

# mr. A.L. Mertens

Postbus 312  
2501 CH 's-GRAVENHAGE  
e-mail: a.l.mertens@uva.nl

---

Tweede Kamer der Staten-Generaal  
Vaste Commissie voor Financiën  
t.a.v. de heer mr. R.F. Berck  
Postbus 20018  
2500 EA 's-GRAVENHAGE  
Per e-mail: cie.fin@tweedekamer.nl

Datum : 7 september 2017

Betreft : verzoek om commentaar op de evaluatie van de 30%-regeling

Geachte leden van de Vaste Commissie voor Financiën,

Bij e-mail van 11 juli 2017 verzocht u mij om commentaar op de evaluatie van de 30%-regeling (Kamerstukken II, 2016-2017, 34 552, nummer 84, uw kenmerk 2017D21250).

Ik dank u voor het geven van deze gelegenheid. Bij mijn commentaar kom ik tot de volgende conclusies. Deze licht ik vervolgens toe. Ik heb geen bezwaar tegen openbaarmaking van dit stuk.

- I. *Bij het onderzoek is als uitgangspunt genomen dat de 30%-regeling een verbijzondering is van de ETK-regeling. Hiermee wordt er ten onrechte aan voorbijgegaan dat de generieke ETK-regeling er zonder de 30%-regeling nooit zou zijn geweest. De ETK-regeling staat niet op zichzelf maar heeft als functie de 30%-regeling een wettelijke basis te geven. Daarmee is de 30%-regeling budgettair voor het overgrote deel verantwoordelijk voor de ETK-regeling. Dat deze slechts budgettair drukt voor zover deze uitgaat boven de werkelijke ET-kosten is dus naar mijn mening geen juiste voorstelling van zaken. Voorts betekent dit dat bij eventuele besluitvorming de vraag moet worden gesteld wat a priori de generieke ETK-regeling legitimeert, voordat conclusies kunnen worden getrokken over de 30%-regeling zelf.*
- II. *Bij het onderzoek is de werknemer ('de gebruiker') tot uitgangspunt genomen. Daarmee geeft de evaluatie een onvolledig beeld. De beslissing om een deskundige werknemer naar Nederland te halen, respectievelijk te sturen, is uit de aard van de zaak een gezamenlijke beslissing van werkgever en werknemer. De vraag of en in hoeverre de 30%-regeling compensatie biedt voor bepaalde kosten moet zowel vanuit het perspectief van de werkgever als die van de werknemer worden beantwoord. Daarbij moet worden betrokken dat een regeling die de mogelijkheid biedt om kosten onbelast te vergoeden een werkgever op zichzelf geen enkele compensatie oplevert.*

- III. *In het rapport wordt op het niveau van de werknemer een vergelijking gemaakt van de 'werkelijke' ET-kosten met de onbelaste 30%-vergoeding. Deze vergelijking is ontoereikend om conclusies over de effectiviteit en reikwijdte van de 30%-regeling te kunnen trekken. Ten eerste wordt dan vergeten dat de vergoeding mogelijk ten laste van de werkgever komt en zoals gezegd vormt de 30%-regeling voor die partij geen compensatie. Maar komt de onbelaste kostenvergoeding feitelijk voor rekening van de werknemer dan is het voordeel voor de werknemer maximaal 15,6% van het loon en niet 30% waar in de evaluatie vanuit wordt gegaan. Door de werkelijke kosten met 30% van het loon te vergelijken geeft het rapport in zoverre een onjuist beeld. Voorts dient bij de besluitvorming hieromtrent te worden bedacht dat (enige) 'overcompensatie' zelfs een vereiste is wil de 30%-regeling de prikkel bevatten die nodig is om het gestelde doel te bereiken.*
- IV. *De invoering van de inkomenstoets en de wijze van uitvoeren daarvan door de belastingdienst heeft tot een inhoudelijke verruiming van de 30%-regeling geleid. Naar mijn mening had onderzocht moeten worden of en in hoeverre de toename van het gebruik van de regeling hierdoor kan worden verklaard en welk budgettair beslag daarmee is gemoeid. Dan had een goede beleidsmatige afweging kunnen worden gemaakt of de met de verruiming gemoeide vereenvoudiging opweegt tegen de (eventuele) als gevolg daarvan optredende additionele budgettaire lasten. Meer in het algemeen dient naar mijn mening de politieke afweging te worden gemaakt of de wijze waarop de belastingdienst invulling geeft aan de deskundigheidstoets en de schaarstetoets in lijn is met doel en strekking van de 30%-regeling.*

### **Ad I. Uitgangspunt: de 30%-regeling is een verbijzondering van de ETK-regeling**

Bij de evaluatie is tot uitgangspunt genomen dat de 30%-regeling een verbijzondering is van wat de 'ETK-regeling' wordt genoemd. Deze aanname is bepaald aanvechtbaar.

Inderdaad kent de wet een vrijstelling voor de 'extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking' (artikel 31a, lid 2, onderdeel e Wet LB). We spreken in dit verband over extraterritoriale kosten, kortweg 'ET-kosten'. Strikt formeel behelst de 30%-regeling niet meer dan een 'bewijsregel': indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, mag worden verondersteld dat voor 30% van het loon aan ET-kosten worden gemaakt. Een werkgever mag tot dit bedrag kosten onbelast vergoeden zonder zich af te vragen hoeveel ET-kosten werkelijk worden gemaakt.

De insteek dat de 30%-regeling een verbijzondering van de ETK-regeling is berust op de veronderstelling dat de ETK-regeling een ooit bewust gekozen vertrekpunt van de wetgever is geweest waarvan de 30%-regeling slechts een administratief eenvoudige uitwerking is. Hiermee wordt de geschiedenis en achtergrond van de 30%-regeling miskend. Tot 2001 was de (toen) 35%-regeling niet wettelijk verankerd, maar berustte deze op beleidsbesluiten (pseudo-wetgeving). De strekking van deze regeling was ook toen al dat werkgevers aan uit het buitenland afkomstige deskundigen een vast percentage van het loon onbelast konden vergoeden, mits aan bepaalde voorwaarden werd voldaan zoals deskundigheids- en schaarste-eisen. Een generieke vrijstelling voor ET-kosten bestond er toen nog niet. Deze algemene vrijstelling is ter gelegenheid van de Belastingherziening 2001 in de fiscale regelgeving opgenomen.

Aan het opnemen van een vrijstelling voor vergoedingen voor ET-kosten ging in de Kamer niet de politieke discussie vooraf waarom er voor dergelijke kosten een generieke vrijstelling in de wet diende te worden opgenomen. Deze vrijstelling had dan ook geen ander doel dan een wettelijke grondslag voor een reeds jaren bestaande 30%-regeling te creëren. Het is wetstechnisch zo dat de 30%-regeling niet meer dan een bewijsregel bevat, maar rechtshistorisch is de generieke vrijstelling voor vergoedingen voor ET-kosten niet meer dan een onderbouwing voor een reeds bestaande 30%-regeling.

Terecht, en helaas pas op het eind van de evaluatie, worden vragen opgeworpen omtrent de 'scope' van de ET-kosten. Naar mijn mening had het rapport hiermee moeten beginnen. Wat is a priori de rechtvaardigingsgrond voor de vrijstelling voor vergoedingen voor ET-kosten? Alleen met een adequaat antwoord op die vraag zouden de vertrekpunten voor de onderhavige evaluatie kunnen worden geformuleerd. Nu hebben de onderzoekers zich helaas onder meer beperkt tot de mate waarin de werkelijke ET-kosten zich verhouden tot de onbelaste 30%-vergoeding. Met dat als vertrekpunt wordt geconcludeerd dat in sommige gevallen 'te veel' en in sommige gevallen 'te weinig' is vergoed. Daarmee wordt het vergoeden van de werkelijke ET-kosten zonder discussie tot norm verheven. De wetsgeschiedenis van deze vrijstelling geeft geen aanknopingspunten voor de vraag waar deze norm op berust, anders dan dat hiermee een wettelijke basis aan de 30%-regeling is gegeven. Met andere woorden: zonder de 30%-regeling was er nooit een ETK-regeling geweest. Dat maakt de 30%-regeling voor het overgrote deel budgettair verantwoordelijk voor de kosten die met de ETK-regeling gemoeid zijn (2017: € 902.000.000).<sup>1</sup>

### **Ad II en III. Uitgangspunten voor een generieke ETK-regeling en 'overcompensatie'**

Er is op zichzelf het nodige aan te voeren voor een generieke ETK-regeling. Het uitgangspunt hiervan is immers dat extra kosten die gemoeid zijn met de uitzending naar Nederland onbelast kunnen worden vergoed. Wat daarvoor te zeggen zou zijn is dat daarmee een level playing field wordt gecreëerd voor vanuit het buitenland afkomstige werknemers. In zoverre neemt deze regeling de drempel weg om werknemers uit het buitenland naar Nederland toe te halen. Hierbij moet wel bedacht worden dat de generieke ETK-regeling geen eisen stelt aan de deskundigheid van de buitenlandse werknemer; die eisen gelden *alleen* in het kader van de 30%-regeling.

Met een fiscale vrijstelling voor vergoedingen voor ET-kosten wordt op zichzelf nog niet een level playing field gecreëerd. Vanuit alleen de werknemer bezien is dat het geval als, bij een gelijkblijvend brutoloon, de werkgever alle met de uitzending gemoeide (extra) kosten voor zijn rekening neemt. Vanuit de werkgever bezien zijn met het naar Nederland halen van de werknemer extra kosten gemoeid. Deze kunnen dan weliswaar onbelast worden vergoed, maar dat neemt deze additionele loonkosten op zichzelf niet weg. Het enige wat de generieke vrijstelling voor vergoedingen voor ET-kosten bewerkstelligt is dat de werkgever op de door hem betaalde vergoedingen geen loonbelasting hoeft in te houden en daarover evenmin andere loonheffingen verschuldigd is. In de generieke ETK-regeling als zodanig is dus niet een prikkel begrepen om werknemers naar Nederland toe te halen. Wel wordt de drempel om dit te doen verlaagd.

---

<sup>1</sup> Miljoenennota 2017, TK 2016-2017, 34 550, nummer 2, blz. 39.

Het rapport spreekt over 'gebruikers' (hier worden blijkens de zelfgekozen definiëring werknemers mee bedoeld) die het forfait 'benutten' en over de 'mate waarin het forfait daadwerkelijk door elke gebruiker volledig wordt ingezet'. Deze bewoordingen suggereren ten onrechte dat deze beslissingen door de werknemer kunnen worden genomen. Het 'volledig inzetten' van het forfait is in de praktijk de regel, maar omdat het om een kostenvergoeding gaat is dat in eerste aanleg een beslissing van de *werkgever*. Vervolgens wordt veelal het fiscale loon met het bedrag van de vergoeding verlaagd.

Het primaire doel van de 30%-regeling is het aantrekken van werknemers uit het buitenland met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is. Om dat te bereiken moet de fiscale faciliteit zo in elkaar steken dat deze de extra kosten die gemoeid zijn met de uitzending naar Nederland compenseert en bij voorkeur overtreft. Voorts is daarbij van belang dat de beslissing om een deskundige werknemer naar Nederland te halen, respectievelijk te zenden, niet uitsluitend een beslissing is van de werknemer alleen, maar één van werkgever en werknemer gezamenlijk. Het bevreemdt daarom dat de survey heeft plaatsgevonden onder alleen (buitenlandse) medewerkers. Met die insteek is het onderzoek bepaald onvolledig te noemen. Meer in het algemeen gesproken is het rapport sterk gericht op de werknemer ('de gebruiker') en blijft de rol van de werkgever hierbij onderbelicht. Ook bezien vanuit de vraag hoe sterk de fiscale prikkel is, respectievelijk moet zijn, om deskundige werknemers naar Nederland te halen is dat een onvolledige benadering. Dat de werknemer tot uitgangspunt wordt genomen verklaart mogelijk wel waarom de onderzoekers denken dat de 30%-regeling in een vergoeding voor ET-kosten voorziet. Vanuit het werknemersperspectief zou er zo tegenaan kunnen worden gekeken, maar, zoals gezegd, voorziet de 30%-regeling alleen in de mogelijkheid voor de werkgever om 30% van het loon als onbelaste vergoeding toe te kennen. Deze vergoeding wordt veelal weer (deels) door de werknemer zelf 'betaald', namelijk voor zover het fiscale loon met het bedrag van de vergoeding wordt verlaagd.

In de evaluatie wordt gesproken over 'overcompensatie'. Ik begrijp dat daar voor het doel van dit rapport onder wordt verstaan de situatie dat de onbelaste 30%-vergoeding de werkelijke ET-kosten overtreft. Vooropgesteld maakt een fiscale vrijstelling van een kostenvergoeding op zichzelf niet dat de werknemer daardoor 'uit de kosten' is. Dat wordt door de vergoeding als zodanig bewerkstelligd en deze komt (in eerste instantie) ten laste van de werkgever. Een fiscale faciliteit waarmee een werknemer 'uit de kosten' is mits de werkgever bereid is deze te maken, kan niet worden gezien als prikkel om werknemers naar Nederland te halen, ongeacht of het werknemers zijn die over een specifieke deskundigheid beschikken. Het forfaitaire karakter van de 30%-regeling maakt dat deze prikkel *voor de werknemer* ontstaat als deze van zijn werkgever een hogere vergoeding voor ET-kosten ontvangt dan aan dergelijke kosten worden gemaakt, aangenomen dat overigens zijn brutoloon niet wijzigt. Voor de werkgever is dan nog steeds niet van enige prikkel sprake, immers, voor hem nemen de kosten alleen maar toe.

Als, zoals in de praktijk gebruikelijk, de onbelaste 30%-vergoeding contractueel in mindering komt op het loon van de werknemer, draagt deze in zoverre de ET-kosten zelf. Het met de 30%-regeling gemoeide voordeel bedraagt dan (maximaal)  $52\% \times 30\% = 15,6\%$ . Voor de werknemer is dan pas van 'overcompensatie' sprake als zijn ET-kosten lager zijn dan 15,6% van zijn loon.

In de praktijk is de afweging complexer, omdat het brutoloon zelden gelijk is aan het loon dat de werknemer in zijn thuisland ontving.

Het vorenstaande betreft alleen nog maar het compenseren van de met de uitzending gemoeide extra kosten. De 30%-regeling kan uit de aard van de zaak pas effectief zijn als deze verder gaat dan dat. Uitkomsten van het onderzoek die inhouden dat meer wordt vergoed dan de werkelijke ET-kosten zeggen a priori niets over de vraag of sprake is van 'overcompensatie'. Deze houden geen rekening met het feit dat in eerste instantie de werkgevers een vergoeding voor de extra kosten moeten geven en evenmin met de vraag hoe deze kosten economisch gezien over werkgever en werknemer worden verdeeld. Hierbij spelen veel meer factoren een rol. In het rapport wordt in dat kader terecht het punt opgeworpen dat het inkomensniveau van een uitgezonden werknemer in Nederland hoger kan liggen dan in zijn thuisland. Van dergelijke situaties kan inderdaad de vraag worden gesteld of in zoverre een fiscale faciliteit ten gunste van de werknemer op zijn plaats is. Maar daarbij wordt vergeten dat de fiscale faciliteit slechts bestaat uit het kunnen geven van een onbelaste kostenvergoeding. Deze komt in economische zin altijd ten laste van hetzij de werkgever, hetzij de werknemer, hetzij werkgever en werknemer gezamenlijk. Van (over)compensatie kan vanuit de *werkgever* bezien pas worden gesproken als de werknemer akkoord gaat met een zodanige verlaging van zijn brutoloon dat deze verlaging de vergoedingen voor ET-kosten overtreft die de werkgever aan de werknemer moet betalen. Vanuit de *werknemer* bezien is pas van overcompensatie sprake als hij met instandhouding van zijn oorspronkelijke brutoloon van zijn werkgever een hogere vergoeding krijgt dan de extra kosten die de werknemer in verband met de uitzending naar Nederland maakt.

Voorts moet worden bedacht dat als de 30%-regeling bedoeld is om deskundigen uit het buitenland aan te trekken deze een daadwerkelijke prikkel moet bevatten om dit te doen. Indien werkgever en werknemer slechts tegemoet worden gekomen in de extra kosten die de uitzending oproept is van een dergelijke prikkel geen sprake. Pas als de fiscale faciliteit een verdergaand resultaat bewerkstelligt doet zich een dergelijke prikkel voor. Met andere woorden: de 30%-regeling kan alleen aan haar doel beantwoorden als sprake is van overcompensatie in de door mij hiervoor omschreven zin. De mate van overcompensatie is daarbij een (andere) politieke keuze.

#### **Ad IV. Specifieke deskundigheid en schaarste als aanknopingspunten**

In het rapport wordt tot uitgangspunt genomen dat de 30%-regeling als primair doel heeft het aantrekken van werknemers uit het buitenland met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is. Dit is in lijn met de regelgeving (artikel 10e, lid 2, onderdeel b UBLB). Voorop gesteld gaat het hier om twee te onderscheiden criteria: ten eerste moet sprake zijn van specifieke deskundigheid, ten tweede moet deze schaars zijn op de Nederlandse arbeidsmarkt. Niet iedere deskundigheid is schaars op de Nederlandse arbeidsmarkt en niet alles wat schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt vraagt om specifieke deskundigheid. Deze op zich lastige toets is grotendeels inhoudsloos omdat volgens de regelgeving van 'specifieke deskundigheid' sprake is als het loon op jaarbasis meer bedraagt dan € 37.000 (artikel 10eb, lid 1 UBLB). Dat is een curieuze insteek, omdat een inkomenstoets mogelijk iets zegt over de vraag of iemand schaars is maar niet per definitie of deze 'specifiek deskundig' is.

In de praktijk wordt misschien wel daarom voor de vraag of de 30%-regeling van toepassing is alleen nog maar naar het inkomen gekeken. Daarmee is de 30%-regeling met de invoering van de inkomenstoets in 2012 ten opzichte van de periode daarvoor op dit punt verruimd. Zonder meer moet worden erkend dat een enkele inkomenstoets voor de praktijk zeer eenvoudig is, maar het is wel de vraag of deze verruiming in lijn is met de doelstelling van de regeling. Een goede onderzoeksvraag was geweest in hoeverre de toename van het gebruik van de 30%-regeling is veroorzaakt door het de facto vervangen van de deskundigheids- en schaarstetoets door een inkomenstoets.

Ik teken hierbij volledigheidshalve aan dat er nog incidenteel een schaarstetoets plaats zou vinden. Dit is het geval als de inkomenstoets 'niet onderscheidend' zou zijn.<sup>2</sup> Wat hiermee precies bedoeld wordt durf ik niet te zeggen, maar dit betreft naar ik begrijp in de praktijk slechts enkele beroepsgroepen. Het schijnt erop neer te komen dat de inkomensgrens voor profvoetballers (veel) hoger ligt dan € 37.000.<sup>3</sup> De specifieke deskundigheid kan kennelijk ook uit een vaardigheid bestaan. Meer in het algemeen kan de vraag worden gesteld of voetballers een voorbeeld vormen van werknemers uit het buitenland met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is én waar de wetgever ook het oog op heeft gehad met de 30%-regeling. Over de vraag in welke gevallen precies de schaarstetoets plaatsvindt en wat dit betekent voor de betreffende beroepsgroepen geeft de evaluatie geen informatie. Deze is uit oogpunt van beleidsvorming wel relevant.

In dat verband merk ik ten slotte nog op dat in geval van een parttime dienstverband de belastingdienst meent dat de inkomenstoets *niet* naar rato dient plaats te vinden, ook al spreekt de regelgeving over € 37.000 'op jaarbasis' (artikel 10eb, lid 1 UBLB). Deze uitleg benadeelt werknemers die parttime werken. Aangenomen dat vrouwen daarbij oververtegenwoordigd zijn levert deze uitleg indirecte discriminatie op. Hiervoor is door de Staatssecretaris van Financiën geen rechtvaardigingsgrond aangevoerd noch zou ik deze kunnen bedenken.

Hoogachtend,

mr. A.L. Mertens

docent Loonheffingen (Universiteit van Amsterdam/Universiteit Leiden) en  
zelfstandig gevestigd belastingadviseur

---

<sup>2</sup> Zie de toelichting op het Besluit van 22 december 2011, Stb. 2011/677, blz. 51.

<sup>3</sup> Zie *De 30%-regeling*, mr. dr. M.J.G.A.M. Weerepas e.a., Kluwer, Deventer 2013, par. 4.5.2.