken valt aan 35% voor de eerste twee jaar en daarna 25%, hetgeen wordt voorgesteld door Dialogic⁴⁷⁴. Dialogic schat dat deze aanpassing grotere nadelen dan voordelen zal

⁴⁶⁷ Dialogic (2017), blz. 112.

⁴⁶⁸ NOB (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, onderdeel 10.

⁴⁶⁹ NFIA (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 3.

⁴⁷⁰ NOB (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, onderdeel 11.

⁴⁷¹ Heithuis (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 15. Ook het RB (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 10 is deze mening toegedaan.

⁴⁷² Kamerstukken II, 2017-2018, 34 785, nr. 83, blz. 6.

⁴⁷³ Kavelaars (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 3.

⁴⁷⁴ Dialogic (2017), blz. 112.

hebben. Dit wordt voornamelijk veroorzaakt door de beperkte transparantie en complexere uitvoering. Ook Kavelaars is van mening dat de eenvoud van de regeling afneemt. Het voordeel van deze aanpassing is een meer passende vergoeding gedurende de looptijd van de regeling. De hoogte van het forfait en de werkelijke kosten komen met deze aanpassing namelijk meer overeen. De invloed op de doeltreffendheid en de doelmatigheid zal zeer klein zijn. Mijn inziens is deze maatregel niet wenselijk gezien de complexere uitvoering van de regeling, zoals beschreven door de NOB⁴⁷⁵. Daar komt bij dat de gemiddelde extraterritoriale kosten het forfait goed benaderen, deze zijn namelijk gelijk aan 29% van het loon.⁴⁷⁶

6.3.3.4. Een forfait dat afhankelijk is van het aantal meegemigreerde kinderen

Door Kavelaars⁴⁷⁷ wordt voorgesteld om de hoogte van het forfait mede afhankelijk te laten zijn van het aantal meekomende kinderen. Uit onderzoek van FEI BV⁴⁷⁸ blijkt namelijk dat de gezinskosten, in het bijzonder indien er kinderen zijn, substantieel hoger zijn dan wanneer de werknemer alleen naar Nederland komt. Hij stelt dat deze aanpassing tot een complexere regeling leidt, echter kan hiermee mijns inziens de overcompensatie van de regeling afnemen. De hoogte van het forfait en de werkelijke kosten komen met deze aanpassing namelijk meer overeen. Ik stel dan voor om een leeftijdsgrens in te voeren tot wanneer meegekomen kinderen leiden tot een hoger forfait, bijvoorbeeld een leeftijd van 18 jaar, dan wordt een kind namelijk meerderjarig. Hiervoor kunnen daarnaast enkele aanvullende voorwaarden worden opgesteld, zoals dat het kind op hetzelfde adres ingeschreven moet zijn als de ingekomen werknemer of een maximaal inkomen dat een kind mag verdienen. Als namelijk niet wordt voldaan aan beide voorwaarden zou beargumenteerd kunnen worden dat een kind zelfstandig is, waarmee het niet langer gerechtvaardigd is om aan te nemen dat de ingekomen werknemer hiervoor extra kosten in aanmerking mag nemen.

6.3.4. Wijzigen van de 150 km-voorwaarde

6.3.4.1. Vergroten van de 150 km-grens

Een andere wijziging is het verhogen van de 150 km-grens. Dit kan leiden tot een meer doelmatige regeling terwijl de doeltreffendheid nauwelijks wordt beperkt. De introductie van deze eis in 2012 was immers mede ingesteld met het idee dat dit verdringing zou voorkomen. Zonder deze voorwaarde kon het in de grensstreken fiscaal aantrekkelijk zijn om net over de grens personeel te gaan werven, omdat zij in tegenstelling tot werknemers in Nederland in aanmerking kwamen voor de 30%-regeling.⁴⁷⁹ Dialogic⁴⁸⁰ geeft aan dat het aantal Belgische gebruikers van de regeling sterk is afgenomen. Uit hun analyses van de werkelijke extraterritoriale kosten uitgesplitst naar land van herkomst, blijkt dat

⁴⁷⁵ NOB (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, onderdeel 10.

⁴⁷⁶ Dialogic (2017), blz. 9.

⁴⁷⁷ Kavelaars (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 3.

⁴⁷⁸ FEI BV (2017), blz. 12.

⁴⁷⁹ Dialogic (2017), blz. 111.

⁴⁸⁰ Idem.

gebruikers uit naburige landen (Verenigd Koninkrijk, Frankrijk, Duitsland en in mindere mate Italië en Spanje) in veel gevallen een overcompensatie krijgen. Deze gebruikers hebben namelijk relatief lage reiskosten en extra kosten voor levensonderhoud (cost of living allowance) door een hoger prijspeil t.o.v. het land van herkomst.

Het NFIA⁴⁸¹ is geen voorstander van het vergroten van de 150 km-grens aangezien de invoering ervan veel problemen met zich meebracht. Een vergroting roept nieuwe grensgevallen op en is in wezen even arbitrair als de huidige begrenzing, waarover de opwinding nu juist is geluwd. Daar komt bij dat de argumentatie achter de voorwaarde afneemt naarmate de afstand groter wordt. Dit standpunt is mijns inziens juist.

Dialogic⁴⁸² schrijft dat er eveneens gekozen kan worden om de 150 km-grens te vervangen door een set aan landen. Dit zou de 30%-regeling verder vereenvoudigen. De volgende Noordwest-Europese landen liggen hierbij voor de hand: Verenigd Koninkrijk, België, Luxemburg, Frankrijk, Duitsland en Denemarken. Vanuit het perspectief van beleidsconsistentie is het voor te stellen dat het logischer kan zijn om alle EU-landen als uitgangspunt te nemen. Schalekamp⁴⁸³ geeft mijns inziens terecht aan dat bij de beperking tot een set aan landen (de eerste optie) de vraag kan worden gesteld of dit niet in strijd is met het EU-recht.

Ik ben van mening dat het niet wenselijk is om te kiezen voor één van deze alternatieven. Zo wordt de regeling op het eerste gezicht eenvoudiger met het vervallen van de 150 km-voorwaarde, echter zullen meer werkgevers de werkelijke extraterritoriale kosten onbelast vergoeden, waardoor de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers zullen toenemen. Tevens zullen de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst stijgen.⁴⁸⁴ Bovendien wordt door Schalekamp⁴⁸⁵ terecht de vraag opgeworpen of de eerste optie in strijd zou kunnen zijn met het EU-recht. Daarvoor moet worden onderzocht of sprake is van een systematische overcompensatie tussen werknemers die wel en zij die niet aan de voorwaarde(n) voldoen. Bij de tweede optie zal deze vraag niet aan de orde komen. Echter is mijns inziens minstens zo relevant dat in beide alternatieven de doeltreffendheid van de regeling substantieel wordt verminderd, omdat een groot aantal gebruikers van de regeling uit de EU komt.⁴⁸⁶ Derhalve is deze wijziging weinig zinvol.

6.3.4.2. Andere invulling 150 km-grens

Respondenten hebben in het onderzoek van FEI BV meermalen aangegeven dat de 150 km-norm anders ingevuld moet worden. De huidige invulling kan namelijk onredelijk uitwerken. Zo kan de situatie ontstaan waarin een werknemer op een afstand van minder dan 150 km van de Nederlandse grens woont,

⁴⁸¹ NFIA (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 3.

⁴⁸² Dialogic (2017), blz. 9 en 111.

⁴⁸³ Schalekamp (2017), onderdeel 4.2.

⁴⁸⁴ Zie ook kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 17, blz. 21.

⁴⁸⁵ Schalekamp (2017), onderdeel 4.2.

⁴⁸⁶ Zie Algemene Rekenkamer (2016), figuur 1 op blz. 9.

maar hij/zij toch meer dan 150 km af moet leggen om naar de werkplek te komen. Daarom zou de norm zo ingevuld kunnen worden dat het gaat om de afstand van de woonplaats tot de daadwerkelijke plaats van tewerkstelling in Nederland.

Deze gedachte wordt o.a. gedeeld door Heithuis⁴⁸⁷. Hij is van mening dat de 150 km-grens eenvoudig is, maar tegelijkertijd grof kan uitwerken. Bovendien zegt deze grens weinig over de vraag of de ingekomen werknemer wel of geen extraterritoriale kosten heeft, waarvan het grootste deel bestaat uit huisvestingskosten. Een werknemer zal te maken krijgen met deze huisvestingskosten als de afstand te groot wordt om dagelijks heen en weer te reizen tussen de woon- en werkplaats. Het is bij een woon-werkafstand van 150 km of meer aannemelijk dat dit het geval is. Volgens Heithuis is bepalend: “(...) *de afstand van de (oude) woonplaats en de daadwerkelijke plaats van tewerkstelling 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.*” Derhalve is het zijns inziens logischer om de km-norm te relateren aan de werkplaats dan aan de Nederlandse grens.

Ik ben geen voorstander van een andere invulling van de 150 km-voorwaarde. Dit is voornamelijk om twee redenen. De eerste reden is dat door deze wijziging de uitvoering van de regeling complexer wordt. Een voorbeeld hiervan is het bepalen of aan de eis wordt voldaan als een werknemer op meerdere plekken werkzaam is.⁴⁸⁸ De tweede reden is dat de nieuwe invulling van de bestaande 150 km-voorwaarde in strijd zou kunnen zijn met het EU-recht. Totdat de Hoge Raad heeft geoordeeld of hiervan sprake is zullen belastingplichtigen in onzekerheid zitten, hetgeen onwenselijk is.

Het kabinet geeft in de reactie op de evaluatie van de 30%-regeling⁴⁸⁹ aan dat vanuit het oogpunt van eenvoud niet wordt gekozen voor een andere invulling van de 150 km-eis, gezien de omstandigheid dat de gebruikelijke werkplek in Nederland niet altijd gemakkelijk is vast te stellen en ook relatief gemakkelijk is te beïnvloeden en in verband met mogelijke onwenselijke grenseffecten.

6.3.4.3. Verruiming van het 150 km-vereiste voor buitenlandse studenten

Van 't Hof en Kremers⁴⁹⁰ stellen voor om, met de vrijgekomen financiële ruimte door de beperkingen, de 30%-regeling te verruimen voor buitenlandse studenten. Het aantal buitenlandse studenten dat in Nederland gaat studeren is namelijk de laatste jaren enorm toegenomen, tot wel 100 000 in het huidige collegejaar. Van deze studenten zal een aantal na afronding van de studie in Nederland in dienst treden bij een Nederlandse werkgever. In de regel komen deze studenten niet in aanmerking voor de 30%-regeling, omdat zij niet geacht worden uit het buitenland te zijn aangeworven. Zij verblijven hier immers al vanwege hun studie. In de praktijk⁴⁹¹ rijst veelvuldig de vraag of de student daadwerkelijk fiscaal

⁴⁸⁷ Heithuis (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 16.

⁴⁸⁸ Zie ook Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 17, blz. 21.

⁴⁸⁹ Kamerstukken II, 2017-2018, 34 785, nr. 83, blz. 5.

⁴⁹⁰ Van 't Hof & Kremers (2017), blz. 2-3.

⁴⁹¹ Zie ook Amorison & Kuipers (2016), blz. 8-10 voor een beschrijving deze problematiek.

inwoner is van Nederland, aangezien het verblijf voor studiedoeleinden vaak tijdelijk is waarmee zij niet altijd worden geacht hun fiscale woonplaats in Nederland te hebben. Het bepalen van de fiscale woonplaats is een zeer feitelijke aangelegenheid, ogenschijnlijke gevallen kunnen tot verschillende uitkomsten luiden.⁴⁹² Dit probleem wordt ook gesignaleerd door Dialogic⁴⁹³. Daarom wordt door Van 't Hof en Kremers voorgesteld de regeling die bestaat voor promovendi⁴⁹⁴ uit te breiden naar studenten, teneinde dergelijke discussies te voorkomen en belangrijker nog om talentvolle en hoogopgeleide potentiële werknemers in Nederland te houden. Dit kan worden bereikt door een regeling in te voeren, waarbij buitenlandse studenten die voor hun masteropleiding naar Nederland komen (zij hebben dus reeds een bachelordiploma voordat zij naar Nederland komen), gedurende twee jaar geacht worden niet in Nederland te hebben verbleven. Deze maatregel kan worden beperkt tot bepaalde studierichtingen. Hierbij dient wel goed te worden nagedacht over het onderscheid tussen opleidingen. Een dergelijke aanpassing is mijns inziens wenselijk, aangezien de doeltreffendheid van de regeling toeneemt. Mijn voorkeur gaat dan uit om de maatregel te laten gelden voor alle masteropleidingen. Zo is het probleem van concurrentievervalsing minder aanwezig dan bij een verlaging van de salarishoogte voor specifieke sectoren (zie paragraaf 6.3.5.2). Het is namelijk aan de studenten bij welke werkgever zij in dienst treden. Echter blijft het wel zo zijn dat sommige sectoren meer baat bij deze maatregel hebben dan andere. Deze maatregel voorkomt ook het moeten onderscheiden van sectoren.

6.3.5. Overige mogelijke wijzigingen

6.3.5.1. *Het invoeren van een schaarstetoets (als alternatief voor de generieke salarishoogte)*

Het gebruik van de generieke salarishoogte wordt door de stakeholders van het onderzoek van Dialogic⁴⁹⁵ als positief ervaren. Hoewel deze norm mogelijk niet de perfecte indicator is voor het toetsen van schaarste (met name bij lage lonen), is het wel een vrij goede indicatie en is het gebruik van een dergelijke norm eenvoudig en transparant. Met deze norm is voor iedereen duidelijk of een werknemer als schaars wordt gezien. Deze mening deel ik. Tevens wordt door Heithuis⁴⁹⁶ terecht gesteld dat de nadelen van afschaffing van de norm niet opwegen tegen de voordelen van handhaving ervan. Te meer, omdat ingekomen werknemers nog altijd de werkelijke kosten onbelast vergoed kunnen krijgen. Hierdoor zouden de administratieve lasten voor werknemers en werkgevers en de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst toenemen.

Toch wordt door sommige gesprekspartners van Dialogic⁴⁹⁷ voorgesteld om een schaarstetoets in te voeren, omdat er met name bij de lagere inkomens vrees is voor verdringing. Uit de analyse van Dialogic kan echter worden geconcludeerd dat de regeling niet of nauwelijks leidt tot extra verdringing. Hoewel

⁴⁹² Van 't Hof en Kremers (2017), blz. 3.

⁴⁹³ Dialogic (2017), blz. 110.

⁴⁹⁴ Promovendi aan Nederlandse universiteiten worden geacht niet in Nederland te hebben gewoond, indien zij aansluitend aan hun promotie in Nederland gaan werken, zie artikel 10e UBLB 1965.

⁴⁹⁵ Dialogic (2017), blz. 113.

⁴⁹⁶ Heithuis (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 13.

⁴⁹⁷ Dialogic (2017), blz. 113.

een schaarstetoets (nog) beter zou kunnen werken dan de salarismnorm, vraagt het echter veel van de personen die de beoordelingen moeten maken om schaarste goed te kunnen beoordelen. Hiervoor is kennis van de specifieke markt, het specifieke bedrijf en de specifieke activiteiten nodig. Deze toets zou dan gemaakt moeten worden door grote teams van beoordelaars en ook dan is het geen triviale exercitie. Daarom ligt het vanuit uitvoeringsperspectief in combinatie met vrees voor verdringing meer voor de hand om de generieke salarismnorm te verhogen dan om een inhoudelijke schaarstetoets in te voeren. Het sterkste argument hiervoor is dat een schaarstetoets de regeling zeer onvoorspelbaar en complex kan maken.⁴⁹⁸ Dat laatste argument snijdt hout, gezien de vele jurisprudentie omtrent de schaarstetoets van vóór 1 januari 2012. De 30%-regeling is sterk vereenvoudigd door de invoering van de salarismnorm. Schalekamp⁴⁹⁹ merkt terecht op dat deze maatregel budgettair minder effect zal hebben, doordat de betreffende gebruikers over zullen stappen op een vergoeding van de werkelijke extraterritoriale kosten. Desalniettemin ben ik van mening dat de invoering van een schaarstetoets in bepaalde sectoren wenselijk is, zodat werknemers worden aangetrokken die echt schaars zijn. Het nadeel hiervan is een stijging van de complexiteit en de onzekerheid voor werknemers in deze sectoren. Door duidelijke voorwaarden te stellen zou dit probleem verminderd kunnen worden. Hierbij zou gedacht kunnen worden aan een vergelijking van het bruto-uurloon van de gebruikers van de 30%-regeling in sectoren waar bijna iedereen aan de salarismnorm voldoet ten opzichte van het bruto-uurloon van reguliere werknemers op de Nederlandse arbeidsmarkt om een indicatie van schaarste te krijgen.⁵⁰⁰ Als de bruto-uurlonen van buitenlandse werknemers hoger liggen, betekent dit dat werkgevers voor deze werknemers meer bereid zijn te betalen, hetgeen een indicator is voor de schaarste van deze werknemers. Ik stel voor dat een buitenlandse werknemer bij toepassing van de 30%-regeling minstens 30% meer moeten verdienen dan de gemiddelde reguliere werknemer in de desbetreffende sector op de Nederlandse arbeidsmarkt. Ter illustratie: een accountant en een tandarts (sectoren waar bijna iedereen aan de salarismnorm voldoet) die gebruik maken van de 30%-regeling verdienen gemiddeld respectievelijk 95% en 28% meer dan een reguliere werknemer. Daarentegen een econoom (een sector waar niet iedereen aan de salarismnorm voldoet) die gebruik maakt van de 30%-regeling verdient slechts 4% meer dan een gemiddelde reguliere werknemer.⁵⁰¹

6.3.5.2. Een wijziging van de hoogte en tevens een andere invulling van de salarismnorm

Dialogic⁵⁰² stelt voor om de algemene salarismnorm te verhogen. Voor een verhoging van de salarismnorm worden vaak twee argumenten aangegeven. Ten eerste zou een verhoging bijdragen aan het beheersbaar maken van het budgettair belang. Ten tweede zou een verhoging verdringing tegen moeten gaan, wat met name bij lage lonen speelt. Uit onderzoek van Dialogic blijkt namelijk dat de groep net boven de salarismnorm relatief hoge extraterritoriale kosten heeft. Bij het verhogen van de salarismnorm zou deze

⁴⁹⁸ Dialogic (2017), blz. 113.

⁴⁹⁹ Schalekamp (2017), onderdeel 4.5.

⁵⁰⁰ Deze gedachte is ontleend aan Dialogic (2017), blz. 75-77.

⁵⁰¹ Dialogic (2017), blz. 75-77.

⁵⁰² Dialogic (2017), blz. 113.

groep overstappen op de werkelijke extraterritoriale-kosten-regeling, waardoor het licht verhogen van de algemene salarishnorm geen/ampereffect heeft op het budgettaire belang. Om (substantieel) effect te zien zou de salarishnorm flink moeten worden verhoogd. Bovendien heeft Dialogic geconstateerd dat de 30%-regeling niet of nauwelijks tot extra verdringing leidt, ondanks dat nog enige discussie bestaat over de schaarste van sommige werknemers met een loon net boven de salarishnorm. Bij het substantieel verhogen van de salarishnorm zal er weinig discussie resteren. Ik ben geen voorstander van een verhoging van de algemene salarishnorm. Deze verhoging heeft namelijk weinig effect op het budgettaire belang en van verdringing van Nederlandse werknemers is geen sprake. Tevens zouden de administratieve lasten voor werknemers en werkgevers en de uitvoeringskosten voor de Belastingdienst toenemen, omdat in meer gevallen wordt gekozen om de werkelijke extraterritoriale kosten belastingvrij te vergoeden doordat niet aan de salarishnorm wordt voldaan. Een verlaging van de algemene salarishnorm zou daarentegen ook niet aan de orde moeten zijn, omdat het forfait voor deze inkomens te laag is waardoor zij hier niet direct baat bij hebben in termen van vergoeding.⁵⁰³ Daar komt bij dat bij een lagere salarishnorm wel sprake zou kunnen zijn van verdringing van Nederlandse werknemers. Echter zou een lagere salarishnorm wel een administratief voordeel kunnen opleveren voor werkgevers en werknemers en lagere uitvoeringskosten voor de Belastingdienst, aangezien deze werknemers nu gebruik kunnen maken van de 30%-regeling.

De OESO⁵⁰⁴ pleit voor een verlaging van de salarishnorm in topsectoren en minder ontwikkelde gebieden binnen Nederland, omdat veel kenniswerkers wonen in Noord- en Zuid-Holland waarvan slechts 20% in één van de negen topsectoren werkt. De meeste werken in de zakelijke dienstverlening of in de informatie en communicatie. Naar mijn mening zitten er de nodige haken en ogen aan een verlaging van de salarishnorm voor verschillende sectoren/beroepen, ondanks dat met een verlaging van de salarishnorm een extra stimulans kan worden gegeven aan sectoren waar een tekort aan personeel is, waarmee de doeltreffendheid van de regeling toeneemt. Het kan namelijk moeilijk zijn om groepen werknemers van elkaar te onderscheiden. Hiervoor dienen gedetailleerde voorwaarden te worden opgesteld, gedetailleerder dan die van artikel 10eb lid 3 UBLB 1965 aangezien de hierin bedoelde werknemers nog 'vrij eenvoudig' af te bakenen zijn. Dit leidt daarmee tot hogere uitvoeringskosten en een minder eenvoudige regeling. Een bijkomend probleem is de mogelijke concurrentievervalsing tussen de sectoren die mensen aannemen met de verlaagde salarishnormen en zij die dat niet doen/kunnen.⁵⁰⁵ Van 't Hof en Kremers⁵⁰⁶ laten in het midden of een verlaging van de salarishnorm een goed idee is. Zij komen wel met andere aanpassingen van de regeling, die moeten leiden tot een hogere doeltreffendheid met betrekking tot het aantrekken van werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid. Zo leidt de salarishnorm in de praktijk tot problemen, welke worden veroorzaakt doordat een werkgever continu

⁵⁰³ Zie Dialogic (2017), blz. 9.

⁵⁰⁴ OESO (2016), blz. 18 en 25.

⁵⁰⁵ Tevens kan naar mijn mening in deze situatie worden afgevraagd of sprake is van staatssteun. Met deze wijziging worden bepaalde sectoren namelijk bevoordeeld ten opzichte van andere die zich in een vergelijkbare positie bevinden.

⁵⁰⁶ Van 't Hof & Kremers (2017), blz. 1-2.

dient te toetsen of een werknemer voldoet aan het salariscriterium. Dit probleem zal in tegenstelling tot werknemers met lagere salarissen niet spelen bij werknemers met hoge salarissen. Dergelijke problemen komen vaak aan het licht bij een wisseling van werkgever. De 30%-aanvraag van de nieuwe werkgever wordt door de Belastingdienst afgewezen als blijkt dat in het verleden niet aan de salarismnorm is voldaan. Om deze reden pleiten Van 't Hof en Kremers om de toets op specifieke deskundigheid, welke wordt getoetst door de salarismnorm, slechts uit te voeren bij binnenkomst in Nederland en bij wisseling van werkgever. Ik sluit mij daarbij aan, waarbij ik tevens van mening ben dat aan het einde van ieder jaar getoetst dient te worden of de werknemer aan de salarismnorm voldoet. Mijns inziens leidt deze aanpassing van de regeling tot een eenvoudigere regeling, waardoor de administratieve lasten voor de werkgever aanzienlijk lager zullen zijn dan bij een continue toets. Ook stel ik voor om het loon te herrekenen naar een jaarloon bij ingekomen werknemers die parttime werken. Hiermee is er een gelijke behandeling tussen parttime werknemers en werknemers die gedurende het jaar in Nederland komen werken.⁵⁰⁷

6.3.5.3. Het afschaffen van de partiële buitenlandse belastingplicht van artikel 2.6 Wet IB 2001

Heithuis en Kavelaars zijn kritisch op de partiële buitenlandse belastingplicht van artikel 2.6 Wet IB 2001. Zo stelt Kavelaars⁵⁰⁸ dat er vanuit theoretisch oogpunt geen reden is voor deze faciliteit, omdat het inkomen uit (buitenlands)vermogen in box 2 en 3 niet of laag zal worden belast in het land waar het zich bevindt, c.q. in de voormalige woonstaat. Een dergelijke vrijstelling heeft weinig te maken met het uitzenden van personeel en leidt tot een merkwaardige en nauwelijks te verdedigen ongelijke behandeling ten opzichte van binnenlands belastingplichtigen. Het niet belasten van vermogen en vermogensinkomsten past bovendien niet in de huidige maatschappelijke visie. Om deze redenen dient de faciliteit afgeschaft te worden, dan wel uitsluitend toegepast te worden indien de inkomsten daadwerkelijk worden belast. De besparing die dit oplevert, kan worden gebruikt om een (substantieel) hogere tegemoetkoming toe te kennen indien sprake is van meegemigreerde kinderen. Naar de mening van Heithuis⁵⁰⁹ leidt de faciliteit tot belastingvrijdom, omdat deze werknemers in Nederland wonen en daarmee niet meer binnenlands belastingplichtig zijn in de vertrekstaat, zodat deze inkomsten uit vermogenstitels niet (meer) worden belast.⁵¹⁰ Hiermee is er feitelijk sprake van belastingvrijdom. Bovendien staat het voordeel geheel los van de extraterritoriale kosten. Dit klemmt te meer volgens Huishuis, omdat de (zeer) hoge inkomens vooral zullen profiteren van deze faciliteit. Zij hebben namelijk veel vermogen. Er is geen enkele rechtvaardiging om dergelijke werknemers gunstiger te behandelen. Verder is het opmerkelijk dat de faciliteit slechts van toepassing is op werknemers die gebruik maken van de 30%-regeling en niet voor diegene die de werkelijke extraterritoriale kosten

⁵⁰⁷ Deze ongelijke behandeling is signaleerd in paragraaf 2.6.1.

⁵⁰⁸ Kavelaars (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 3-4.

⁵⁰⁹ Heithuis (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 18-19.

⁵¹⁰ Dit geldt niet voor werknemers uit landen als de VS die (mede) het nationaliteitsbeginsel hanteren als afbakening van de binnenlandse belastingplicht (op basis waarvan het wereldinkomen wordt belast). Zie Heithuis (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 18.

onbelast vergoed krijgen. Hiermee ontstaat er een stimulans om te kiezen voor de 30%-regeling, zelfs indien de werkelijke extraterritoriale kosten hoger zijn. Tevens ben ik van mening dat er geen goede rechtvaardiging is voor het bestaan van deze regeling; met deze regeling zou het Nederlandse fiscale stelsel geen barrière moeten zijn om hier te komen werken voor werknemers met inkomsten uit vermogen die in het oorspronkelijke woonland niet of laag worden belast.⁵¹¹ Nederland heeft namelijk ook het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 dat erin voorziet om dubbele belastingheffing te voorkomen in het geval er geen verdrag is gesloten of dit niet van toepassing is.

Het lijkt mij juist dat deze faciliteit wordt afgeschaft om bovenstaande redenen. Doordat het kabinet⁵¹² voorstelt om de looptijd van de regeling te verminderen naar vijf jaar, wordt ook de termijn voor de partiële belastingplicht met drie jaar verkort. De regeling kan namelijk alleen worden gebruikt als de 30%-regeling wordt toegepast, zie artikel 2.6. Wet IB 2001. Een verkorting van de looptijd is een stap in de goede richting, maar gaat niet ver genoeg. De regeling dient in het geheel te worden afgeschaft. Ik ben wel van mening dat er adequaat overgangsrecht dient te zijn voor de reeds afgegeven beschikkingen.

Echter dient de invloed van afschaffing van de partiele buitenlandse belastingplicht op de 30%-regeling eerst te worden onderzocht. Dit is namelijk niet onderzocht door Dialogic⁵¹³, terwijl de koppeling tussen beide regelingen zeker van belang is aangezien alleen geopteerd kan worden voor de partiële buitenlandse belastingplicht indien een werknemer gebruik maakt van de 30%-regeling. Het ontbreken van deze koppeling tussen artikel 2.6 Wet IB 2001 en de 30%-regeling is mijns inziens dan ook een gemis in het onderzoek, omdat het afschaffen invloed kan hebben op de andere maatregelen die genomen moeten worden.⁵¹⁴ Zo is de partiële buitenlandse belastingplicht o.a. zeer relevant voor de beoordeling of de 30%-regeling leidt tot een systematische en duidelijke overcompensatie en heeft de faciliteit invloed op de doeltreffendheid en de doelmatigheid van de 30%-regeling. Ook is goed voor te stellen dat bij afwezigheid van beide regelingen een zeer negatieve prikkel bestaat voor personen met een hoog inkomen en hoog vermogen om zich in Nederland te vestigen. Daarenboven is relevant of de partiële buitenlandse belastingplicht op zichzelf gezien doeltreffend en doelmatig is.⁵¹⁵

⁵¹¹ Vakstudie Inkomstenbelasting, artikel 2.6 Wet IB 2001, aant. 1.4 (bijgewerkt t/m 15-02-2017) en brief Staatssecretaris van Financiën van 2 september 1992, nr. WDB92/203, V-N 1992, blz. 2648.

⁵¹² Kamerstukken II, 2017-2018, 34 785, nr. 83, blz. 7.

⁵¹³ Dialogic (2017), blz. 114.

⁵¹⁴ Hetzelfde geldt ook voor de kennismigrantenregeling, ook deze regeling is net als partiële buitenlandse belastingplicht en de 30%-regeling gericht op ingekomen werknemers. Zie Dialogic (2017), blz. 8. Daarom dienen deze regelingen mijns inziens gezamenlijk te worden beoordeeld. Beide hebben namelijk een effect op de 30%-regeling, m.a.w. de toetsingscriteria worden hierdoor beïnvloed. Zo heeft het al dan niet aanwezig zijn van de kennismigrantenregeling invloed op de doeltreffendheid van de 30%-regeling. Denemarken is een concreet voorbeeld hiervan. Door het verscherpte immigratie beleid kregen Deense hoofdkantoren steeds meer moeite om buitenlandse kenniswerkers aan te trekken en te behouden. Zie Topteam Hoofdkantoren (2011), blz. 26.

⁵¹⁵ Dialogic (2017), blz. 114.

6.3.5.4. *Schrappen van alle fiscale aftrekposten voor gebruikers van de 30%-regeling*

De NOB⁵¹⁶ komt tot de conclusie dat het niet noodzakelijk is om de 30%-regeling te wijzigen. Als toch gekozen wordt om de regeling te wijzigen, dan dient gekozen te worden voor het schrappen van alle fiscale aftrekposten voor gebruikers van de 30%-regeling. Nederland kent namelijk een relatief hoog marginaal belastingtarief (52%) dat bovendien snel aanvangt (vanaf ongeveer € 67 000). Er zijn daarentegen wel diverse mogelijkheden om de belastingdruk te verlagen door middel van aftrekposten. De waarde van een euro aftrekpost die de ‘gewone’ Nederlander geniet, is hiermee gelijk in waarde aan elke euro aan onbelaste vergoeding bij toepassing van de 30%-regeling. Indien blijkt dat de werknemers met de 30%-regeling gemiddeld 2% van het loon aan fiscale aftrekposten genieten en de werknemers zonder 30%-regeling 10%, dan is hiermee 8% van het 30%-forfait gerechtvaardigd. Uit het onderzoek van de NOB blijkt dat werknemers met de 30%-regeling in mindere mate profiteren van fiscale aftrekposten. Zo hebben deze werknemers minder vaak een eigen woning, hetgeen een aanwijzing kan zijn dat deze groep minder gebruik maakt van aftrekposten. Meer onderzoek is nodig door het Ministerie van Financiën om een juist en volledig beeld te krijgen. Deze aanpassing is mijns inziens wenselijk, zo spelen de aftrekposten geen rol op het moment dat een buitenlandse werknemer voor de keuze staat om in Nederland te gaan werken. In deze keuze zijn nettoloon, onderwijs voor de kinderen en huisvesting beslissend.⁵¹⁷ Echter dient eerst aanvullend onderzoek te worden verricht.

6.3.5.5. *Het ombouwen van de 30%-regeling naar een afdrachtvermindering ten behoeve van de werkgever*

Uit de onderzoeken van Dialogic en FEI BV komt naar voren dat tax equalization regelmatig voorkomt. Volgens Kavelaars⁵¹⁸ is er “(...) reden om in dit verband stil te staan bij de achtergrond van de regeling: gaat het er nu primair om de extra kosten van de uitgezonden werknemer te vergoeden of gaat het meer om een instrument dat arbeid goedkoper moet maken?” Het is naar mijn mening juist om hierbij stil te staan. Kavelaars stelt terecht dat beide invalshoeken samenhangen. De verlaging van de belasting- en premiedruk is een effectief middel ter bevordering van de werkgelegenheid, hiermee worden immers de arbeidskosten verlaagd hetgeen de werkgelegenheid bevordert. In de Wet afdrachtvermindering (hierna: WVA) is voor met name arbeid die wordt ingezet voor innovatie de WBSO⁵¹⁹ opgezet. Deze regeling blijkt uit onderzoek van de Algemene Rekenkamer⁵²⁰ behoorlijk effectief. Dit doet de vraag opwerpen of de 30%-regeling omgebouwd moet worden tot een afdrachtvermindering ten behoeve van de werkgever. De werkgever kan daarmee een tegemoetkoming aan de inkomende werknemer doen toekomen, één en ander in overleg over diens arbeidsvoorwaarden tijdens de periode van uitzending.

⁵¹⁶ NOB (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, onderdelen 1, 4, 6 en 10. Zie ook De Vries (2017), onderdeel 4.2.3.

⁵¹⁷ Zie NOB (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, onderdeel 10.

⁵¹⁸ Kavelaars (2017), schriftelijke evaluatie 30%-regeling, blz. 3.

⁵¹⁹ Ook wel bekend als de afdrachtvermindering speur- en ontwikkelingswerk.

⁵²⁰ Het is onduidelijk om welk onderzoek het precies gaat, maar vermoedelijk gaat het onderzoek van de Algemene Rekenkamer d.d. 20 september 2011 genaamd “Innovatiebeleid”. Zie Kamerstukken II, 2011–2012, 33 009, nr. 2, blz. 13-14 en 50-52. Op basis van het onderzoek van de Algemene Rekenkamer van 31 januari 2017 genaamd “Zicht op belastingverlichtende regelen” is niet vast te stellen de regeling doeltreffend is, daar wordt niets over opgemerkt.

Dit heeft volgens Kavelaars diverse voordelen tot gevolg. Zo sluit de regeling: “(...) *beter aan bij de primaire doelstelling, heeft de werkgever alle vrijheid daar verder met de werknemer afspraken over te maken, kan de vergoeding ook beter worden afgestemd op de ET-kosten (lees: extraterritoriale kosten) van de individuele werknemer (mede inachtneming van zijn land van herkomst en het daar geldende inkomens- en uitgavenniveau), kan beter rekening worden gehouden met de voorzieningen die de werkgever zelf al treft voor de inkomende werknemer, sluit de regeling beter aan bij de doelstelling van een beter vestigingsklimaat en past een dergelijke regeling in de systematiek van de WVA.*”

Ik heb toch de nodige kanttekeningen bij deze wijziging. Zo is het naar mijn mening niet mogelijk om op basis van het rapport van de Algemene Rekenkamer vast te stellen of de WVA behoorlijk effectief is. Het onderzoek is daarvoor niet toereikend genoeg; dit wordt ook benoemd in het rapport. In het rapport wordt slechts opgemerkt dat er indicaties zijn voor doeltreffendheid, niet dat de regeling daadwerkelijk doeltreffend is. Onduidelijk is verder of de regeling doelmatig is.⁵²¹ Daar komt bij dat ik het een erg ingrijpende verandering vind, waarbij de vraag is wat de gevolgen hiervan zijn. De betrokken partijen zijn vertrouwd met de huidige regeling, hetgeen duidelijkheid schept. De door Kavelaars voorgestelde invulling van de regeling sluit ik in de toekomst niet uit, maar eerst dienen naar mijn mening de andere wijzigingen te worden doorgevoerd.

6.4. Samenvatting en conclusie

In dit hoofdstuk zijn aanbevelingen gedaan om de 30%-regeling beter aan te laten sluiten op de gehanteerde toetsingscriteria. Voordat deze aanpassingen zijn besproken, heb ik eerst kort herhaald waarom een afschaffing van de 30%-regeling niet aan de orde moet zijn. Zo is de regeling doeltreffend en doelmatig. De regeling leidt eveneens niet tot een verdringing van Nederlandse werknemers. Er zijn echter ook een aantal punten van de regeling die aangepast kunnen worden; dit betreft onder meer een betere aansluiting tussen de hoogte van het forfait en de werkelijke extraterritoriale kosten.

Bij het aanpassen van de regeling is een aantal opmerkingen geplaatst. Zo is beleidsconsistentie een argument om de regeling niet aan te passen. Bedrijven en werknemers waarderen namelijk een stabiele overheid met stabiel beleid. Daarenboven moet het vestigingsklimaat in ogenschouw worden genomen bij de besproken wijzigingen en dient stil te worden gestaan bij de scope van de extraterritoriale kosten.

Daarna ben ik ingegaan op de mogelijke aanpassingen van de regeling. Dit deed ik aan de hand van o.a. de gedane onderzoeken, de reacties op de schriftelijke evaluatie van de 30%-regeling en mijn eigen inzichten. De naar mijn mening meest belangrijke aanbevelingen zal ik kort opsommen. De eerste aanbeveling is het afschaffen van de partiële buitenlandse belastingplicht. Deze faciliteit is bijvoorbeeld slechts toepasbaar voor werknemers die gebruik maken van de 30%-regeling en niet voor werknemers die de werkelijke extraterritoriale kosten onbelast vergoed krijgen. Dit onderscheid is opmerkelijk. Daar

⁵²¹ Kamerstukken II, 2011–2012, 33 009, nr. 2, blz. 13-14 en 50-52.

komt bij dat de gegeven rechtvaardiging voor deze faciliteit niet overtuigend is. De invloed van afschaffing van de partiële buitenlandse belastingplicht op de 30%-regeling dient eerst te worden onderzocht. Het afschaffen kan immers invloed hebben op de andere maatregelen die genomen moeten worden om o.a. de systematische en duidelijke overcompensatie van de regeling te verminderen.

De tweede mogelijkheid is een verlaging van de looptijd van acht naar zes jaar. Een groot deel van het aantal buitenlandse werknemers die gebruik maakt van de regeling blijft hier namelijk niet langer dan vijf jaar. In de vergelijking van Dialogic van de Nederlandse regeling met die van andere landen bleek dat in het buitenland in vrijwel alle regelingen een termijn van vijf jaar gehanteerd wordt. Met een looptijd van zes jaar zou de aantrekkelijkheid van de regeling voor het vestigingsklimaat behouden blijven en zou het aantrekkelijk moeten zijn voor buitenlandse werknemers om te kiezen voor Nederland i.p.v. één van onze omliggende landen. Deze wijziging is wenselijk, ondanks dat de doeltreffendheid van de regeling afneemt. Door een verlaging van de looptijd zullen ondernemingen en werknemers namelijk minder snel voor Nederland kiezen. Daarentegen is de looptijd van de regeling met zes jaar langer dan die van omliggende landen. Ook wordt de regeling doelmatiger en leidt deze wijziging tot een mindere overcompensatie voor hogere inkomens. Met een kortere looptijd wordt de kans op een (mogelijke) verdringing verder teruggedrongen. Deze maatregel is daarnaast gemakkelijk uitvoerbaar.

Verder zijn er een aantal overige aanbevelingen gedaan, namelijk het verruimen van de 150 km-voorwaarde voor buitenlandse studenten die voor hun masteropleiding naar Nederland komen, een forfait dat afhankelijk is van het aantal meekomende kinderen en het invoeren van een schaarstetoets voor bepaalde sectoren waarin de salarisnorm geen onderscheidend criterium is. Daarnaast dient door het Ministerie van Financiën onderzoek te worden gedaan, voordat de fiscale aftrekposten voor gebruikers van de 30%-regeling wordt geschrapt.

Hoofdstuk 7 – Samenvatting, conclusie en aanbevelingen

7.1. Samenvatting

In deze scriptie is onderzoek gedaan naar de 30%-regeling. In dit onderzoek is getracht om een antwoord te geven op de volgende probleemstelling:

Voldoet de 30%-regeling aan de gehanteerde criteria van de wetgever bij de invoering van wetgeving, leidt de regeling niet tot een systematische en overduidelijke overcompensatie en is de regeling niet aan te merken als verboden staatssteun of schadelijke belastingconcurrentie? Zo nee, welke aanpassingen kunnen worden gedaan zodat de regeling hier wel aan voldoet?

Om deze probleemstelling te kunnen beantwoorden, heb ik in hoofdstuk 2 de regeling eerst op hoofdlijnen uiteengezet. Vervolgens is de regeling getoetst aan de criteria van paragraaf 1.3.

7.1.1. Hoofdstuk 2

De 30%-regeling is één van de fiscale faciliteiten die Nederland kent. De regeling is opgenomen in artikel 31a lid 2 onderdeel e Wet LB 1964 en heeft de volgende doelstellingen: (1) het aantrekkelijker maken en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat, (2) het aantrekken van werknemers uit het buitenland met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is en (3) het beperken van de administratieve lasten voor werknemers en werkgevers.

Extraterritoriale kosten kunnen onbelast worden vergoed ter hoogte van 30% van het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan. Zo dient sprake te zijn van een in het buitenland wonende werknemer die in Nederland komt werken voor een Nederlandse inhoudingsplichtige. Deze werknemer dient tevens te beschikken over een specifieke deskundigheid die niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Bovendien moet een werknemer in de voorafgaande twee jaar aan de tewerkstelling in Nederland meer dan zestien maanden minimaal 150 kilometer van de Nederlandse grens gewoond hebben. Als aan deze voorwaarden wordt voldaan kan de regeling in beginsel voor een periode van acht jaar worden toegepast.

7.1.2. Hoofdstuk 3

In hoofdstuk 3 is de regeling getoetst aan het neutraliteitsbeginsel, doeltreffendheid en doelmatigheid. Naar mijn mening dient de conclusie te worden getrokken dat op basis van de onderzoeken van FEI BV en Dialogic de 30%-regeling niet leidt tot een verdringingseffect van Nederlandse werknemers en daarmee voldoet aan het neutraliteitsbeginsel. Op basis van het onderzoek van FEI BV kunnen de volgende redenen worden gegeven: (1) werkgevers kijken bij het wervingsproces primair naar de geschikte persoon voor een bepaalde functie, waarbij het niet van belang is of de werknemer in aanmerking komt voor de 30%-regeling; (2) de 30%-regeling biedt werkgevers de mogelijkheid om werknemers aan te trekken die niet of schaars aanwezig zijn op de Nederlandse arbeidsmarkt, waardoor

deze ondernemingen in staat zijn om verder te groeien. Hierdoor leidt de regeling juist tot extra arbeidsplaatsen, ook voor Nederlandse werknemers.

In het onderzoek van Dialogic komt naar voren dat verdringing vooral kan spelen bij de groep werknemers met hoge inkomens afkomstig uit een land met een hoge koopkrachtpariteit (Verenigd Koninkrijk, Frankrijk, etc.), omdat voor hen geldt dat er een (groot) verschil is tussen de 30%-vergoeding en de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten. Voor deze werknemers kan dus sprake zijn van verdringing door de 30%-regeling. Echter zijn er geen indicaties dat sprake is van verdringing. Er is namelijk een brede consensus dat werknemers met hoge inkomens een zekere schaarste vertegenwoordigen. Daarentegen zal verdringing typisch voorkomen bij werknemers uit landen met een lage koopkracht (India, China, etc.). Deze kans op verdringing wordt niet veroorzaakt door de 30%-regeling, omdat het forfait voor deze werknemers niet hoger is dan de werkelijke extraterritoriale kosten. Grensarbeiders zijn de andere groep werknemers waar de regeling tot verdringing zou kunnen leiden. Het verschil tussen de 30%-vergoeding en de extraterritoriale kosten is namelijk groot voor deze groep, omdat zij lage extraterritoriale kosten hebben. Sinds de invoering van de 150-km eis wordt deze groep werknemers van de regeling uitgesloten, waardoor geen sprake meer is van een verdringingseffect. De conclusie van Dialogic luidt dat de 30%-regeling niet of nauwelijks leidt tot verdringing. Ik sluit mij hierbij aan.

Daarnaast dient, naar mijn mening, op basis van de onderzoeken van FEI BV en Dialogic de conclusie te worden getrokken dat de regeling leidt tot het aantrekken van werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid en zorgt voor een aantrekkelijker en competitief te houden vestigingsklimaat. Of deze doelen worden bereikt is afhankelijk van de keuzes die andere landen maken. Landen concurreren namelijk met elkaar om kenniswerkers aan te trekken en om aantrekkelijk te zijn voor buitenlandse ondernemingen. Verder blijkt uit onderzoek van Dialogic dat de 30%-regeling de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers verlaagt.

Eveneens kan mijns inziens, ondanks een behoorlijke mate van onzekerheid in de geschatte kosten en opbrengsten van de 30%-regeling, op basis van het onderzoek van Dialogic worden geconcludeerd dat de 30%-regeling doelmatig is. De opbrengsten zijn namelijk hoger dan de kosten.

7.1.3. Hoofdstuk 4

Vervolgens is onderzocht of de 30%-regeling leidt tot een systematische en duidelijke overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten. Na verwijzing van het HvJ heeft de Hoge Raad op basis van het onderzoek van A-G Niessen naar de geschiedenis van de totstandkoming van de 30%-regeling en een globale berekening van de werkelijke extraterritoriale kosten geconcludeerd dat de 30%-regeling niet leidt tot een systematische en duidelijke overcompensatie. Op de motivering en de uitkomst van het arrest is de nodige kritiek geuit.

Zo ben ik van mening dat de motivering van de Hoge Raad in zijn arrest van 4 maart 2016 onvoldoende is; ook de beslissing is naar mijn mening niet overtuigend. De Hoge Raad baseert zich op de geschiedenis van de totstandkoming van de 30%-regeling om te concluderen dat hieruit kan worden opgemaakt dat geen sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie. Er is alleen geen bewijs van een onderzoek naar de hoogte van het forfait waaruit blijkt dat deze de hoogte van de werkelijke extraterritoriale kosten benaderd. Daarnaast zijn er vele aanwijzingen die duiden op een systematische en duidelijke overcompensatie. Daarenboven ben ik van mening dat de toets of sprake is van een duidelijke en systematische overcompensatie niet moet worden beoordeeld over de hele populatie van ingekomen werknemers die gebruik maakt van de 30%-regeling, zoals de A-G meent, maar dat onderscheid dient te worden gemaakt tussen categorieën werknemers naar bepaalde eigenschappen als inkomen en land van oorsprong. Deze groepen zijn niet objectief vergelijkbaar, waarmee het onjuist is om alle categorieën werknemers samen te nemen. Als onderscheid wordt gemaakt tussen deze groepen komt duidelijk naar voren dat in ieder geval sprake is van een systematische en duidelijke overcompensatie voor inkomens vanaf € 100 000. Deze overcompensatie wordt naar mijn mening duidelijker als de keuzeregeling van artikel 2.6 Wet IB 2001 wordt meegenomen.

Op basis van het voorgaande ben ik dan ook van mening dat de uitkomst van het arrest onjuist is geweest. Wanneer een vergelijkbare zaak aan de Hoge Raad wordt voorgelegd, zal hij, mede gelet op de uitgekomen rapporten van Dialogic, de Algemene Rekenkamer en FEI BV, niet kunnen volstaan met een verwijzing naar zijn arrest van 4 maart 2016. De Hoge Raad zal dan met een nieuwe motivering moeten komen voor zijn beslissing.

Naar mijn mening zou deze nieuwe motivering dan tot de beslissing moeten leiden dat de regeling voor bepaalde categorieën werknemers tot een systematische en duidelijke overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten leidt. Het voorgaande geldt in ieder geval voor werknemers met een inkomen vanaf € 100 000. Deze overcompensatie wordt duidelijker als de keuzeregeling van artikel 2.6 Wet IB 2001 wordt meegenomen.

7.1.4. Hoofdstuk 5

In hoofdstuk 5 is onderzocht of de 30%-regeling aan te merken is als verboden staatssteun als bedoeld in artikel 107 lid 1 VwEU of als schadelijke belastingconcurrentie als bedoeld in de Gedragscode.

Een maatregel wordt aangemerkt als verboden staatssteun indien aan de volgende vier cumulatieve criteria wordt voldaan:

- a. begunstiging;
- b. van bepaalde ondernemingen of producties (selectiviteitseis);
- c. met staatsmiddelen bekostigd;
- d. waardoor de mededinging wordt vervalst en het tussenstaatse handelsverkeer ongunstig wordt beïnvloed.

De 30%-regeling leidt indirect tot een voordeel voor een onderneming als tussen de werknemer en werkgever een nettoloonafpraak is gemaakt. Dit voordeel wordt door de overheid verstrekt en de onderneming had dit voordeel niet onder normale omstandigheden verkregen. Hierdoor is sprake van een begunstiging.

De regeling is selectief, omdat een kleine groep werkgevers (1%) 43% van alle gebruikers van de regeling in dienst heeft. Het gaat hierbij met name om grote internationale werkgevers, die relatief arbeidsintensief zijn en/of relatief veel te maken hebben met hoogwaardige schaarse arbeid. Ik ben van mening dat er geen onderscheid is tussen ondernemingen die werknemers naar Nederland halen die wel en zij die niet aan de voorwaarden voor de regeling voldoen.

Verder heb ik aangenomen dat aan de andere twee voorwaarden (c en d) wordt voldaan, waardoor de conclusie is dat de regeling aan te merken is als verboden staatssteun. Echter kan het zo zijn dat de maatregel alsnog verenigbaar is met de interne markt indien één van de vrijstellingen van toepassing is. Naar mijn mening zou slechts de De Minimis-verordening in een beperkt aantal gevallen uitkomst kunnen bieden.

Daarnaast is de 30%-regeling getoetst aan de Gedragscode. De Gedragscodegroep doorloopt drie stappen voor het beantwoorden van de vraag of een bepaalde maatregel aangemerkt moet worden als schadelijke belastingconcurrentie. De eerste vraag is of de maatregel onder de reikwijdte valt van de Gedragscode. Naar mijn mening valt de regeling onder de reikwijdte van de Gedragscode. De 30%-regeling heeft namelijk in aanzienlijke mate invloed op de locatiekeuze van economische activiteiten in de EU. Doordat deze eerste vraag bevestigend is beantwoord, dient bij de tweede stap te worden onderzocht of een maatregel potentieel schadelijk is. De 30%-regeling is potentieel schadelijk, omdat de regeling niet algemeen is vanuit het perspectief van de werknemer. Deze is namelijk gericht op ingekomen werknemers en niet op alle werknemers. Een besparing van 30% op de belastinggrondslag (in casu het loon) is als beduidend aan te merken gezien de invloed hiervan op de effectieve belastingdruk.

Bij de derde en tevens lastigste vraag gaat het erom of een potentieel schadelijke maatregel daadwerkelijk schadelijk wordt bevonden. Bij deze beoordeling dienen de vragen a, b, en c bevestigend te worden beantwoord. Daarom dient te worden gekeken of de regeling leidt tot een beduidend lagere effectieve belastingdruk dan het EU-gemiddelde. Op basis van de beschikbare data is het niet mogelijk om vast te stellen dat dit het geval is. Tevens is het niet mogelijk om met behulp van de berekening van de NOB te stellen dat de regeling leidt tot een beduidend lager effectief belastingtarief ten opzichte van het EU-gemiddelde. Daarom is de 30%-regeling niet aan te merken als schadelijk en is de regeling dus verenigbaar met de Gedragscode.

7.2. Conclusie

Het antwoord op de probleemstelling is dat de 30%-regeling voldoet aan het neutraliteitsbeginsel. Daarnaast is de regeling doeltreffend en doelmatig. Verder is de regeling niet aan te merken als schadelijke belastingconcurrentie als bedoeld in de Gedragscode. Echter leidt de regeling tot een systematische en duidelijke overcompensatie van de werkelijke extraterritoriale kosten en is de regeling aan te merken als staatssteun als bedoeld in artikel 107 lid 1 VwEU.

7.3. Aanbevelingen

Doordat de regeling niet aan alle criteria voldoet, dan wel dat er verbeteringen mogelijk zijn, is in hoofdstuk 6 onderzocht welke maatregelen ervoor zorgen dat de regeling beter aansluit op de gehanteerde criteria.

Bij het aanpassen van de regeling is een aantal opmerkingen geplaatst. Zo is beleidsconsistentie een argument om de regeling niet aan te passen. Bedrijven en werknemers waarderen namelijk een stabiele overheid met stabiel beleid. Daarenboven moet het vestigingsklimaat in ogenschouw worden genomen bij de besproken wijzigingen en dient stil te worden gestaan bij de scope van de extraterritoriale kosten.

De eerste aanbeveling is het afschaffen van de partiële buitenlandse belastingplicht. Deze faciliteit is bijvoorbeeld slechts toepasbaar voor werknemers die gebruik maken van de 30%-regeling en niet voor werknemers die de werkelijke extraterritoriale kosten onbelast vergoed krijgen. Dit onderscheid is opmerkelijk. Er is ook geen goede rechtvaardiging voor deze faciliteit. Voordat de faciliteit wordt afgeschaft, dient eerst de invloed hiervan op de 30%-regeling te worden onderzocht. Het afschaffen kan immers invloed hebben op de andere maatregelen die genomen moeten worden om o.a. de systematische en duidelijke overcompensatie van de regeling te verminderen.

De tweede mogelijkheid is een verlaging van de looptijd van acht naar zes jaar. Een groot deel van het aantal buitenlandse werknemers die gebruik maakt van de regeling blijft hier namelijk niet langer dan vijf jaar. In de vergelijking van Dialogic van de Nederlandse regeling met die van andere landen bleek dat in het buitenland in vrijwel alle regelingen een termijn van vijf jaar gehanteerd wordt. Met een looptijd van zes jaar zou de aantrekkelijkheid van de regeling voor het vestigingsklimaat behouden blijven en zou het aantrekkelijk moeten zijn voor buitenlandse werknemers om te kiezen voor Nederland i.p.v. één van onze omringende landen. Deze wijziging is wenselijk, ondanks dat de doeltreffendheid van de regeling afneemt. Door een verlaging van de looptijd zullen ondernemingen en werknemers namelijk minder snel voor Nederland kiezen. Daarentegen is de looptijd van de regeling met zes jaar langer dan die van omringende landen. Ook wordt de regeling doelmatiger en leidt deze wijziging tot minder overcompensatie voor hogere inkomens. Met een kortere looptijd wordt de kans op een (mogelijke) verdringing verder teruggedrongen. Deze maatregel is daarnaast gemakkelijk uitvoerbaar.

Verder zijn er een aantal overige aanbevelingen, namelijk het verruimen van de 150 km-voorwaarde voor buitenlandse studenten die voor hun masteropleiding naar Nederland komen, een forfait dat afhankelijk is van het aantal meekomende kinderen en het invoeren van een schaarstetoets voor bepaalde sectoren waarin de salarishnorm geen onderscheidend criterium is.

Het invoeren van de door mij voorgestelde aanpassingen zal leiden tot een regeling die beter aansluit op de in dit onderzoek gehanteerde criteria.

Bibliografie

Artikelen, boeken en rapporten

Aalbers, M.A. & Jaarsma, M.I., “Het beginsel van een marktdeelnemer in de markteconomie: rechtsontwikkelingen en praktische knelpunten in gebiedsontwikkeling. Terug naar de basis.”, Tijdschrift voor Staatssteun, nr. 3 september 2015.

Algemene Rekenkamer, “Handleiding Onderzoek naar doelmatigheid en doeltreffendheid.” Den Haag: Algemene Rekenkamer 2005.

Algemene Rekenkamer, “Fiscale tegemoetkoming voor experts uit het buitenland: de 30%-regeling”. Den Haag: Algemene Rekenkamer 2016.

Algemene Rekenkamer, “Zicht op belastingverlichtende regelingen”, Den Haag: Algemene Rekenkamer 2017.

Amorison, H.L., “De 30%-regeling vanaf 2012 (deel 1)”, Over de Grens 2014/01.

Amorison, H.L., “De 30%-regeling vanaf 2012 (deel 2)”, Over de Grens 2014/02.

Amorison, H.L., “30%-regeling en sporters”, Fiscaal Praktijkblad 2015/1603.

Amorison, H., “De 30%-regeling: toch EU-proof?”, Praktijkblad over salaris 2016/8.

Amorison, H. & Kuipers, H., “30%-regeling – werknemer moet niet al in NL wonen of werken”, Praktijkblad over salaris 2016/16.

Baaij, M., Bosch, van den, F., Volberda, H. & Mom, T., “Wederzijds profijt: de strategische waarde van de top 100 concernhoofdkantoren voor Nederland en van Nederland voor deze top 100”, Rotterdam: Rotterdam School of Management, Erasmus Universiteit 2009.

Beers, van, J.P.M., “Lokale steunmaatregelen: ongeoorloofde staatssteun?”, Gst. 2017/31.

Beers, van, E., “30%-regeling: toepassing bij Nederlandse Universiteiten”, Over de Grens 2017/06.

Bisschoff-Moonen, J.B.M.H., Bollen-Vandenboorn, A.H.H., Raaijmakers, J.H.P.M., Roij, van, W.A.P., Weerepas, M.J.G.A.M. & Westen, van, G.W.B., “Cursus Belastingrecht – Loonbelasting”, Deventer: Kluwer 2016.

Bossche, van den, A.M. “Over de EU-grenzen aan fiscale concurrentie tussen lidstaten: interne markt, Unietrouw, staatssteun”, SEW, 2016, nr. 7/8.

Brandsma, R.P.C.W.M., Chin-Oldenziel, M., Pancham, S.R. & Weber, D.M., “Cursus Belastingrecht – Europees Belastingrecht”, Deventer: Kluwer 2015.

Bruinsma, S.W.F.H., “Manoeuvreren in Europese wateren: internationaal fiscaal beleid”, Onbekend: Sdu Uitgevers bv 2007.

Brumleve, A., “EU Hof: onderzoek of de 30%-regeling bovenmatig is”, Loonzaken 2015 – nummer 2.

Brumleve, A., “Internationale schoolkosten: vergoeden of uitruilen”, Loonzaken 2015 – nummer 3.

Brumleve, A., “De werking en ruimte van het salariscriterium: erop of eronder”, Over de Grens 2015/05.

Burgers, I.J.J., Adema, R.P.C., Boulogne, G.F., Haan, de, P.M., Herwaarden, van, A.J., Kusters, L.F., Pit, H.M. & Vries, de, M.J., “Wegwijs in het Internationaal en Europees Belastingrecht”, Onbekend: Sdu Uitgevers bv 2017.

Caminada, C.L.J. & Vording, H., “Belasting als beleidsinstrument”, Onbekend: Sdu Uitgevers bv 2007.

Camonier, A. & Pietersz, M., “Handboek Expats/Impats”, Alphen aan den Rijn: Kluwer 2010.

CBS, Internationaliseringsmonitor 2015 - Derde kwartaal.

Cnossen, S.H.G., “Selectiviteit en belastingmaatregelen: een verhaal zonder einde?”, Juridisch up to Date 2017/01.

Commissie ficties en forfaits, “Ficties en forfaits in het belastingrecht – Rapport van de Commissie ficties en forfaits, Geschriften en de Vereniging voor Belastingwetenschap (nr. 252), Deventer: Kluwer 2014.

Cornelisse, R.P.C., “Laat de EU zich overtroeven?”, NTFR 2017/314.

Cox, M., “Artikel 107 VWEU onverenigbare steunmaatregelen (voorheen art. 87 EG-Verdrag)”, commentaar bijgewerkt tot 7 maart 2018, NDFR.

CPB, “Keuzes in Kaart 2018-2021”, Den Haag: CPB 2017.

Deré, P., Gunn, A. & Matthijs, D., “Een tussenstand: de Starbucks-casus en de Belgische excess profit rulings”, Tijdschrift voor Staatssteun, nr. 4 december 2015.

Dialogic, “Evaluatie 30%-regeling”, Utrecht: Dialogic 2017.

Dijk, van, M., “Evaluatie 30%-regeling: doelen zijn bereikt”, SalarisMagazine september 2017.

Douma, S.C.W., “Houdt het dan nooit op? Worstelingen met selectiviteit”, NTFR 2014/2653.

Douven, C.L.J.R., “Een beter gerichte 30%-regeling”, Praktijkblad salarisadministratie 2011/14.

Eijdsen, van, J.A.R., Kiekebeld, B.J. & Smit, D.S., “Nederlands belastingrecht in Europees perspectief”, Deventer: Kluwer 2014.

Engelen, F.A. & P.C. Vegt, van der, P.C., “De octrooi- en rentebox: dispariteit, distorsie of steunmaatregel?”, WFR 2006/1181.

Engelen, F.A., “Over belastingen, fundamentele vrijheden en steunmaatregelen”, NTFR 2010/73.

Eurostat, “Taxation trends in the European Union”, Publications Office of the European Union: 2017.

EY, “Barometer Nederlands vestigingsklimaat 2016 – Van investeren naar blijvend vertrouwen.” Plaats onbekend: EY 2016.

Essers, M.J.J.M. & Wolffers, B.E.M., “Het Europese staatssteunverbod en het midden- en kleinbedrijf”, Tijdschrift voor Staatssteun, nr. 1 mei 2017.

Fiscaal Economisch Instituut BV, “Onderzoek naar de toepassing van de 30%-regeling”, Rotterdam: Fiscaal Economisch Instituut BV 2017.

FutD, “Vergoeding kosten internationale school”, Beloning en Belasting aflevering 2015/13.

Gayer, T. & Rosen, H. S., “Public Finance.” New York: McGraw-Hill companies 2008.

Geld, van der, J.A.G., “Hoofdzaken vennootschapsbelasting”, Deventer: Kluwer 2015.

Giele, J.F.M., “Belastinguitgaven”, in: Maatschappelijk heffen deel 1 – De wetenschap, Deventer: Kluwer 2006.

Graaf, de, A.C.G.A.C., Kavelaars, P. & Stevens, A.J.A., “Internationaal belastingrecht”, Deventer: Kluwer 2015.

Gribnau, J.L.M., “The Code of Conduct for Business Taxation als soft law-instrument”, TFB 2008/02.

Gunn, A.F., “Fiscale staatssteun: dansen op de vulkaar”, NTFR 2011/1350.

Gunn, A.F., “Nederland belastingland”, NTFR 2016/644.

Hancher, L., Ottervanger, T. & Slot, P., “EU State Aids”, 4e druk, Sweet & Maxwell Ltd, Andover 2012.

Happé, R.H., “Over belastingheffingen ethiek. Enige politiek-filosofische verkenning”, in: Maatschappelijk heffen deel 1 – De wetenschap, Deventer: Kluwer 2006.

Hemels, S.J.C. & Ros, A.P., “Belastinguitgaven: verantwoord betekent niet per se afschaffen”, Onbekend: Sdu Uitgevers bv 2007.

Hemels, S.J.C., “Japan: gisteren, vandaag en morgen”, NTFR-A 2015/1.

Hessel, B., “De beleidsmatige benadering van staatssteunregels”, Tijdschrift voor Staatssteun, nr. 3/4 december 2016.

- Heuts, J., “De 30%-regeling in de leer van de Europese vrijheden”, *Over De Grens* 2015/01.
- Heuts, J., “30%-regeling en einde tewerkstelling: een moment om even bij stil te staan!”, *SalarisMagazine* november 2015.
- Hof, van ‘t, J.P. & Kremers, O.C., “De ‘nieuwe’ 30%-regeling, 5 jaar op weg, maar hoe lang nog ...”, *NTFR* 2017/1020.
- Hosson, de, F.C., “De rol van het Europese Hof bij de totstandkoming van een gelijke fiscale behandeling van ondernemingen binnen de gemeenschappelijke markt”, in: *Schonis-bundel*, Deventer: Kluwer 2006.
- Hurk, van den, H.T.P.M., “Europees Gemeenschapsrecht en directe belastingen”, Deventer: Kluwer 2001.
- Kalloe, V., “Research and development and innovation”, *TFO* 2008/98.
- Kam, de, C.A., “Polderlasten”, Deventer: Kluwer 2006.
- Kavelaars, P., “Fiscaliteit en kenniseconomie”, in *Belasting met beleid*, Onbekend: Sdu Uitgevers bv 2007.
- Kavelaars, P., “Pensioenfondsen, API’s en staatssteun”, *Pensioen Magazine* 2008, nr. 2, artikel 17.
- Kavelaars, P., “Enkele topics in de loonheffingen”, *TFO* 2009/117.
- Kavelaars, P., “Staatssteun in the picture”, *NTFR-B* 2012/8.
- Kemmeren, E.C.C.M., “Sopora: A Welcome Landmark Decision on Horizontal Comparison”, *EC Tax Review* 2015/4.
- Kiegebeld, B.J., “Harmful Tax Competition in de European Union, Code of Conduct, countermeasures and EU law”, *Foundation for European Fiscal Studies*, Deventer: Kluwer 2004.
- Kiegebeld, B.J., “Staatssteun en (de-facto) selectiviteit”, *NTFR-B* 2016/38.
- Kleine Kalvenhaar, D., “De 30%-regeling anno 2013”, *WFR* 2013/659.
- Knook, A.D.L. & Midden, van, G.J., “Staatssteun en gebiedsontwikkeling (deel 1)”, *BR* 2016/88.
- Knook, A.D.L. & Midden, van, G.J., “Staatssteun en gebiedsontwikkeling (deel 2)”, *BR* 2016/97.
- Korving, J.J.A.M., “Europees belastingrecht”, Den Haag: Sdu Uitgevers bv 2011.
- Korving, J.J.A.M., “Misbruik en primair EU-recht”, *TFO* 2013/125.3.
- Korving, J.J.A.M., “Europees belastingrecht”, Den Haag: Boom Juridische uitgevers 2014.

Korving, J.J.A.M., “Spaanse goodwill-arresten: kerstcadeau uit Luxemburg?”, NTFR-B 2017/11.

Kurt, N. & Reins, D., “Salarisnormen voor buitenlandse werknemers in Nederland (deel 1)”, VBGOW 2017/07/0069.

Lahaije, A., Blaakman, R. & Burk, van, B., “Schijf van vijf bij internationaal in-en uitzenden van werknemers”, Praktijkblad salarisadministratie 2015/5.

Langevoord, A.A.W., “Brexit komt eraan”, SalarisMagazine november 2016.

Luja, R.H.C., “Staatssteun in de winstsfeer: een stand van zaken”, TFO 2010/61.

Luja, R.H.C., “Indirecte fiscale staatssteun: over de bijrol van investeerders, crediteuren en werknemers”, in: 'k Moet eerlijk zeggen - Vriendenbundel Henk van Arendonk, Den Haag: Sdu Uitgevers bv 2013.

Luja, R., “Fiscale rulings en staatssteun”, NJB 2015/678.

Luja, R.H.C., “Het conceptwetsvoorstel Terugvordering staatssteun: navorderen, naheffen of niets doen?”, WFR 2016/171.

Maagdenberg, van den, S.P.M. & Engelen, S.B.M.A., “Europese ontwikkelingen: staatssteun en mandatory disclosure”, WFR 2017/232.

Maas, C., “Staatssteun en fiscaliteit”, WFR 2017/219.

Mens, van K.L.H., Beukers-van Dooren, A.F.M.Q. & S. Feenstra, “Belastingen in Europees perspectief”, Deventer: Kluwer 1999.

Mertens, A.L., “Het beginsel van de minste pijn”, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2014.

Meussen, G.T.K., “De invloed van Europa op de fiscaliteit”, MBB 2016/09/10.

Michielse, G.M.M., “Anachronismen en andere waanideeen”, Den Haag: Sdu Uitgevers bv 2007.

Ministerie van Verkeer en Waterstaat, & Ministerie van Financiën. “Evaluatie van de fiscale maatregelen in het zeescheepvaartbeleid.” Den Haag: Ministerie van Verkeer en Waterstaat & Ministerie van Financiën 2007.

NFIA, “Hoe attractief is Nederland in de wereldwijde strijd om de buitenlandse kenniswerker in vergelijking met België, Duitsland, Frankrijk, Ierland, Luxemburg, het Verenigd Koninkrijk en Zwitserland?”, Monitor vestigingsklimaat deel II, NFIA/Ministerie van Economische Zaken 2017.

Nies, de, IJ., “Integratie van de RDA in de WBSO en actualiteiten innovatiebox”, TFO 2016/143.1.

Nietveld, J., “150-kilometergrens verkort”, SalarisMagazine januari 2015.

Nijkamp, D., “Nederland als vestigingsplaats voor vermogende particulieren”, Vakblad Estate Planning 2015/31.

Noordenbos, H.J., “Wijziging 30%-regeling aanvechtbaar”, NTFR 2011/2610.

Nouwen, M.F., “De verplichte groepsrentebox: geen verboden staatssteun, wel schadelijke belastingconcurrentie?”, WFR 2009/1154.

Nouwen, M.F., “De strijd tegen schadelijke belastingconcurrentie in de Europese Unie is weer losgebarsten: een tussenbalans”, WFR 2012/1296.

Nouwen, M.F., “De Europese Gedragscodegroep wordt steeds belangrijker in de strijd tegen belastingontwijking”, WFR 2016/221.

OECD, “Recruiting immigrant workers: The Netherlands 2016”, Paris: OECD Publishing 2016.

Ouderaa, van der, E.A.G., “De zwanenzang van een bepaling: over de toepassing van het vertrouwensbeginsel bij de beëindiging van staatssteun”, in: Pincipieel belastingrecht – Vriendenbundel Richard Happé, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011.

Pal, van der, D.T., “Staatssteun en de zeehavenvrijstelling”, MBB 2016/05.

Panteia & Bloem Doze Nienhuis, “Evaluatie van de fiscale maatregelen in het zeescheepvaartbeleid”, Zoetermeer: Panteia 2014.

Parret, L.Y.M., “Wat, voor wie en hoe? Rol en identiteit van de staatssteunregels”, Tijdschrift voor Staatssteun, nr. 1 mei 2017.

PBL, “Buitenlandse kenniswerkers in Nederland – Waar werken en wonen ze en waarom?”, Den Haag: PLB 2014.

Performa, “HR Trends 2014-2015”, Den Haag: Performa Uitgeverij BV.

Peters, C.A.T., “Staatssteun en tax rulings: over competitie tussen staten en de doodlopende weg van het recht.”, WFR 2017/87.

Pötgens, F.P.G., “Sopora: over horizontale discriminatie en overcompensatie”, NTFR-B 2015/15.

Pötgens, F.P.G., “Eindarrest Sopora: geen systematische en duidelijke overcompensatie”, NTFR-B 2016/19.

Pötgens, F.P.G., “Het regeerakkoord en het vestigingsklimaat”, WFR 2017/227.

Raaijmakers, J., “30%-regeling”, Loonzaken 2016 – nummer 8.

Redactie, “Verleg de grenzen van uw kennis”, Over De Grens 2016/02.

Redactie, “Ombuigingslijst met onder meer fiscale maatregelen”, NTFR 2016/1437.

Redactie, “Evaluatie 30%-regeling”, NTFR 2017/1552.

Reins, D. “Nieuw besluit 30%-regeling”, Loonzaken 2013 – nummer 8.

Reins, D., “Recente ontwikkelingen 30%-regeling”, Loonzaken 2016 – nummer 3.

Saanen, N., “Staatssteun. Wat is dat?”, Boom Juridische uitgevers 2016; volume 22; Issue 9.

Schaap, J. & Mattijssen, S., “Fiscale tegemoetkomingen voor expats”, SalarisMagazine november 2016.

Schalekamp, R.P., “De 30%-regeling voor ingekomen werknemers. Stand van zaken per juni 2013.”, MBB 2013/04.

Schalekamp, R.P., “De 30%-regeling voor ingekomen werknemers. Stand van zaken per juni 2017.”, MBB 2017/09.

Schendel, van, Th.J.M., “Wat zijn extraterritoriale kosten?”, NTFR-B 2010/7.

Schendel, van, Th.J.M., “Het Sopora-arrest: hoe nu verder?”, WFR 2015/814.

Schendel, van, Th.J.M., “Systematische en duidelijke overcompensatie”, WFR 2016/87.

Schenk, S.F.J.J., “Tot hier en niet verder”, Fiscaal Praktijkblad 2016/4.

Schipper, N.P. & Reins, D., “Het nieuwe besluit inzake de 30%-regeling voor extraterritoriale werknemers”, WFR 2013/1499.

Schouten, J.D., “Gerechtigden tot de 30%-regeling”, NTFR-B 2008/8.

Semme, S., “Fiscale rulings onder de staatssteunloep van de Europese Commissie”, FTV 2017/5-28.

Sommerhalder, R.A., “Een laag vennootschapsbelasting: goed, slecht, competitief?”, in: Maatschappelijk heffen deel 1 – De wetenschap, Deventer: Kluwer 2006.

Spanjers, M.P.A., “Parlementair”, WFR 2015/305.

Spanjers, M.P.A., “Parlementair”, WFR 2016/120.

Spanjers, M.P.A., “Parlementair”, WFR 2017/46.

Spauwen, S., “Thuis in de regels? Het vergoeden huisvesting”, SalarisMagazine april 2015.

Sprundel, van, D.E. & Touw, L.C., “Nederland vaart zijn eigen (ram)koers; niet langer het braafste jongetje van de klas”, WFR 2016/31.

Stevens, L., “Fiscale Fascinatie”, Deventer: Kluwer 2006.

Stevens, L. & Lejour, A., “Geloofwaardig belasting heffen”, Deventer: Kluwer 2016.

Stevens, S.A., “Maatschappelijke ondernemingen en ethiek: heeft de overheid een voorbeeldrol?”, in: Pincipieel belastingrecht – Vriendenbundel Richard Happé, Nijmegen: Wolf Legal Publishers 2011.

Strik, S.A.W.J., “Leo Stevens: ethiek en fiscaliteit”, in: Maatschappelijk heffen deel 1 – De wetenschap, Deventer: Kluwer 2006.

Terporten, W., “Actualiteiten arbeidsmigratie”, Beloning en Belasting 2016/03.

Topteam Hoofdkantoren, “Met hoofdkantoren naar de top”, Onbekend: Topteam Hoofdkantoren 2011.

Vanistendael, F., “Wanneer wordt fiscale autonomie fiscale soevereiniteit, voor toepassing van fiscale staatssteun?”, in: Maatschappelijk heffen deel 1 – De wetenschap, Deventer: Kluwer 2006.

Vegt, van der, P.C., “Conceptuele dilemma’s ten aanzien van het begrip “selectieve voordelen””, WFR 2017/3.

Verhagen, T.H.J., “Zweedse grootmoeder onder vuur?”, WFR 2017/122.

Verploegh, H.C., Schendel, van, Th.J.M. & Kock, de, J.P.E., “Loonheffingen”, Deventer: Kluwer 2017.

Vleggeert, J., “Is het regime voor fiscale beleggingsinstellingen een onrechtmatige steunmaatregel?”, WFR 2014/376.

Vleggeert, J., “De selectieve overcompensatie van de 30%-regeling”, in: Systeem en symmetrie – Bavinck-bundel, Deventer: Kluwer 2016.

Vreede, de, P., “ET-kosten”, SalarisMagazine oktober 2015.

Vries, de, H., “Evaluatie 30%-regeling: aanpassing van de regeling niet nodig?”, FTV 2017/10-48.

Wattel, P.J., “Staatssteun en het armslengtebeginsel”, in: Vriendenbundel Henk van Arendonk, Den Haag: Sdu Uitgevers bv 2013.

Weerepas, M.J.G.A.M., Vries, de, H. & Hurk, van den, H.T.P.M., “De 30%-regeling”. Deventer: Kluwer 2013.

Werf, van der, B.M., & Wolf, B.J., “Tax Competition in de EU: verslag van de 7e Rondetafelbijeenkomst ‘Tax Competition in de EU’”, WFR 2015/629.

Weterings, M.P. & Linden, van der, C.E., “Staatssteun in en rondom zeehavens”, WFR 2015/165.

Wolf, de, D., “Tax rulings in het vizier van de Europese Commissie”, TFB 2017/02.

Wolffers, B.E.M., “De gemeenschappelijke eigenschappenbenadering in fiscale staatssteunzaken”, TFB 2015/07.

Ydema, O.I.M., “Het dilemma van de progressieve inkomstenbelasting”, WFR 2005/1319.

Jurisprudentie

Conclusie A-G Van Ballegooijen 28 april 2008, HR 24 oktober 2008, nr. 07/12637, BNB 2008/309.

Conclusie A-G Van Ballegooijen 29 maart 2007, HR 12 oktober 2007, nr. 42 969, V-N 2007/20.22.

Conclusie A-G Kokott 13 november 2014, zaak C-512/13 (Sopora), NTFR 2014/2910.

Conclusie A-G Kokott 16 april 2015, zaak C-66/14 (Finanzamt Linz), V-N 2015/52.21.4

Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis.

Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, NTFR 2015/2845 met noot van A.H.W. Steijn.

Conclusie A-G Niessen 29 september 2015, nr. 12/05577bis, V-N 2016/3.20 met noot van de Redactie V-N.

Hof Den Haag 18 maart 2008, nr. BK-05/00260, V-N 2008/26.17.

HR 12 oktober 2007, nr. 42 969, V-N 2007/47.17.

HR 12 oktober 2007, nr. 42 969, BNB 2007/319 met noot van P. Kavelaars.

HR 25 januari 2008, nr. 43 396, BNB 2008/104 met noot van P. Kavelaars.

HR 9 augustus 2013, nr. 12/05577, BNB 2013/230.

HR 29 januari 2016, nr. 15/01892, NTFR 2016/647 met noot van F.M. Werger.

HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, NTFR 2016/860 met noot van A.H.W. Steijn.

HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, BNB 2016/152 met noot van G.T.K. Meussen.

HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, V-N 2016/15.19 met noot van de Redactie V-N.

HR 4 maart 2016, nr. 12/05577, FED 2016/129 met noot van C. Wisman en M.F. de Wilde.

HvJ 2 juli 1974, zaak C-173/73, (Italië v. Commissie).

HvJ 17 september 1980, zaak C-730/79, (Philip Morris Holland BV v. Commissie).

HvJ 6 januari 2006, zaak C-222/04, (Cassa di Risparmio di Firenze).

HvJ 18 december 2007, zaak C-101/05 (Skatteverket).

HvJ 11 juni 2009, gevoegde zaken C-155/08 en C-157/08, (Passenheim-van Schoot).

HvJ 8 september 2011, zaak C-279/08 P, (Commissie/Nederland).

HvJ 8 september 2011, gevoegde zaken C-78/08 en C-80/08 (Paint Graphos).

HvJ 15 november 2011, gevoegde zaken T-211/04 en T-215/04 (Commissie/Gibraltar).

HvJ 24 februari 2015, zaak C-512/13 (Sopora).

HvJ 24 februari 2015, zaak C-512/13 (Sopora), NJ 2015/316 met noot van J.W. Zwemmer.

HvJ 24 februari 2015, zaak C-512/13 (Sopora), FED 2015/34 met noot van I.M. de Groot.

HvJ 16 juli 2015, zaak C-39/14 (BVVG/Landkreis Jerichower Land).

HvJ 14 april 2016, zaak C-100/15 (Netherlands Maritime Technology Association).

HvJ 21 december 2016, gevoegde zaken C-20/15 P en C-21/15 P (World Duty Free Group e.a.).

HvJ 16 maart 2017, zaak C-493/15 (Agenzia delle Entrate).

HvJ 12 september 2017, zaak C-648/15 (Oostenrijk/Duitsland).

Kamerstukken

Handelingen II, 2011/12, nr. 24.

Kamerstukken II, 1969-1970, vraag 829.

Kamerstukken II, 1985-1986, 19 200, nr.7

Kamerstukken II, 1990-1991, 22 008, nr. 1.

Kamerstukken II, 1990-1991, 22 008, nr. 2.

Kamerstukken II, 1998-1999, 26 728, nr. 3.

Kamerstukken II, 1999-2000, 26 727, nr.7.

Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 3.

Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 10

Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 17.

Kamerstukken II, 2011-2012, 33 003, nr. 81.

Kamerstukken II, 2011-2012, 33 009, nr. 2.

Kamerstukken II, 2012-2013, 25 087, nr. 34

Kamerstukken II, 2012-2013, 33 003, nr. 3.

Kamerstukken II, 2012-2013, 33 402, nr. 52.

Kamerstukken II, 2015-2016, 34 300, nr. 1.

Kamerstukken II, 2015-2016, 34 475, nr. 21.

Kamerstukken II, 2016-2017, 34 552, nr. 70.

Kamerstukken II, 2017-2018, 34 785, nr. 83.

Besluiten

Besluit van 24 oktober 2000, nr. WDB2000/757, gepubliceerd op www.minfin.nl en in V-N -BP21/18.5, 15 november 2000.

Besluit van 20 december 2000 tot aanpassing van enige uitvoeringsbesluiten, Stb, 2000. 640.

Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M, V-N 2004/12.19.

Besluit van 22 december 2011, Stb. 2011, 677.

Besluit van 23 augustus 2013, nr. DGB 2013/70M, Stcrt. 2013, 25663.

Europese stukken

Code of Conduct Group (Business Taxation), Report to the ECOFIN Council, SN 16084/1/08 REV1, 26 november 2008.

Commissie, mededeling van 11 november 1998, gepubliceerd in PbEU 1998, C 384/3.

Commissie, Brussel 17 mei 2000, SG(2000) d/103723, N 672/1999.

Commissie, Brussel 17 mei 2000, SG(2000) d/103723, N 41/1999.

Commissie, mededeling van 7 oktober 2000, gepubliceerd in PbEU 2000, C 284/4,

Commissie, mededeling van 17 januari 2004, gepubliceerd in PbEU 2004, C 13/03.

Commissie, mededeling van 6 december 2012, COM(2012) 722.

Commissie, persbericht van 6 december 2012, IP/12/1325

Commissie, mededeling van 19 juli 2016, gepubliceerd in PbEU 2016, C 262/01.

Gedragcode (belastingregeling ondernemingen), Ontwerp-conclusies van de Raad (werkpakket), SN 16410/08, FISC 174, 26 november 2008.

Persbericht van 6 december 2012, IP/12/1325.

Resolutie nr. 1998/2/EU van de Raad, PbEU 1998, C 02/01-03.

Verordening nr. 1407/2013, PbEU 2013, L352.

Zaak T-636/16 (Starbucks/Commissie), PbEU 2016/C 462/32.

Zaak T-892/16 (Apple Sales International/Commissie), PbEU 2017/C 053/47.

Websites

Commentaar van het Financieel Dagblad, “Vestigingsklimaat beter verdedigen”, 26 mei 2016, <https://fd.nl/economie-politiek/1153249/vestigingsklimaat-beter-verdedigen>.

Commentaar van het Financieel Dagblad. “Kabinet kiest verkeerd bij expatregeling”, 23 mei 2018, <https://fd.nl/opinie/1255196/kabinet-kiest-verkeerd-bij-expatregeling>.

Dam, Y., “Dit zijn dé expat-hotspot van Nederland”, 21 augustus 2015, <https://www.nrc.nl/nieuws/2015/08/21/dit-zijn-de-expat-gemeentes-van-nederland-a1495299>.

Jol, M., “Sopora-zaak had andere wending kunnen krijgen”, 10 maart 2016, <http://www.taxence.nl/fiscaal-nieuws/nieuws/fiscaal-nieuws/sopora-zaak-had-andere-wending-kunnen-krijgen.112748.lynkx>.

Jonker, U., “Goed toeven voor ‘perverse’ bankiers”, 4 juli 2017, <https://fd.nl/economie-politiek/1208947/goed-toeven-voor-perverse-buitenlandse-bankiers>.

Kager, J., “FNV roept politiek op gebruik 30 procentregeling aan strengere voorwaarden te verbinden”, 29 oktober 2016, <https://www.fnv.nl/sector-en-cao/alle-sectoren/finance/nieuws/FNV-roept-politiek-op-gebruik-30-procentregeling-aan-strengere-voorwaarden-te-verbinden/>.

Kager, J., “FNV: evaluatie 30%-regeling door Ministerie Financiën voorkomt misbruik niet”, 13 juni 2017, <https://www.fnv.nl/sector-en-cao/alle-sectoren/finance/nieuws/FNV-evaluatie-30regeling-door-Ministerie-Financien-voorkomt-misbruik-niet/>.

König, E., “Indiase IT’ers in Nederland, met een fiscaal voordeeltje voor de baas”, 28 oktober 2016, <https://www.nrc.nl/nieuws/2016/10/28/indiase-iters-met-een-fiscaal-voordeeltje-voor-de-baas-5033480-a1529067>.

Leupen, J. & Lange, de, R. (2017), “Arme robot, hij komt maar niet aan de bak”, 31 juli 2017, <https://fd.nl/economie-politiek/1211676/arme-robot-hij-komt-maar-niet-aan-de-bak>.

Muller, M., “Handen af van de 30%-regeling”, 7 juli 2017, <http://taxlive.nl/-/handen-af-van-de-30-regeling>.

Nolten, A. & Jagt, van der, R., “De 30%-regeling voor expats: niet inperken, maar extra op inzetten”, 24 augustus 2017, <https://fd.nl/opinie/1215235/de-30-regeling-voor-expats-niet-inperken-maar-extra-op-inzetten>.

Redactie, “Behandel grenswerkers als expats”, 30 januari 2017, <https://accountantweek.nl/artikel/behandel-grenswerkers-als-expats->.

Redactie, “Nederlandse expatregeling grenswerkers heeft geen effect”, 17 februari 2017, <https://accountantweek.nl/artikel/nederlandse-expatregeling-grenswerkers-heeft-geen-effect>.

Redactie Financieel Dagblad, “Personeelstekort bij ICT leidt niet tot hoger loon”, 27 juni 2017, <https://fd.nl/economie-politiek/1207850/personeelstekort-bij-ict-leidt-niet-tot-hoger-loon>.

Rietveld, J.B., “30% regeling voor expats, een redelijke vergoeding of ongewenste subsidie?”, 22 februari 2017, <http://www.ey.com/nl/nl/services/tax/ey-verkiezingsblog-dertig-procentregeling-voor-expats-een-redelijke-vergoeding-of-ongewenste-subsidie>.

ScienceGuide, “Einde fiscaal voordeel 'schaars' talent?”, 1 augustus 2017, <http://scienceguide.nl/201708/einde-fiscaal-voordeel-'schaars'-talent.aspx>.

Smitshuijsen, D., “Waar gaan al die Britse leraren op internationale scholen straks naar toe?”, 12 juni 2017, <https://www.nrc.nl/nieuws/2017/06/12/wat-doen-al-die-britse-leraren-straks-11006375-a1562614>.

Staalduine, van, J., “Waarom betaalt een expat veel minder belasting?”, 30 mei 2016, <https://www.nrc.nl/nieuws/2016/05/30/verdient-expat-dat-fiscale-voordeel-1623979-a1232843>.

Staalduine, van, J., “Zonder expat vertrekt de expat”, 31 mei 2016, <https://www.nrc.nl/nieuws/2016/05/31/zonder-voordeel-vertrekt-de-expat-2524711-a306642>.

Stevens, L., “Fiscale privileges voor buitenlandse bestuurders ondermijnen rechtsgevoel”, 7 augustus 2017 A, <https://fd.nl/opinie/1212406/fiscale-privileges-buitenlandse-bestuurders-ondermijnen-rechtsgevoel>.

Vanschoubroek, C., “België is belastingparadijs voor 20.000 expats”, 31 december 2014, http://www.standaard.be/cnt/dmf20141230_01452989.

Toen, J.W. & Velthuijsen, J.W., “Nederland moet vestigingsklimaat verbeteren om kansen brexit te pakken”, 2 april 2017, <https://fd.nl/opinie/1195083/nederland-moet-vestigingsklimaat-verbeteren-om-kansen-brexit-te-pakken>.

Verstelle, T., “Het deskundigheidscriterium in de 30%-regeling”, 24 september 2015, <http://www.taxence.nl/fiscaal-nieuws/nieuws/verdieping/het-deskundigheidscriterium-in-de-30-regeling.107610.lynkx>.

Weerepas, M.J.G.A.M., “30%-regeling afschaffen? Bezint eer ge begint!”, 12 april 2017, <https://www.maastrichtuniversity.nl/nl/blog/2017/04/30-regeling-afschaffen-bezint-eer-ge-begint>.

Overig

Bansraj, V.S.J., “De 30%-regeling.” *Fiscale Economie* 2014. Opgehaald van <http://hdl.handle.net/2105/17617>.

Belastingdienst, *Handboek Loonheffingen*, uitgave 1 januari 2018.

Brief Staatssecretaris van Financiën, 2 september 1992, nr. WDB92/203, V-N 1992.

Brief Staatssecretaris van Financiën, 20 maart 2013, nr. AFP/2013/62.

Brief Staatssecretaris van Financiën, 20 september 2016, nr. 2016-0000148647, V-N 2016/49.24.

Brief Staatssecretaris van Financiën, 25 mei 2018, nr. 2018-0000084952.

Gobind, R., “De wijzigingen die zijn doorgevoerd met betrekking tot de 30%-regeling hebben geleid tot een doelmatiger regeling.” *Fiscale Economie* 2015. Opgehaald van <http://hdl.handle.net/2105/30917>.

Position paper ABU van 31 augustus 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D23583.

Position paper Algemene Rekenkamer van 4 september 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D23887.

Position paper AmCham van 4 september 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D23841.

Position paper Belastingdienst van 7 september 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D24469.

Position paper CNV Vakcentrale van 7 september 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D24523.

Position paper FNV van 5 september 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D24078.

Position paper Heithuis, E. namens UvA – FEB van 31 augustus 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D23798.

Position paper ISA van 4 september 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D23792.

Position paper Kavelaars, P. namens FEI - EUR van 4 september 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D24278.

Position paper KNVB en meerdere organisaties van 7 september 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D24340.

Position paper Mertens, A.L. van 7 september 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D24448.

Position paper NFIA van 18 augustus 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D24013.

Position paper NOB, namens de Kerngroep Nederland Investeringsland, van 1 september 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D23722.

Position paper ONL voor Ondernemers van 7 september 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D24408.

Position paper RB van 31 augustus 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D23797.

Position paper StartupDelta van 4 september 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D23810.

Position paper Stevens, L. van 28 augustus 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D23224.

Position paper VCP van 6 september 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D24555.

Position paper VNO-NCW en MKB-Nederland van 5 september 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D24222.

Position paper VSNU van 6 september 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D24124.

Position paper WUR van 6 september 2017 t.b.v. schriftelijk commentaar gericht op het evaluatierapport over de 30%-regeling d.d. 7 september 2017, nr. 2017D24277.

Regeerakkoord 2017-2021: 'Vertrouwen in de toekomst', VVD, CDA, D66 en ChristenUnie. 10 oktober 2017, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2017/10/10/regeerakkoord-2017-vertrouwen-in-de-toekomst>.

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

Vakstudie Inkomstenbelasting, art. 2.6 Wet IB 2001, aant. 1.4 (bijgewerkt t/m 15-02-2017)