



Evaluatie 30%-regeling

In opdracht van:

Ministerie van Financiën

Project:

2016.132

Publicatienummer:

2016.132.1710

Datum:

Utrecht, 1 juni 2017

Auteurs:

ir. Arthur Vankan
ir. ing. Reg Brennenraedts MBA
dr. Pim den Hertog
ir. Menno Driesse
ir. Jasper Veldman
Yordi Rienstra MSc

De onderzoekers danken de begeleidingscommissie voor haar inzet, discussies, commentaren en andere bijdragen tijdens de totstandkoming van dit rapport. De samenstelling van deze commissie is te vinden op de laatste pagina van dit rapport

Inhoudsopgave

Managementsamenvatting	7
1 Introductie.....	15
1.1 Inleiding	15
1.2 Definities, afkortingen en woordkeuzes.....	16
1.3 Aanleiding evaluatie 30%-regeling	17
1.4 Onderzoeksvragen	18
1.5 Scope van deze evaluatie	19
1.6 Onderzoeksmethoden.....	20
1.7 Leeswijzer	21
2 De 30%-regeling en de beleidscontext	23
2.1 Kader van de 30%-regeling	23
2.2 Nederlandse regelingen voor ingekomen werknemers	28
2.3 Vergelijkbare regelingen in het buitenland	30
3 Wie gebruikt de regeling?	35
3.1 Het gebruik van de 30%-regeling op hoofdlijnen.....	35
3.2 De gebruikers van de 30%-regeling op hoofdlijnen	39
3.3 De gebruikers van de 30%-regeling als werknemer.....	42
3.4 De persoonlijke situatie van de gebruikers van de 30%-regeling.....	48
3.5 De werkgevers die gebruikers van de 30%-regeling in dienst hebben	50
4 Verhouding 30%-forfait en werkelijke ETK.....	53
4.1 Het ETK-model	53
4.2 Verdeling voordeel 30%-regeling tussen werkgever en werknemer	61
4.3 De eenvoud, transparantie en voorspelbaarheid van de 30%-regeling ten opzichte van de werkelijke ETK-regeling	65
5 Doeltreffendheid	67
5.1 Conceptueel model	67
5.2 Reductie van administratieve lasten	68
5.3 Aantrekken schaarse werknemers met specifieke deskundigheid	72
5.4 Verbetering van het Nederlands vestigingsklimaat	83
5.5 Verdringing van Nederlandse werknemers	91
5.6 Overige opbrengsten van de 30%-regeling	93
6 Doelmatigheid.....	95
6.1 Budgettair belang	96
6.2 Administratieve lasten	105
6.3 Uitvoeringskosten	105
6.4 De effecten versus de kosten van de 30%-regeling	106
7 Beleidsoverwegingen	109
7.1 De uitvoering van de 30%-regeling	109

7.2	Mogelijke aanpassingen aan de 30%-regeling	110
7.3	Andere overwegingen.....	113
Bijlage 1.	Extraterritoriale kosten	115
Bijlage 2.	Modellering ETK	117
Bijlage 3.	Buitenlandse regelingen.....	125
Bijlage 4.	Modellering gedragseffecten	135
Bijlage 5.	Interviewrespondenten.....	141
Bijlage 6.	Methodologische verantwoording	143
Bijlage 7.	Referenties.....	149
Bijlage 8.	Begeleidingscommissie	155

Managementsamenvatting

1. *Introductie*

De 30%-regeling (bewijsregel) is een verbijzondering van de fiscale regeling voor de vergoeding van extraterritoriale kosten. De 30%-regeling biedt werkgevers de mogelijkheid om een deel van het loon aan te wijzen als onbelaste vergoeding aan bepaalde werknemers die tijdelijk buiten het land van herkomst werken. Dit is een forfaitaire vergoeding voor de extraterritoriale kosten (ETK) die werknemers maken om hun werk uit te kunnen voeren.

De doelen van de regeling zijn: (1) het aantrekken van werknemers uit het buitenland met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is; (2) een bijdrage leveren aan het aantrekkelijk en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat en (3) het verminderen van de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers.

Op verzoek van het ministerie van Financiën (Directie Algemene Fiscale Politiek) heeft Dialogic de 30%-regeling geëvalueerd. In dit rapport worden de uitkomsten van deze evaluatie gepresenteerd. In dit rapport worden na een introductie [H1] de volgende zes onderwerpen behandeld: [H2] de 30%-regeling en de beleidscontext, [H3] gebruikers van de regeling, [H4] de verhouding van het 30%-forfait en werkelijke ETK [H5] doeltreffendheid, [H6] doelmatigheid en [H7] beleidsoverwegingen.

Om het effect van de 30%-regeling te meten, vergelijken we in dit onderzoek de huidige situatie met de hypothetische situatie waarin de forfaitaire regeling niet bestaat en alleen de werkelijke ETK onbelast vergoed mogen worden. In dit rapport is alleen de 30%-regeling geëvalueerd en niet de algemene regeling voor de vergoeding van de werkelijke ETK. Echter, de werkelijke ETK die werknemers waarvoor de 30%-regeling wordt toegepast (hierna ook: gebruikers van de 30%-regeling) maken worden wel gemodelleerd in dit rapport. Verder kijken we in deze evaluatie alleen naar ingekomen werknemers en niet naar uitgezonden werknemers.

Om het onderzoek te kunnen uitvoeren zijn verschillende onderzoeksmethodes ingezet en zijn de resultaten daarvan gecombineerd. Dit zijn desk research, een analyse van de dossiers van gebruikers van de 30%-regeling (n=2.125), een analyse van microdata van het CBS over de gebruikers van de 30%-regeling (n= 56.431 in 2015) en hun werkgevers, interviews met stakeholders (n=38) en een survey onder gebruikers van de regeling (n=1.463).

2. *De 30%-regeling en de beleidscontext*

Op grond van de huidige 30%-regeling mag de werkgever als fictie maximaal 30% van het loon inclusief de vergoeding aanwijzen als onbelaste vergoeding (ofwel $30/70=43\%$ van het loon exclusief de vergoeding) ter compensatie voor de ETK die de werknemer maakt. Dit is onafhankelijk van de werkelijke door de werknemer gemaakte ETK. Werkgevers kunnen er binnen de regeling ook voor kiezen om minder dan 30% van het loon aan te wijzen als onbelaste vergoeding, maar gezien het fiscale voordeel dat met de regeling gepaard gaat ligt het voor de hand dat men de regeling – indien mogelijk – doorgaans maximaal gebruikt.

Om gebruik te mogen maken van de regeling moet aan een aantal voorwaarden worden voldaan: (1) de werknemer in kwestie moet een ingekomen werknemer zijn; (2) er moet tijdig een beschikking aangevraagd worden en (3) de maximale looptijd mag nog niet verstreken zijn.¹ Om aan de eerste voorwaarde te voldoen moet de werknemer een

¹ Deze voorwaarden zijn niet van toepassing bij uitgezonden werknemers.

specifieke deskundigheid hebben die niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Werknemers voldoen aan die voorwaarde als zij een salaris (exclusief vergoeding) van minimaal €37.000 hebben (in 2017). Indien de werknemer van jonger dan 30 jaar een mastertitel heeft, dan is deze norm €28.125. Doet de werknemer wetenschappelijk onderzoek dan is er geen salarismaximum. Daarnaast moet de werknemer meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens gewoond hebben.

De basis voor de 30%-regeling is de werkelijke ETK-regeling, die werkgevers de mogelijkheid geeft om de werkelijk gemaakte en geadmistriceerde extraterritoriale kosten onbelast te vergoeden. De 30%-regeling is een verbijzondering van deze fiscale regeling. Daarbij kunnen 'verhuiskosten' en 'schoolgelden van internationale scholen van kinderen van werknemers' ook onbelast vergoed worden en vallen deze niet binnen het 30%-forfait.

De 30%-regeling kent daarnaast twee aanpalende regelingen, die ook gericht zijn op ingekomen werknemers. Ten eerste is er het keuzerecht voor partiële buitenlandse belastingplicht (artikel 2.6 Wet Inkomstenbelasting 2001). Dit maakt het mogelijk dat ingekomen werknemers alleen voor het belastbare inkomen in box 2 (aanmerkelijk belang) en box 3 (sparen en beleggen) worden belast, voorzover de inkomsten daaruit afkomstig zijn uit een Nederlandse bron van inkomen. Ten tweede is er de kennismigrantenregeling; deze maakt het mogelijk dat kennismigranten in Nederland kunnen werken zonder een tewerkstellingsvergunning.

Nederland is niet het enige Europese land dat beschikt over een fiscale faciliteit voor buitenlandse werknemers. Met uitzondering van Duitsland hebben vrijwel alle omringende landen in Europa een dergelijke regeling. Er is een breed scala aan invullingen van deze regelingen. Zowel forfaitaire regelingen als regelingen waarbij de werkelijke kosten onbelast kunnen worden vergoed alsmede combinaties hiervan komen voor. Op basis van een uitgevoerde internationale vergelijking van negen omliggende landen constateren we dat de Nederlandse regeling relatief ruim is; de regeling kent met name een relatief ruime scope ten aanzien van de doelgroep en de afbakening van ETK. Bovendien hanteert Nederland een lange looptijd; waar Nederland een looptijd van acht jaar hanteert, hanteert vrijwel ieder ander land een looptijd van vijf jaar. Binnen de vergeleken landen kennen Italië en Frankrijk de ruimste regelingen.

3. Wie gebruikt de regeling

Het aantal gebruikers van de 30%-regeling lag in 2015 op ruim 56.000 en groeide in de periode 2009-2015 met circa 7% per jaar. Het budgettaire belang onder de aanname dat het forfait maximaal wordt benut, lag in 2015 net boven de €800 miljoen en groeide de afgelopen jaren met 7,5% per jaar. Het budgettaire belang is ongelijk verdeeld over de gebruikers: 50% van de gebruikers met de laagste fiscale lonen zijn verantwoordelijk voor slechts 16% van de kosten. Circa 80% van de gebruikers gebruikte de regeling 5 jaar of minder.

Gebruikers van de regeling zijn relatief vaak man (75%) en zijn aanzienlijk jonger dan de Nederlandse beroepsbevolking. De meest voorkomende nationaliteit in 2015 was de Indiase, gevolgd door de Britse, Amerikaanse en Italiaanse. Circa 90% van de gebruikers van de 30%-regeling blijkt hoger opgeleid.

De voornaamste beweegredenen van de gebruikers om naar Nederland te komen is werk; slechts een klein deel komt om persoonlijke redenen naar Nederland. Meer dan 40% van de gebruikers ziet zichzelf als technisch specialist. Uit data blijkt dat relatief veel gebruikers van de 30%-regeling in de academische en ICT-sector actief zijn. Het gemiddelde brutoloon ligt rond de €84.000 per jaar (exclusief vergoeding), maar varieert sterk per sector. De mediaan van de inkomens ligt op €52.000. Dit indiceert een schreeve verdeling, waarbij enkele hoge

inkomens het gemiddelde omhoog brengen. De nationaliteiten zijn redelijk homogeen verdeeld over de sectoren. Dat geldt echter niet voor de relatief grote groep (16% in 2015) Indiërs. Van de 30%-gebruikers die werken voor een bedrijf dat zich richt op het ontwikkelen, produceren en uitgeven van software heeft bijna de helft de Indiase nationaliteit. Voor de bedrijven die advisering geven op het gebied van IT is dit ruim 40%.

Gebruikers van de 30%-regeling kennen gemiddeld genomen een kleine huishouden-samenstelling in Nederland. Zij wonen opvallend vaak (factor vier hoger dan gemiddeld) in huurwoningen die niet van coöperaties zijn. Zij kopen minder vaak een woning, maar als zij een woning kopen is deze relatief duur. Er is een sterke clustering van gebruikers in een aantal gemeenten zoals Amstelveen, Wassenaar, Amsterdam en verschillende universiteitssteden. Bijna alle gebruikers gaan minimaal één keer per jaar terug naar hun familie in hun land van herkomst.

Circa 5% van de werkgevers in Nederland heeft gebruikers van de 30%-regeling in dienst of de afgelopen jaren in dienst gehad. Echter, binnen deze groep loopt het aantal werknemers dat de regeling gebruikt zeer sterk uiteen: de 171 werkgevers (0,05% van alle werkgevers in Nederland) die de meeste gebruikers van de 30%-regeling in dienst namen, zijn verantwoordelijk voor het in dienst nemen van 43% van alle gebruikers van de 30%-regeling.

4. Verhouding 30%-forfait en werkelijke ETK

Op basis van het door ons ontwikkelde ETK-model schatten wij de ETK voor een gemiddelde gebruiker op circa 29% van het loon (inclusief vergoeding). De totale daadwerkelijke ETK van alle gebruikers bedragen echter slechts circa 20% van het totale loon van alle gebruikers. Dat komt doordat personen met hogere inkomens relatief lage ETK kennen.

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 de ETK 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. Voor hogere inkomens vormt de 30%-regeling dus deels een (impliciete) fiscale subsidie. Verder geldt dat gebruikers uit welvarende en dichtbijgelegen landen relatief weinig ETK hebben en daarmee relatief sterk profiteren van het forfait. In de eerste twee jaar zijn de ETK relatief hoog, omdat er kostenposten zijn die (enkel) betrekking hebben op de beginperiode.

Samengevat lijkt het forfait 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. Het forfait lijkt te hoog voor werknemers met hoge inkomens en afkomstig uit welvarende landen, zoals engineers uit de VS of managers uit Duitsland.

Wij hebben sterke indicaties dat werknemers en werkgevers zelden kiezen voor de mogelijkheid om de werkelijke ETK te vergoeden, wanneer de werknemer in aanmerking komt voor de 30%-regeling. Dit komt enerzijds door de beperkte mate waarin het onbelast vergoeden van de werkelijke ETK financieel voordeel biedt, en anderzijds door de eenvoud, transparantie en voorspelbaarheid van de 30%-regeling.

In de praktijk wordt de 30%-regeling op verschillende manieren betrokken in salarisonderhandelingen tussen de werkgever en werknemer. Als gevolg hiervan, kan het voordeel van de 30%-regeling (vrijwel) volledig bij de werkgever, (vrijwel) volledig bij de werknemer of bij zowel werkgever als werknemer neerslaan. We stellen op basis van de bij ons beschikbare

informatie vast, dat de werknemer in negentig tot vijfennegentig procent van de gevallen een bepaalde mate van voordeel ondervindt door het toepassen van de regeling. In deze gevallen draagt de regeling (ook) bij aan het aantrekken van schaarse werknemers met een specifieke deskundigheid. In de resterende vijf tot tien procent slaat het voordeel exclusief bij de werkgever neer. Dit is het geval bij arbeidsovereenkomsten op basis van het no-gain/no-loss principe (ook wel *tax equalization* genoemd). In die gevallen draagt de regeling primair bij aan de doelstelling van het aantrekkelijk en competitief houden van het vestigingsklimaat.

Naast de directe fiscale impact van de 30%-regeling is de eenvoud en voorspelbaarheid van de 30%-regeling van belang. In plaats van het verantwoorden en bijhouden van de gemaakte extraterritoriale kosten, biedt het forfait eenvoud, transparantie en voorspelbaarheid voor zowel werkgevers als werknemers. De eenvoud, transparantie en voorspelbaarheid grijpen aan op vier dimensies: administratieve lasten, juridische lasten, HR-beleid en het werven van buitenlandse bedrijven.

5. Doeltreffendheid

Doeltreffendheid is gedefinieerd als 'de mate waarin de beleidsdoelstelling dankzij de inzet van de onderzochte beleidsinstrumenten wordt gerealiseerd'. De 30%-regeling is doeltreffend met betrekking tot alle drie de doelstellingen.

De 30%-regeling is doeltreffend met betrekking tot het doel om de administratieve lasten te reduceren. De netto reductie in administratieve lasten schatten we in op €15 miljoen tot €65 miljoen per jaar. De reductie is feitelijk €25 miljoen tot €70 miljoen per jaar, maar de 30%-regeling kent zelf ook administratieve lasten van circa €5 miljoen tot €15 miljoen per jaar. De reductie in administratieve lasten wordt vooral gedreven door fiscaal-administratieve besparingen. De lastenreductie op het gebied van juridische en HR-aspecten zijn relatief beperkt.

De 30%-regeling is doeltreffend met betrekking tot het doel om werknemers met een specifieke deskundigheid waar schaarste voor bestaat op de Nederlandse arbeidsmarkt aan te trekken. De gebruikers van de 30%-regeling hebben in algemene zin specifieke deskundigheid die op de Nederlandse arbeidsmarkt schaars is. Ze werken veelal in krapteberoepen en krapteberoepsgroepen. Naast vakspecifieke kennis en vaardigheden gaat het vaak ook om bedrijfs-, cultuur- of taalspecifieke kennis en vaardigheden. De 30%-regeling heeft effect op het aantrekken van deze werknemers. Het effect is relatief sterker bij de hoge inkomens, omdat het fiscaal voordeel voor die groep relatief groot is door de relatief beperkte werkelijke ETK die deze werknemers maken. Een schatting van het aantal werknemers dat door de 30%-regeling extra naar Nederland komt, is moeilijk te maken. Daarom is in dit rapport gewerkt met bandbreedtes. Op basis hiervan is de schatting dat er door de forfaitaire 30%-regeling circa 1.765-5.575 additionele buitenlandse werknemers (doorgaans met een schaarse specifieke deskundigheid) in Nederland werkzaam zijn. Hiervan 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.

Op basis van het onderzoek zijn er geen indicaties dat de 30%-regeling leidt tot verdringing op de Nederlandse arbeidsmarkt. Experts geven aan dat verdringing op de Nederlandse arbeidsmarkt een rol speelt bij de lagere inkomens. Echter, voor de lagere inkomens geldt dat de 30%-regeling beperkt fiscaal voordeel biedt, vanwege de hoge ETK 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 30%-regeling vooral fiscaal voordeel aan ingekomen werknemers uit landen met een hoge koopkracht (VK, Frankrijk, etc.), terwijl verdringing typisch zal komen van werknemers uit

landen met een lage koopkracht (India, China, etc.). Daarbij moet wel aangetekend dat de ETK 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. De 150-km-grens biedt bescherming tegen verdringing door buitenlandse werknemers uit de grensstreken uit te sluiten van de 30%-regeling.

De 30%-regeling is doeltreffend met betrekking tot het doel om het vestigingsklimaat aantrekkelijk en competitief te houden. Hoewel het exacte effect van de 30%-regeling met betrekking tot dit doel niet (kwantitatief) is vast te stellen, en veel gesproken experts tevens baat hebben bij de regeling, blijkt uit het onderzoek dat de regeling voor een deel van de werkgevers een relevante factor is binnen het Nederlandse vestigingsklimaat. Het gaat 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. De 30%-regeling lijkt dus met name een relevante vestigingsplaatsfactor te zijn voor (grote) bedrijven in Nederland die op het internationale toneel actief zijn. 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 situaties wel 'het dubbeltje net de goede kant op laten 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.

In verscheidene interviews is aangegeven dat afschaffing of een inperking van de 30%-regeling een negatief signaal zou afgeven richting het internationaal bedrijfsleven dat overweegt te investeren in Nederland. Daarbij merken sommige partijen op dat de 30%-regeling één van de weinige fiscale 'beleidsknoppen' is waarmee Nederland zich duidelijk kan onderscheiden ten opzichte van het buitenland.

Naast de drie doelstellingen, zijn in de interviews nog additieve indirecte opbrengsten van de 30%-regeling aan bod gekomen. Het betreffen de spillovers op het gebied van kennis, innovatie en (internationale) netwerken. Dit heeft met name betrekking op het deel van de werkgevers dat zich richt op innovatieve onderzoeks- en bedrijfsactiviteiten. Hun verbeterde prestaties leiden indirect tot maatschappelijk baten, bijvoorbeeld door kennisdeling met toeleveranciers of (eind)gebruikers die op hun beurt weer beter kunnen presteren.

6. Doelmatigheid

Doelmatigheid is gedefinieerd als 'de relatie tussen de effecten van het beleid en de kosten van het beleid'. De effecten zijn in de vorige paragraaf al besproken. De kosten worden uitgesplitst in drie primaire kostencomponenten: budgettair belang, administratieve lasten (voor werkgever en werknemer) en uitvoeringskosten (Belastingdienst en ministeries).

Het budgettair belang is in 2015 €806 miljoen onder de aanname dat het forfait maximaal benut wordt. Maximaal gebruik is niet in alle situaties mogelijk, waardoor deze €806 miljoen een lichte overschatting is. Na correctie voor dit onvolledige gebruik is het budgettair belang €775 miljoen.

Wanneer de 30%-regeling niet meer zou bestaan zouden personen en bedrijven ander gedrag vertonen. Deze 'gedragseffecten' beïnvloeden de omvang van het budgettair belang.

Hoewel deze gedragseffecten moeilijk in te schatten zijn, is er in dit rapport wel een inschatting gemaakt van de omvang van diverse gedragseffecten (met een bandbreedte) om beter grip te krijgen op het budgettair belang. We onderscheiden twee typen gedragseffecten: [1] eerste-ordegedragseffecten, waarbij het gaat om het directe effect van een belastingmaatregel op de desbetreffende grondslag, en [2] tweede-ordegedragseffecten, welke betrekking hebben op macro-economische doorwerkingen.

De 30%-regeling is een verbijzondering van de fiscale regeling voor de vergoeding van extraterritoriale kosten; in een situatie dat de 30%-regeling niet zou bestaan zou er gebruik gemaakt worden van de 'generieke' fiscale regeling als substituut, waarbij de werkelijke ETK onbelast vergoed kunnen worden. Dit zou fors minder inkomstenbelastingopbrengsten als gevolg hebben. We schatten dit eerste-ordegedragseffect, het 'weglekken' naar de werkelijke ETK-regeling, op circa €420 miljoen tot €460 miljoen, waardoor van de €775 miljoen nog circa €315 miljoen tot €355 miljoen resteert.

Daarnaast zijn er drie eerste-ordegedragseffecten²:

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 inkomstenbelastingopbrengsten doordat werkgevers ingekomen werknemers gaan compenseren met een hoger bruto-inkomen (circa €50 miljoen tot €140 miljoen)

In de theoretische situatie dat de 30%-regeling niet zou bestaan, zou na de correctie voor deze eerste-ordegedragseffecten nog €15 miljoen tot €305 miljoen overblijven (ten opzichte van de €775 miljoen budgettair belang).

Ook zijn er nog kosten aan de regeling verbonden, die het karakter van een tweede-ordegedragseffect kennen; buitenlandse werknemers, die door de 30%-regeling naar Nederland komen, zullen ook gebruik maken van publieke voorzieningen.

De 30%-regeling kent circa €5 tot €15 miljoen aan administratieve lasten in 2015.

De uitvoeringskosten van de betrokken ministeries en de Belastingdienst zijn circa €1 miljoen in 2015.

Tegen bovengenoemde kosten van de 30%-regeling van circa €20 miljoen tot €320 miljoen (en de extra kosten omtrent het gebruik van publieke voorzieningen) staan de volgende opbrengsten:

- Reductie van administratieve lasten van €25 miljoen tot €70 miljoen.
- 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.
- Een positief, maar niet te kwantificeren, effect op het aantrekkelijk en competitief houden van het Nederlands vestigingsklimaat.
- Productiviteitswinst van Nederlandse bedrijven en spillovers op het gebied van kennis, innovatie en (internationale) netwerken.

² Voor meer toelichting op deze drie eerste-ordegedragseffecten en de gehanteerde bandbreedtes, zie 6.3.1.

- 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)

Ondanks de behoorlijke mate van onzekerheid in de geschatte opbrengsten en kosten van de 30%-regeling, schatten wij in dat de 30%-regeling een doelmatig beleidsinstrument is; de opbrengsten zijn naar ons oordeel groter dan de kosten.

7. Beleidsoverwegingen

De 30%-regeling is een regeling die eenvoudig is uit te voeren door de Belastingdienst. Het voorkomt in hoge mate controles, discussies en rechtszaken over welke kosten daadwerkelijk extraterritoriaal zijn. Er zijn enkele kleine uitdagingen in de uitvoering aangaande: (1) de digitalisering van dossiers, (2) bepaling van de woonplaats van de (eventuele) gebruiker en (3) bepaling van geclassificeerde onderzoeksinstellingen.

In dit rapport wordt ingeschat dat de 30%-regeling een doeltreffende en doelmatige regeling is. Wij denken dat enkele aanpassingen mogelijk een positief effect hebben op de doeltreffendheid, doelmatigheid en/of de passendheid van het forfait: (1) verkorting van de looptijd naar vijf of zes jaar; (2) vergroten van de 150-km-grens; (3) verlaging van het forfait bij inkomens boven de €100.000. Er zijn andere aanpassingen (zoals een andere vaste forfait-hoogte dan 30%) geanalyseerd, maar die liggen minder voor de hand.

Het zou onzes inziens goed zijn om een discussie te voeren over de scope van de extraterritoriale kosten. Vooral het feit dat de (veel) hogere kosten voor het levensonderhoud in Nederland wel worden meegenomen, maar geen rekening wordt gehouden met (veel) hogere inkomsten in Nederland vinden we opmerkelijk.

1 Introductie

De 30%-regeling (bewijsregel) is een verbijzondering van de fiscale regeling voor de vergoeding van extraterritoriale kosten. De 30%-regeling biedt werkgevers de mogelijkheid om een deel van het loon aan te wijzen als onbelaste vergoeding aan bepaalde werknemers die tijdelijk buiten het land van herkomst werken. Dit is een forfaitaire vergoeding voor de extraterritoriale kosten (ETK) die werknemers maken om hun werk uit te kunnen voeren.

De doelen van de regeling zijn: (1) het aantrekken van werknemers uit het buitenland met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is; (2) een bijdrage leveren aan het aantrekkelijk en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat en (3) het verminderen van de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers.

Op verzoek van het ministerie van Financiën (Directie Algemene Fiscale Politiek) heeft Dialogic de 30%-regeling geëvalueerd. In dit rapport worden de uitkomsten van deze evaluatie gepresenteerd. In dit rapport worden na een introductie [H1] de volgende zes onderwerpen behandeld: [H2] de 30%-regeling en de beleidscontext, [H3] gebruikers van de regeling, [H4] de verhouding van het 30%-forfait en werkelijke ETK [H5] doeltreffendheid, [H6] doelmatigheid en [H7] beleidsoverwegingen.

Om het effect van de 30%-regeling te meten, vergelijken we in dit onderzoek de huidige situatie met de hypothetische situatie waarin de forfaitaire regeling niet bestaat en alleen de werkelijke ETK onbelast vergoed mogen worden. In dit rapport is alleen de 30%-regeling geëvalueerd en niet de algemene regeling voor de vergoeding van de werkelijke ETK. Echter, de werkelijke ETK die werknemers waarvoor de 30%-regeling wordt toegepast (hierna ook: gebruikers van de 30%-regeling) maken worden wel gemodelleerd in dit rapport. Verder kijken we in deze evaluatie alleen naar ingekomen werknemers en niet naar uitgezonden werknemers.

Om het onderzoek te kunnen uitvoeren zijn verschillende onderzoeksmethodes ingezet en zijn de resultaten daarvan gecombineerd. Dit zijn desk research, een analyse van de dossiers van gebruikers van de 30%-regeling (n=2.125), een analyse van microdata van het CBS over de gebruikers van de 30%-regeling (n= 56.431 in 2015) en hun werkgevers, interviews met stakeholders (n=38) en een survey onder gebruikers van de regeling (n=1.463).

1.1 Inleiding

De 30%-regeling (bewijsregel) is een verbijzondering van de fiscale regeling voor de vergoeding van extraterritoriale kosten. De 30%-regeling biedt werkgevers de mogelijkheid om een deel van het loon onbelast uit te betalen aan bepaalde werknemers die tijdelijk buiten het land van herkomst werken. Dit is een forfaitaire vergoeding voor de extraterritoriale kosten die werknemers maken om hun werk uit te kunnen voeren.

De doelen van de regeling zijn: (1) het aantrekken van werknemers uit het buitenland met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is; (2) een bijdrage leveren aan het aantrekkelijk en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat en (3) het verminderen van de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers.

Op verzoek van het ministerie van Financiën (Directie Algemene Fiscale Politiek) heeft Dialogic de 30%-regeling geëvalueerd. In dit rapport presenteren we de uitkomsten van deze evaluatie. Deze evaluatie is mede een gevolg van de motie van de leden Merkies en Grashoff³ en een rapport van de Algemene Rekenkamer⁴. In reactie op het rapport heeft de staatssecretaris van Financiën toegezegd dat deze regeling geëvalueerd zal worden. Hierbij wordt de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek (RPE) als leidraad gehanteerd.

1.2 Definities, afkortingen en woordkeuzes

In dit rapport worden onder andere de volgende definities, afkortingen en woordkeuzes gehanteerd:

Tabel 1. Overzicht van gehanteerde concepten inclusief toelichting

Concept	Toelichting
30%-regeling	De forfaitaire regeling op grond waarvan de werkgever maximaal 30% van het loon (inclusief de vergoeding), alsmede de schoolgelden van internationale scholen onbelast mag uitbetalen als vergoeding voor extraterritoriale kosten. In 2.1.2 gaan we hier nader op in. Soms ook 'de regeling' genoemd.
Doelgroep	De groep werkelijke en potentiële gebruikers van de 30%-regeling.
ETK	Zie <i>Extraterritoriale kosten</i>
Extraterritoriale kosten	Extra kosten (in redelijkheid) van een werknemer van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van zijn dienstbetrekking.
Forfait	Het forfait van maximaal 30% van het loon dat gebruikt mag worden voor het onbelast vergoeden van extraterritoriale kosten.
Gebruikers	Zie <i>Gebruikers van de 30%-regeling</i>
Gebruikers van de 30%-regeling	Werknemers voor wie de Belastingdienst een beschikking voor de 30%-regeling heeft afgegeven en die een positief inkomen hebben. Soms ook 'de gebruiker' genoemd.
Geïnterviewden	Personen die in het kader van dit onderzoek geïnterviewd zijn.
Ingekomen (werknemer)	Door een inhoudingsplichtige uit een ander land aangeworven, of naar een inhoudingsplichtige gezonden werknemer met een specifieke deskundigheid die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig is en in meer dan twee derde van de periode van 24 maanden voorafgaand aan de aanvang van de tewerkstelling in Nederland meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woonde.
Inkomen	Zie <i>loon</i>
Loon	Het brutoloon exclusief vergoeding voor ETK (tenzij anders vermeld), zoals beschikbaar bij de Belastingdienst en in de microdata van het CBS
Looptijd	De maximale periode dat de 30%-regeling voor een werknemer van toepassing is.

³ Kamerstukken II 2015/2016 34 475, nr. 21.

⁴ Algemene Rekenkamer (2016), Fiscale tegemoetkoming voor experts uit het buitenland: de 30%-regeling.

Respondenten	Personen die in het kader van dit onderzoek de online survey hebben ingevoerd.
Salaris	Zie <i>loon</i>
Salarisnorm	De eis dat gebruikers van de 30%-regeling een minimum salaris ontvangen. Zie voor meer informatie zie 2.1.2.
Vergoeding werkelijke extraterritoriale kosten	Indien werknemers die in het kader van hun dienstbetrekking tijdelijk verblijven buiten het land van herkomst geen gebruik kunnen of willen maken van de 30%-regeling dan geldt dat hun werkelijke extraterritoriale kosten vrij van belastingheffing mogen worden vergoed door de werkgever.
Werkelijke ETK-regeling	Zie <i>Vergoeding werkelijke extraterritoriale kosten</i>
Werkgever	Een inhoudingsplichtige voor de loonbelasting (bedrijf of instelling) die een gebruiker van de 30%-regeling in dienst heeft. Indien we werkgever in een bredere context bedoelen, geven we dit specifiek aan.
Werknemer	Een gebruiker van de 30%-regeling. Indien we werknemers in een bredere context bedoelen, geven we dit specifiek aan.

1.3 Aanleiding evaluatie 30%-regeling

Op 18 mei 2016 heeft de Algemene Rekenkamer het rapport *Fiscale tegemoetkoming voor experts uit het buitenland: de 30%-regeling* aan de Tweede Kamer aangeboden.⁵ Daarin staat een aantal aanbevelingen voor de staatssecretaris van Financiën. Een eerste belangrijke conclusie uit het onderzoek is dat de effecten van de regeling onvoldoende onderzocht zijn. Het is onduidelijk in hoeverre de 30%-regeling bijdraagt aan het realiseren van de doelstellingen van de regeling. Ook zijn mogelijke negatieve effecten, zoals verdringing van Nederlandse werknemers, nooit onderzocht. Daarnaast is er nooit onderzocht of de doelstellingen van de regeling met hetzelfde budget op andere manieren gerealiseerd hadden kunnen worden. Een tweede belangrijke conclusie is dat de regeling op twee belangrijke punten niet goed onderbouwd is. Dit betreft de salarisnorm en de hoogte van de onbelaste vergoeding (30% van het loon, inclusief vergoeding). Het is onduidelijk in hoeverre werknemers met minimaal het salaris van de salarisnorm over een specifieke deskundigheid beschikken. Daarnaast is het onbekend hoe hoog de werkelijke kosten zijn die werknemers uit het buitenland maken omdat ze vanwege hun werk tijdelijk in een ander land verblijven dan waar ze (oorspronkelijk) vandaan komen. De derde conclusie van de Algemene Rekenkamer is dat het onduidelijk is of de beoogde besparing, als gevolg van de wijzigingen in de regeling in 2012, daadwerkelijk gerealiseerd is.

Op basis van het onderzoek beveelt de Algemene Rekenkamer de staatssecretaris van Financiën aan om de effecten en doelmatigheid van de 30%-regeling periodiek te onderzoeken en om de Tweede Kamer jaarlijks te informeren over het financieel belang van de 30%-regeling. In reactie op de eerste aanbeveling heeft de staatssecretaris van Financiën laten weten dat hij er zorg voor zal dragen dat de 30%-regeling geëvalueerd wordt. De reactie op de tweede aanbeveling was dat het Ministerie van Financiën overweegt om in de Miljoenennota over meer maatregelen te rapporteren dan tot nu toe gebruikelijk is. In dit kader wordt ook het budgettaire belang van de 30%-regeling voortaan jaarlijks in een bijlage bij de Miljoenennota gepubliceerd.

⁵ Ibid.

Een andere belangrijke aanleiding voor de evaluatie betreft het aannemen van de motie van de leden Merkies en Grashoff (31 mei 2016), met het verzoek aan de regering om de noodzaak van de 30%-regeling te heroverwegen.⁶

1.4 Onderzoeksvragen

In dit rapport worden vijf hoofdvragen beantwoord waarbij met (gangbare) elementen van een beleidsevaluatie: gebruik van de regeling, doeltreffendheid, doelmatigheid, uitvoering en beleidscontext. Hieronder worden alle hoofd- en deelvragen weergegeven:

- I. Wie maakt gebruik van de regeling?**
 - a. Wie gebruikt de regeling en wat zijn eigenschappen van hen en hun gebruik?
 - b. Hoe ziet het gebruik van de regeling er door de tijd heen uit? Wie worden bereikt voor en na 2012?
 - c. Wat is de verhouding in het gebruik van het forfait en het vergoeden van de werkelijke ETK?
- II. Is de 30%-regeling een doeltreffend instrument?**
 - a. In welke mate leidt de 30%-regeling er toe dat werknemers met een schaarse, specifieke deskundigheid uit het buitenland in Nederland komen werken?
 - b. Welke rol speelt de 30%-regeling in de beslissing voor een onderneming om zich in Nederland te vestigen? In welke mate gaat het forfait per saldo naar de werknemer of werkgever?
 - c. Wat is de inschatting van de besparing van werkgevers en werknemers aan administratieve lasten met de 30%-regeling?
 - d. Zijn er door deze regeling onbedoelde effecten opgetreden zoals verdringing van Nederlandse werknemers door het aantrekken van niet-schaarse werknemers uit het buitenland?
- III. Is de 30%-regeling een doelmatig instrument?**
 - a. Wat is het budgettair belang van de regeling?
 - b. Is de hoogte van het forfait passend bij de werkelijke extraterritoriale kosten die werknemers maken?
 - c. In hoeverre nemen de extraterritoriale uitgaven af met de duur van het verblijf in Nederland?
 - d. Hoe hangt dit samen met de geldigheidsduur van de regeling?
 - e. Wat zijn de afwegingen om te kiezen voor vergoeding van de werkelijke kosten versus de 30%-regeling?
 - f. Wat is het omslagpunt om te kiezen voor een vergoeding van de werkelijke kosten versus de 30%-regeling?
- IV. Hoe wordt de 30%-regeling uitgevoerd en hoe kan dit verbeterd worden?**
 - a. In hoeverre is een generieke salarishnorm effectief voor het aantrekken van werknemers met een schaarse, specifieke deskundigheid?
 - b. In hoeverre is de regeling begrijpelijk voor de werkgever en werknemer?
 - c. Zijn er knelpunten wat betreft de handhaving en complexiteit van de 30%-regeling?
 - d. Hoe kan het doelgroepbereik, de doelmatigheid en de doeltreffendheid van de regeling mogelijk verbeterd worden?
- V. In welke beleidscontext begeeft de 30%-regeling zich?**
 - a. Welke andere (fiscale) voordelen, naast de 30%-regeling, zijn er voor buitenlandse werknemers die in Nederland werken?
 - b. Welke invloed hebben deze andere (fiscale) voordelen?

⁶ Kamerstukken II 2015/16, 34475, nr. 21.

- c. Zijn er vergelijkbare regelingen voor werknemers uit het buitenland in andere (voornamelijk Europese) landen?
- d. Hoe verhouden deze vergelijkbare regelingen zich tot de Nederlandse regeling?

1.5 Scope van deze evaluatie

Focus op de 30%-regeling

In dit onderzoek ligt de focus op de 30%-regeling. Om een goede evaluatie van deze forfaitaire regeling te maken is het essentieel om het juiste perspectief te hanteren. Nederland heeft een breed scala aan (fiscaal) beleid waar (ingekomen) werknemers en hun werkgevers mee te maken hebben, zoals de vergoeding voor de werkelijke ETK, de kennismigrantenregeling, et cetera. De 30%-regeling is hierin een schakel. In deze evaluatie onderzoeken we wat de toegevoegde waarde van deze forfaitaire regeling is. Dit doen we feitelijk door een vergelijking te maken tussen de situatie waarin er in Nederland *wel* een 30%-regeling is en de hypothetische situatie waarin de regeling er *niet* is (maar het overige beleid wel).

Bij het bovenstaande is het belangrijk om te beseffen dat in de situatie waarin de 30%-regeling er niet zou zijn, werkgevers en werknemers wel gebruik kunnen maken van de regeling waarin de werkelijke ETK onbelast kunnen worden vergoed. Met andere woorden: in plaats van een onbelaste forfaitaire vergoeding van 30%, mag er een onbelaste vergoeding worden gegeven voor werkelijke gemaakte ETK mits deze aannemelijk gemaakt worden en in de loonadministratie bijgehouden worden. In dit onderzoek hanteren we constant dit perspectief.

Geen evaluatie van de werkelijke ETK-regeling

In lijn met bovenstaande voeren we nadrukkelijk geen evaluatie uit van de werkelijke ETK-regeling. Hoewel de 30%-regeling onderdeel uitmaakt van de werkelijke ETK-regeling, heeft de werkelijke ETK-regeling zelf een andere, bredere doelgroep en kent andere uitvoeringsaspecten. Aangezien de twee regelingen wel sterk aan elkaar gerelateerd zijn, is er wel aandacht voor de werkelijke ETK-regeling, maar worden er geen conclusies getrokken over haar doeltreffendheid en doelmatigheid. We zien het onbelast kunnen vergoeden van ETK als terugval- of nuloptie. Daarbij voeren we een uitvoerige modellering uit van de ETK die een binnengekomen werknemer maakt (ons zogenoemde ETK-model) en komt de ETK-regeling kort aan bod bij de voorgestelde aanpassingen in hoofdstuk 7.

Geen nieuwe afspraken met de Belastingdienst ter reductie van administratieve lasten in het scenario zonder 30%-regeling

Zoals hierboven beschreven vergelijken we in dit onderzoek structureel de situatie waarin er *wel* en *geen* 30%-regeling is. In het tweede geval betekent het in de praktijk dat er meer gebruik gemaakt gaat worden van de regeling waarin de werkelijke ETK kunnen worden opgevoerd. Dit zal waarschijnlijk leiden tot een substantiële verhoging van de administratieve lasten, zonder dat hier additionele belastinginkomsten mee gegenereerd worden. De ETK mogen immers onbelast worden vergoed.

Het is echter waarschijnlijk dat het in de praktijk anders zal gaan. Indien de 30%-regeling niet meer zou bestaan, dan kunnen werkgevers met de Belastingdienst proberen tot een afspraak te komen om administratieve lasten te drukken. In een interview is als voorbeeld genoemd dat de werknemer de eerste drie maanden zijn facturen moet indienen om zo een kental te krijgen voor zijn cost of living allowance. Daarna wordt dit kental gebruikt en hoeven alleen nog grote uitgaven verantwoord te worden. Er is een argument te maken dat dit leidt tot een de facto nieuwe forfaitaire regeling.

In deze evaluatie richten we echter ons puur op de situatie zoals die nu is versus de situatie waarin enkel de werkelijke ETK-regeling bestaat in de vorm waarin deze nu aanwezig is (dus exclusief mogelijke toekomstige wijzigingen in het beleid ten aanzien van deze werkelijke ETK-regeling).

Focus op ingekomen werknemers

De 30%-regeling kan zowel worden ingezet voor uitgezonden als ingekomen werknemers. In dit onderzoek ligt de focus op ingekomen werknemers, aangezien het overgrote deel van de gebruikers ingekomen werknemers betreft *en* omdat de evaluatie voornamelijk is voortgekomen uit de toezeggingen op het rapport van de Algemene Rekenkamer (ARK). Dit rapport ging ook alleen over de ingekomen werknemers uit het buitenland.

Focus op huidige regeling

In dit onderzoek ligt de focus op de 30%-regeling, zoals die luidt na de wijzigingen per 2012. In de periode voor 2012 zijn er verschillende vormen van deze of een vergelijkbare regeling geweest. In dit onderzoek evalueren we de doeltreffendheid en doelmatigheid van de huidige regeling.

Geen onderzoek naar fraude

We hebben geen onderzoek gedaan naar eventuele fraude bij het gebruik van de 30%-regeling. We hanteren in deze evaluatie als uitgangspunt dat de regeling gebruikt wordt zoals door de wetgever is beoogd. De regeling zelf is overigens, gezien de opzet en transparante voorwaarden, niet fraudegevoelig.

1.6 Onderzoeksmethoden

De 30%-regeling en de context(en) waarin zij zich begeeft zijn complex. Enerzijds doordat de regeling op zichzelf al veel kenmerken heeft en uitgangspunten gebruikt die lastig te meten zijn. Anderzijds is de groep werkgevers en werknemers die de regeling gebruikt heterogeen, aangezien ze actief zijn in verschillende sectoren en beroepen, ze een verschillende mate van internationale oriëntatie hebben en ze een pluriforme set uitdagingen, bedreigingen, motieven, uitgangssituaties, et cetera kennen.

We zouden geen recht doen aan deze complexiteit wanneer we het vraagstuk eendimensionaal zouden benaderen: Er bestaat geen 'silver bullet' voor dit vraagstuk. Daarom hebben wij een combinatie van onderzoeksmethodes ingezet. Op deze manier kunnen we vanuit verschillende perspectieven tegen het vraagstuk aankijken en zo tot weloverwogen en onderbouwde antwoorden komen. Door verschillende kwalitatieve en kwantitatieve onderzoeksmethoden in te zetten is het ook mogelijk om uitkomsten met elkaar te trianguleren.

De onderstaande onderzoeksmethoden zijn ingezet:

1. **Desk research** met betrekking tot [A] de 30%-regeling, [B] vergelijkbare regelingen in het buitenland, [C] andere (fiscale) regelingen voor buitenlandse medewerkers in Nederland, [D] schaarste m.b.t. beroepen/branches in Nederland, en [E] vestigingsklimaat.
2. **Dossieranalyse** van dossiers binnen de 30%-regeling (steekproef), waarbij de aanvraagformulieren als centrale databron dienen. Hiervoor is samengewerkt met de Belastingdienst en convenanthouders (partijen die namens de Belastingdienst al het voorwerk doen, waardoor de Belastingdienst de beschikking direct kan afgeven).
3. **Data-analyse:** analyse van de 30%-regeling en haar gebruikers op basis van diverse data. De data-analyses zijn uitgevoerd in de microdata-omgeving van het

Centraal Bureau voor de Statistiek. Er is onder meer gewerkt met geanonimiseerde fiscale data van de Belastingdienst, data over persoonskenmerken (o.a. GBA), bedrijfsdata, data over beroepen en branches, en data ten aanzien van ETK.

4. **Interviewronde** met 38 betrokkenen uit het veld, waaronder beleidsmakers, uitvoerders, bedrijfsleven (grootbedrijf en MKB) en intermediairs. Er is gebruik gemaakt van groepsinterviews en enkele individuele interviews. In Bijlage 5 is een overzicht van de geïnterviewden te vinden.
5. **Survey** onder buitenlandse medewerkers, met een focus op de gebruikers van de 30%-regeling. Er is gebruik gemaakt van een online vragenlijst. Respondenten zijn geworven door deze vragenlijst via verschillende communicatiekanalen richting ingekomen werknemers (nieuwsbrief, email, twitter, et cetera) te verzenden. Dit heeft geresulteerd in een bruikbare respons van 1.463 cases.

1.7 Leeswijzer

In het vervolg van dit rapport komen de volgende onderwerpen aan bod:

- De 30%-regeling en de beleidscontext (hoofdstuk 2).
- De verhouding tussen het 30%-forfait en de werkelijke ETK (hoofdstuk 3)
- Doelgroepbereik van de 30%-regeling (hoofdstuk 4).
- Doeltreffendheid van de 30%-regeling (hoofdstuk 5).
- Doelmatigheid van de 30%-regeling (hoofdstuk 6).
- Beleidsoverwegingen (hoofdstuk 7).

2 De 30%-regeling en de beleidscontext

Binnen dit hoofdstuk behandelen we de opzet en historie van de 30%-regeling in Nederland. Vervolgens gaan we in op enkele relevante aanpalende regelingen en vergelijken we de regeling met haar buitenlandse tegenhangers.

2.1 Kader van de 30%-regeling

Op grond van de huidige 30%-regeling mag de werkgever als fictie maximaal 30% van het loon inclusief de vergoeding aanwijzen als onbelaste vergoeding (ofwel $30/70=43\%$ van het loon exclusief de vergoeding) ter compensatie voor de ETK die de werknemer maakt. Dit is onafhankelijk van de werkelijke door de werknemer gemaakte ETK. Werkgevers kunnen er binnen de regeling ook voor kiezen om minder dan 30% van het loon aan te wijzen als onbelaste vergoeding, maar gezien het fiscale voordeel dat met de regeling gepaard gaat ligt het voor de hand dat men de regeling – indien mogelijk – doorgaans maximaal gebruikt.

Om gebruik te mogen maken van de regeling moet aan een aantal voorwaarden worden voldaan: (1) de werknemer in kwestie moet een ingekomen werknemer zijn; (2) er moet tijdig een beschikking aangevraagd worden en (3) de maximale looptijd mag nog niet verstreken zijn. Om aan de eerste voorwaarde te voldoen moet de werknemer een specifieke deskundigheid hebben die niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Werknemers voldoen aan die voorwaarde als zij een salaris (exclusief vergoeding) van minimaal €37.000 hebben (in 2017). Indien de werknemer van jonger dan 30 jaar een mastertitel heeft, dan is deze norm €28.125. Doet de werknemer wetenschappelijk onderzoek dan is er geen salarisnorm. Daarnaast moet de werknemer meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens gewoond hebben.

Voor een werkgever is het mogelijk om bepaalde vergoedingen en verstrekkingen onbelast aan de werknemer te geven, zogenaamde *gerichte vrijstellingen*.⁷ Dit houdt in dat de werkgever die gerichte vrijstellingen belastingvrij kan vergoeden, zonder dat dit ten koste komt van de vrije ruimte in de werkkostenregeling (WKR)⁸.

Een voorbeeld van een gerichte vrijstelling is die voor extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking, zogenaamde extraterritoriale kosten.⁹ Een verbijzondering van deze gerichte vrijstelling voor ETK is de 30%-regeling.¹⁰

⁷ Zie artikel 31a, tweede lid, onderdelen a tot en met i, van de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964).

⁸ De vrije ruimte binnen de WKR biedt werkgevers de mogelijkheid maximaal 1,2% van het totale loon van hun werknemers onbelast te besteden aan vergoedingen en verstrekkingen voor die werknemers.

⁹ Zie artikel 31a, tweede lid, aanhef en onderdeel e, van de Wet LB 1964.

¹⁰ Zie artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, van de Wet LB 1964. Vanaf 1 januari 2004 tot en met 31 december 2010 stond de 30%-regeling in artikel 15a, lid 1, aanhef en onderdeel j, van de Wet LB 1964. Voor de periode 1 januari 2001 tot en met 31 december 2003 ging het om artikel 15a, lid 1, aanhef en onderdeel k, van de Wet LB 1964. De vergelijkbare regelingen die bestonden vóór 2001 kenden geen wettelijke verankering, maar waren opgenomen in zogenoemde resoluties.

De 30%-regeling (ofwel 'bewijsregel') heeft betrekking op ingekomen¹¹ en uitgezonden¹² extraterritoriale werknemers. Verreweg de grootste groep werknemers die gebruikmaken van de regeling zijn ingekomen werknemers, wat maakt dat deze evaluatie zich op deze groep richt.

2.1.1 Historie 30%-regeling

Om de 30%-regeling in perspectief te kunnen plaatsen is de historie van de regeling van belang. Volgens vakliteratuur¹³ dateert de oorsprong van de 30%-regeling uit de naoorlogse jaren. Voor de opbouw van de Nederlandse economie was dringend kennis uit het buitenland, met name de Verenigde Staten, nodig. De komst van deze buitenlandse werknemers ging gepaard met wensen op het gebied van de arbeidsvoorwaarden. Om aan deze wensen te voldoen maakten werkgevers hierover aparte afspraken met de Belastingdienst. In de late jaren vijftig is voor het eerst een geüniformeerde regeling ontstaan. De maximale aftrek bedroeg toen 40% van het inkomen, waarbij een maximum van f40.000 gold en de looptijd van de regeling maximaal drie jaar was. Vervolgens werd in 1967 het aftrekpercentage verlaagd naar 30% en gold er geen maximum bedrag meer. Vanaf 1970 is er voor het eerst sprake van de 35%-regeling. Hierover zijn destijds Kamervragen beantwoord (Handelingen II 1969/70, nr. 829). Vanaf 1986 is voor het eerst sprake van een gepubliceerde resolutie. Vanaf 1992 is alleen nog sprake van een vergoedingsregeling en niet meer van een aftrekfaciliteit. In 1995 is de maximale duur van het gebruik van de regelin teruggebracht naar 10 jaar. In het kader van de grondslagverbreding en tariefsverlaging per 2001 is destijds in het regeerakkoord aangekondigd dat de 35%-regeling wordt teruggebracht tot een 30%-regeling.¹⁴ Bij het Besluit van de staatssecretaris van 20 december 2000¹⁵, waarin uitwerking is gegeven aan de 30%-regeling, is de volgende motivering opgenomen:

"De 30%-regeling is de opvolger van onder meer de "35%-regeling" en de "Nedeco-regeling".¹⁶ In beide gevallen werd een niveau van 35% gehanteerd, dat nu wordt teruggebracht tot 30%. Genoemd niveau, dat opzij werd gezet door de werkelijke kosten indien die hoger waren, bleek enerzijds in veel gevallen voldoende te zijn. Anderzijds worden ook, met name in de sfeer van de vertegenwoordigingen van het Koninkrijk in het buitenland extraterritoriale kosten gemaakt tot een niveau, dat hoger is dan 30%. Er is en blijft dus een aantal gevallen waarvoor de bewijsregel onvoldoende is, zodat de werkelijke kosten weer aan de orde komen. Dit aantal zal onder de nieuwe regeling niet toenemen. Het geschetste beeld is inherent aan een forfaitaire regeling als de onderhavige. Kenmerkend voor een forfait is immers dat het voor de ene belastingplichtige te hoog en voor de andere te laag is. De wens om het forfait een zo groot mogelijk bereik te laten hebben, leidt er dan toe het percentage eerder aan de hoge dan aan de lage kant te stellen. Daarbij doet de mogelijkheid van tegenbewijs het praktische belang van een relatief hoog niveau nog toenemen. Hierdoor

¹¹ De definitie van ingekomen werknemer staat in artikel 10e, tweede lid, onderdeel b, van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (UBLB 1965).

¹² De definitie van uitgezonden werknemer staat in artikel 10e, tweede lid, onderdeel c, van het UBLB 1965.

¹³ Weerepas, de Vries & van den Hurk (2013), De 30%-regeling.

¹⁴ Kamerstukken II 1998/99, 26728, nr. 3.

¹⁵ Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden (2000), nr. 640, Besluit van 20 december 2000 tot aanpassing van enige uitvoeringsbesluiten.

¹⁶ Onder de Nedeco-regeling kon een werknemer die werd uitgezonden naar een ontwikkelingsland, onder bepaalde voorwaarden, in aanmerking komen voor een forfaitaire fiscale aftrek van 35%.

worden immers minder werknemers tot tegenbewijs gedwongen, hetgeen tevens in het praktische belang van de fiscus is."

Binnen hetzelfde besluit¹⁷ wordt nader ingegaan op de beperking tot bepaalde werknemers, te weten:

"Met betrekking tot de beperking van de bewijsregel tot bepaalde groepen werknemers moet in het oog worden gehouden dat hier niet een inhoudelijke regel maar een bewijsregel aan de orde is. Het is evident dat zowel werknemers die onder de bewijsregel vallen als werknemers die dat niet doen, extraterritoriale kosten kunnen hebben. Voor bepaalde categorieën (schaarse deskundigen, voor meer dan 45 dagen in relevante gebieden verblijvenden) is het echter bij voorbaat, mede gelet op de in het verleden opgedane ervaringen, aannemelijk dat dergelijke kosten er zijn. Voor hen geldt de 30%-bewijsregel. Dat neemt niet weg dat het alle andere werknemers vrij staat aannemelijk te maken dat zij extraterritoriale kosten hebben, zonodig tot een niveau van 30% of meer. Dit laatste geldt overigens ook voor de extraterritoriale werknemers op wie de bewijsregel wel van toepassing is. De regeling kan derhalve in niemands nadeel werken. Hooguit kunnen sommigen een zeker voordeel hebben van de 30%-bewijsregel. Dit is echter, zoals gezegd, inherent aan een forfaitaire regeling als deze, die naar zijn aard voor de een teveel en voor de ander te weinig biedt, in welk geval de werkelijke kosten belastingvrij vergoedbaar zijn. De ongelijkheid die hierdoor kan ontstaan, in die zin dat sommigen teveel krijgen maar niemand te weinig, wordt gerechtvaardigd door de eis van praktische toepasbaarheid van de belastingwet. De eventuele ongelijke behandeling wordt aldus gerechtvaardigd door een redelijke en objectieve grond."

2.1.2 De huidige 30%-regeling

Op grond van de huidige 30%-regeling mag de werkgever als ETK onbelast vergoeden maximaal 30% van het loon (inclusief de vergoeding)¹⁸, onafhankelijk van de werkelijke door de werknemer gemaakte ETK, alsmede het bedrag van de aan te wijzen schoolgelden.¹⁹ Werkgevers kunnen ook minder dan 30% van het loon onbelast vergoeden. In het geval niet voldaan wordt aan de specifieke voorwaarden voor de 30%-regeling of werkgever (zie hieronder) en werknemer de regeling niet willen toepassen, kan ook gebruik worden gemaakt van de gerichte vrijstelling voor ETK.

In de wet²⁰ of het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (UBLB 1965) is niet exact gedefinieerd wat de extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking zijn. De staatssecretaris van Financiën heeft in zijn besluit van 11 februari 2004, CPP2003/641M, aangegeven wat in ieder geval ETK zijn. ETK kunnen alleen onbelast worden vergoed als sprake is van *tijdelijk* verblijf buiten het land van herkomst.

Doelen 30%-regeling

De doelen van de regeling zijn:

¹⁷ Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden (2000), nr. 640, Besluit van 20 december 2000 tot aanpassing van enige uitvoeringsbesluiten.

¹⁸ De 30%-vergoeding is daarmee maximaal 30/70-ste deel van het fiscale loon. De Belastingdienst heeft alleen zich op het fiscale loon; de hoogte van de vergoeding wordt door de werkgever vastgesteld en uitbetaald, waardoor dit alleen in de loonadministratie van de werkgever wordt vastgelegd.

¹⁹ Zie artikel 10ea, eerste lid, van het UBLB 1965.

²⁰ Zie artikel 31a, tweede lid, onderdeel e, van de Wet LB 1964.

- Het aantrekken van werknemers uit het buitenland met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is;
- Een bijdrage leveren aan het aantrekkelijk en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat.
- Het verminderen van de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers.²¹

Voorwaarden om in aanmerking te komen voor de 30%-regeling:

De voorwaarden waaraan een vanuit het buitenland ingekomen werknemer moet voldoen om gebruik te mogen maken van de 30%-regeling zijn²²:

- De werknemer in kwestie moet door een werkgever uit een ander land geworven zijn, of naar een werkgever ge-zonden zijn;
- Hij/zij heeft een specifieke deskundigheid die niet of nauwelijks te vinden is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Deze eis wordt vanaf 2012 ingevuld door een salarishnorm. Werknemers moeten in 2017 een salaris (exclusief vergoeding) van minimaal €37.000 hebben.
- Om gebruik te mogen maken van de regeling moet door de Belastingdienst voor de werknemer een geldige beschikking zijn afgegeven. Als de beschikking vóór 1 januari 2012 is afgegeven, dan is de looptijd van de beschikking maximaal tien jaar. Als de beschikking ná 1 januari 2012 is afgegeven, dan is de looptijd van de beschikking maximaal 8 jaar;
- Hij/zij woonde in meer dan twee derde van de periode van 24 maanden voor aanvang van de eerste werkdag in Nederland hemelsbreed meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens.²³

Er is een aantal uitzonderingen op de voorwaarden²⁴:

- Voor ingekomen werknemers die wetenschappelijk onderzoek doen bij een onderzoeksinstelling geldt géén salarishnorm;
- Voor ingekomen werknemers jonger dan dertig jaar met een mastertitel geldt een lagere salarishnorm, in 2017 is de norm €28.125;

Om de 30%-regeling voor een ingekomen werknemer te mogen toepassen moeten de werknemer en de inhoudingsplichtige een gezamenlijk verzoek doen bij de Belastingdienst.²⁵ Als het verzoek niet binnen vier maanden na aanvang van de tewerkstelling is gedaan, wordt de maximale looptijd van de bewijsregel verminderd.²⁶ Beschikkingen over de toepassing van de 30%-regeling worden door de Belastingdienst kantoor buitenland in Heerlen afgegeven. In het systeem OVR (Onbelaste vergoedingsregeling) is geregistreerd op wie de 30%-regeling van toepassing is. Voor toepassing van de 30%-regeling moet het gaan om een werknemer die uit een ander land is aangeworven of naar Nederland is gezonden. Onder

²¹ Algemene Rekenkamer (2016), Fiscale tegemoetkoming voor experts uit het buitenland: de 30%-regeling.

²² Zie artikel 10e van het UBLB 1965.

²³ Voor gepromoveerden (doctorstitel) bestaat, onder bepaalde voorwaarden, een uitzondering op de voorwaarde dat hij een ingekomen werknemer moet zijn en op de 150 kilometer grens.²³

²⁴ Algemene Rekenkamer (2016), Fiscale tegemoetkoming voor experts uit het buitenland: de 30%-regeling.

²⁵ Zie artikel 10ea, eerste lid, en artikel 10ei, eerste lid, van het Uitvoeringsbesluit Loonbelasting 1965 (UBLB 1965).

²⁶ Zie artikel 10eg van het UBLB 1965.

werknemer wordt ook verstaan een DGA, commissaris²⁷ of bestuurder. Voor uitgezonden werknemers is geen verzoek nodig. Hiervan bestaat dan ook geen centrale administratie.

In uitzonderingsgevallen moet een werknemer niet alleen aan de inkomensnorm voldoen (deskundigheidsvereiste), maar ook aan een schaarste-vereiste: de deskundigheid van een werknemer moet niet of nauwelijks te vinden zijn op de Nederlandse arbeidsmarkt. Dat is het geval als vrijwel alle werknemers in een specifieke sector aan de inkomensnorm voldoen, zoals profvoetballers (Handboek Loonheffingen, 2017). In die gevallen wordt dan voor het beoordelen van het schaarste- en deskundigheidsvereiste rekening gehouden met de volgende factoren²⁸:

- Het niveau van de door de werknemer gevolgde opleiding;
- De voor de functie relevante ervaring van de werknemer. Als een werknemer meer dan 2,5 jaar heeft gewerkt in een vergelijkbare functie gaat de Belastingdienst er vanuit dat hij relevante ervaring voor de functie heeft;
- Het beloningsniveau van de onderhavige functie in Nederland in verhouding tot het beloningsniveau in het land van herkomst van de werknemer. Het uitgangspunt is dat de netto beloning in het land van herkomst niet lager is dan de netto beloning voor de functie in Nederland. De vergoeding voor de extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst (ETK) telt hierbij niet mee.

Bij wijziging van werkgever kan de 30%-regeling onder voorwaarden worden voortgezet.²⁹

Wijzigingen per 2012

Zoals uit voorgaande al is gebleken, is de 30%-regeling per 1 januari 2012 op een aantal punten gewijzigd. In de memorie van toelichting op de wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2012) is de volgende rationale opgenomen voor de wijzigingen:

"Gebleken is dat de regeling in de praktijk ruimer wordt toegepast dan de bedoeling was bij de introductie van de regeling. Met name de invulling van het criterium dat de werknemer een "specifieke deskundigheid" moet bezitten, is in de praktijk te ruim, mede door jurisprudentie hierover. Voort worden bij de vaststelling van de looptijd van de 30%-regeling voor ingekomen werknemers bepaalde perioden van eerder verblijf of eerdere tewerkstelling in Nederland in mindering gebracht op de maximale looptijd van 10 jaar. Deze kortingsregeling blijkt echter te beperkt uit te werken. Een aantal werknemers dat niet veel langer dan 10 jaar in het buitenland heeft verbleven en gewerkt, waaronder een flink aantal Nederlanders, komt toch voor de regeling in aanmerking, zij het niet altijd voor de maximale 10 jaar. Ook buitenlanders die in het verleden eerder in Nederland hebben verbleven of tewerkgesteld waren, hebben ondanks die eerdere perioden vaak nog langjarig recht op toepassing van de 30%-regeling. Daarnaast blijken in de grensstreek buitenlanders die gebruik kunnen maken van de 30%-regeling bij een vacature de voorkeur te krijgen boven Nederlanders met dezelfde kwaliteiten, omdat de buitenlander in tegenstelling tot de Nederlander recht heeft op de 30%-regeling. Een andere gebleken onevenwichtigheid betreft buitenlanders die in Nederland promoveren. Deze buitenlanders worden tijdens of na hun promotie bij tewerkstelling door een Nederlandse inhoudingsplichtige niet als "uit het buitenland aangeworven" aangemerkt. Zij kunnen dus geen gebruikmaken van de 30%-

²⁷ Voor commissarissen geldt dat zij vanaf 2017 alleen als werknemer worden aangemerkt als voor de heffing van loonbelasting wordt geopteerd voor 'opting in'.

²⁸ Zie paragraaf 17.4.2. van het Handboek Loonheffingen 2017 (januari), Belastingdienst.

²⁹ Zie artikel 10ed van het UBLB 1965.

regeling, ook al voldoen zij aan de overige voorwaarden daarvoor. Ook dit is een ongewenste uitkomst.³⁰

De belangrijkste wijzigingen zijn:

- De specifieke deskundigheid wordt getoetst op basis van een salarismaximum. De salarismaximum is geïntroduceerd om duidelijkheid te scheppen, eenvoudig te bereiken en de budgettaire houdbaarheid van de regeling te waarborgen;³¹
- De geldigheidsduur van de beschikking is teruggebracht van tien naar acht jaar;
- Op grond van artikel 10ee van het UBLB 1965 wordt sinds 2012 de looptijd van de regeling verminderd tot het moment dat niet langer aan de salarismaximum wordt voldaan. Voor beschikkingen die vóór 2012 zijn ingegaan, wordt na zestig maanden getoetst of aan de (nieuwe) voorwaarden wordt voldaan.
- Op grond van artikel 10ef van het UBLB 1965 wordt de maximale looptijd van de 30%-regeling voor ingekomen werknemers verminderd met perioden van eerdere tewerkstelling en eerder verblijf in Nederland. Tot 2012 werd gekeken naar de laatste tien jaar, maar sinds 2012 wordt naar de laatste vijftien jaar gekeken.
- Werknemers woonachtig op een afstand van maximaal 150 kilometer buiten de Nederlandse grens voordat ze als werknemer naar Nederland komen worden uitgesloten van de regeling;
- Er gelden andere voorwaarden voor werknemers jonger dan dertig jaar met een mastertitel, gepromoveerden en wetenschappelijke onderzoekers die werken bij een onderzoeksinstituut.

2.2 Nederlandse regelingen voor ingekomen werknemers

De basis voor de 30%-regeling is de werkelijke ETK-regeling, die werkgevers de mogelijkheid geeft om de werkelijk gemaakte en geadministreerde extraterritoriale kosten onbelast te vergoeden. De 30%-regeling is een verbijzondering van deze fiscale regeling. Daarbij kunnen 'verhuiskosten' en 'schoolgelden van internationale scholen van kinderen van werknemers' ook onbelast vergoed worden en vallen deze niet binnen het 30%-forfait.

De 30%-regeling kent daarnaast twee aanpalende regelingen, die ook gericht zijn op ingekomen werknemers. Ten eerste is er het keuzerecht voor partiële buitenlandse belastingplicht (artikel 2.6 Wet Inkomstenbelasting 2001). Dit maakt het mogelijk dat ingekomen werknemers alleen voor het belastbare inkomen in box 2 (aanmerkelijk belang) en box 3 (sparen en beleggen) worden belast, voorzover de inkomsten daaruit afkomstig zijn uit een Nederlandse bron van inkomen. Ten tweede is er de kennismigrantenregeling; deze maakt het mogelijk dat kennismigranten in Nederland kunnen werken zonder een tewerkstellingsvergunning.

In Nederland zijn verschillende regelingen gericht op ingekomen werknemers. De 30%-regeling maakt hier onderdeel van uit. Hieronder worden twee regelingen met betrekking tot het vergoeden van ETK en twee aan de 30%-regeling aanpalende regelingen toegelicht.

2.2.1 Vergoeding werkelijke ETK ('werkelijke ETK-regeling')

Zoals eerder beschreven is de 30%-regeling (bewijsregel) een verbijzondering van de gerichte vrijstelling voor ETK. Indien extraterritoriale werknemers (in brede zin) geen

³⁰ Kamerstukken II 2011/2012, 33003, nr.3.

³¹ Kamerstukken II 2011/2012, 33003, nr. 10.

gebruik kunnen of willen maken van de 30%-regeling dan geldt voor hen dat de werkelijke ETK vrij van loonbelasting mogen worden vergoed door de werkgever.³² Voor een overzicht van ETK zie bijlage 1. In het geval dat de werkgever de werkelijke ETK vergoedt, dan moeten deze, in redelijkheid gemaakte, kosten aannemelijk kunnen worden gemaakt.³³ De werkgever moet dan de vergoeding per werknemer in de loonadministratie bijhouden en desgevraagd onderbouwen.³⁴ In 4.1.2 gaan we nader in op de mate waarin ingekomen werknemers kiezen voor het 30%-forfait of het onbelast vergoeden van de werkelijke ETK.

2.2.2 Andere gerichte vrijstellingen

Buiten de gerichte vrijstelling voor ETK (waaronder de 30%-regeling) zijn er ook andere gerichte vrijstellingen. Een overzicht van alle gerichte vrijstellingen is te vinden in het Handboek Loonheffingen (2017) paragraaf 20.1. Een belangrijke gerichte vrijstelling is de onbelaste vergoeding die een werkgever mag betalen voor de verhuiskosten van een werknemer als de verhuizing verband houdt met de dienstbetrekking. Deze kosten mogen dus naast de 30%-regeling vergoed worden.

2.2.3 Kennismigrantenregeling

De Kennismigrantenregeling is in het leven geroepen door het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en het ministerie van Veiligheid en Justitie en is verankerd in Wet arbeid vreemdelingen en de Vreemdelingenwetgeving. De regeling biedt werkgevers de mogelijkheid om kennismigranten, afkomstig uit landen van buiten de Europese Unie, in Nederland te laten werken zonder tewerkstellingsvergunning. Om een beroep te kunnen doen op de mogelijkheden van de Kennismigrantenregeling, dient er aan enkele vrij duidelijke en eenvoudige condities te worden voldaan. Allereerst dient de onderneming van de werkgever door de IND erkend te worden als referent voordat het kennismigranten kan aantrekken. Bij deze aanvraag worden de betrouwbaarheid en de continuïteit van de onderneming beoordeeld. Een dergelijke erkenning brengt, indien verleent, drie verplichtingen met zich mee: de administratieplicht, de informatieplicht en de zorgplicht. Deze dienen te worden nageleefd om de erkenning als referent te behouden. Door de IND erkende ondernemingen kunnen vervolgens kennismigranten aantrekken. Er dient voor hen een verblijfsvergunning te worden aangevraagd, waarbij er een salarisnorm geldt. Het salaris, dat marktconform moet zijn, weerspiegelt de waarde van de kennismigrant op de Nederlandse arbeidsmarkt. Bij deze norm wordt een onderscheid gemaakt tussen werknemers tot dertig jaar en werknemers vanaf dertig jaar. De norm ligt in 2017 op minimaal €3.170 respectievelijk €4.324 per maand (exclusief 8% vakantietoeslag). Daarnaast geldt een aparte, lagere norm voor personen die in de afgelopen drie jaar aan een Nederlandse of aangewezen buitenlandse instelling een studie of promotie hebben afgerond, te weten €2.272 (exclusief 8% vakantietoeslag). Voor kennismigranten die – kort gezegd – wetenschappelijk onderzoek doen of arts in opleiding of gastdocent zijn, geldt geen salarisnorm. Voor beroepsvoetballers en geestelijken is een beroep op de Kennismigrantenregeling expliciet uitgesloten. Indien een ingekomen werknemer in aanmerking komt voor de kennismigrantenregeling, komt deze ook automatisch in aanmerking voor de 30%-regeling.

Voor kennismigranten van buiten de Europese Unie bestaat er sinds 19 juni 2011 ook de zogenoemde Europese Blauwe Kaart (EU Blue Card). Dit is een op Europese regelgeving

³² Ibid.

³³ Zie paragraaf 17.4 van het Handboek Loonheffingen 2017 (januari), Belastingdienst.

³⁴ Ibid.

gebaseerde verblijfsvergunning voor hoogopgeleide arbeidsmigranten van buiten de EU. Ook hier geldt, naast een opleidingseis, een salarisenorm, maar deze ligt met minimaal €5.066 per maand (exclusief 8% vakantietoeslag) hoger dan de salarisenorm van de Kennismigrantenregeling. De EU Blue Card heeft enkele voordelen ten opzichte van een verblijfsvergunning als kennismigrant. Zo kan de houder van een EU Blue Card na een verblijf van achttien maanden in een andere EU-lidstaat een EU Blue Card aanvragen. Daarmee biedt het de arbeidsmigrant dus wel betere mogelijkheden om in andere EU-lidstaten te gaan werken. Bij een aanvraag in de tweede lidstaat wordt wel weer opnieuw beoordeeld of aan de voorwaarden wordt voldaan. Een tweede voordeel is dat de onderneming die de arbeidsmigrant in dienst wil nemen, voor de aanvraag van de EU Blue Card niet door de IND erkend hoeft te zijn als referent. Tot dusver lijkt het aantal aanvragen van dit type verblijfsvergunning echter beperkt, mede door de hoge opleidings- en salariseisen ten opzicht van de kennismigrantenregeling.³⁵

2.2.4 Artikel 2.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001

Een andere aanverwante regeling is opgenomen in artikel 2.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (partiële buitenlandse belastingplicht). Deze regeling biedt ingekomen werknemers (waarbij wordt verwezen naar de 30%-regeling) de mogelijkheid in hun aangifte inkomstenbelasting te kiezen om als buitenlandse belastingplichtige te worden aangemerkt voor de inkomstenbelastingheffing voor box 2 (aanmerkelijk belang) en box 3 (sparen en beleggen). In feite wordt dan alleen het aanmerkelijk belang in een in Nederland gevestigde onderneming in de box 2-heffing betrokken. Voor de box 3-heffing gaat het voornamelijk om in Nederland gelegen onroerende zaken of rechten die daarop betrekking hebben. Een soortgelijke regeling bestond al voor de voorganger van de 30%-regeling, de 35%-regeling. De ratio achter het in het leven roepen van het keuzerecht is dat de ingekomen werknemers over relatief veel vermogen en vermogensinkomsten kunnen beschikken omdat de pensioenvoorziening die zij hebben opgebouwd in het land waar zij vandaan komen, in Nederland kan worden gezien als box 3-vermogen. De keuze voor de partiële buitenlandse belastingplicht heeft tot gevolg dat bijvoorbeeld ingehouden buitenlandse dividendbelasting niet verrekend kan worden met de verschuldigde Nederlandse inkomstenbelasting. Bovendien is de buitenlandse bronbelasting in het algemeen hoger dan voor andere belastingplichtigen in Nederland.

2.3 Vergelijkbare regelingen in het buitenland

Nederland is niet het enige Europese land dat beschikt over een fiscale faciliteit voor buitenlandse werknemers. Met uitzondering van Duitsland hebben vrijwel alle omringende landen in Europa een dergelijke regeling. Er is een breed scala aan invullingen van deze regelingen. Zowel forfaitaire regelingen als regelingen waarbij de werkelijke kosten onbelast kunnen worden vergoed alsmede combinaties hiervan komen voor. Op basis van een uitgevoerde internationale vergelijking van negen omliggende landen constateren we dat de Nederlandse regeling relatief ruim is; de regeling kent met name een relatief ruime scope ten aanzien van de doelgroep en de afbakening van ETK. Bovendien hanteert Nederland een lange looptijd; waar Nederland een looptijd van acht jaar hanteert, hanteert vrijwel ieder ander land een looptijd van vijf jaar. Binnen de vergeleken landen kennen Italië en Frankrijk de ruimste regelingen.

³⁵ OECD (2014) Recruiting Immigrant Workers – The Netherlands.

Nederland is niet het enige Europese land dat beschikt over een fiscale faciliteit voor buitenlandse werknemers. Met uitzondering van Duitsland hebben vrijwel alle omliggende landen in Europa een dergelijke regeling. In dit kader zijn negen landen met vergelijkbare regelingen geanalyseerd:³⁶

1. België
2. Luxemburg
3. Oostenrijk
4. Frankrijk
5. Verenigd Koninkrijk
6. Italië
7. Zwitserland
8. Ierland
9. Denemarken

De regelingen zijn op twee dimensies geanalyseerd: de vorm van de regeling en de inhoud van de regeling. Ten aanzien van de vorm van de regeling is gekeken naar:

1. Kent het land een (vergelijkbare) ETK-regeling?
2. Kent het land een (vergelijkbare) 30%-regeling?
3. Indien er een forfaitaire regeling is: is het forfait relatief (deel van het loon) of absoluut?
4. Indien er een forfaitaire regeling is: heeft het forfait een vaste hoogte (voor alle gebruikssituaties)?

Ten aanzien van de inhoud van de regeling is gekeken naar:

1. Scope van de doelgroep: Wie komen er voor in aanmerking voor de regeling?
2. Scope van de ETK: wat wordt er verstaan onder ETK (die onder de regeling vallen)? Zijn de gehanteerde definities ruimer of juist krapper?
3. Omvang van de vergoeding: gegeven dat er gebruik gemaakt kan worden van de regeling, is de vergoeding die men ontvangt groter of kleiner dan de vergoeding die in Nederland wordt genoten?
4. Plafond: kent de regeling een plafond (naast het forfait zelf)? Wordt de belastingvrije vergoeding bijvoorbeeld afgetopt op een bepaald bedrag?
5. Looptijd: wat is de looptijd van de regeling? Is deze langer of korter dan acht jaar (maximale looptijd de 30%-regeling)?

Tabel 2 vat een aantal eigenschappen van de regelingen samen. Deze zullen hieronder nader toegelicht worden.

³⁶ Voor een beschrijving van deze regelingen, zie Bijlage 3.

Tabel 2. Verhouding vergelijkbare buitenlandse regelingen t.o.v. Nederland (groen = ruimer/hoger/langer, rood = krapp(er)/lager/korter)

	Vorm regeling				Inhoud regeling				
	Mogen ETK onbelast worden vergoed?	Is er sprake van een forfaitaire regeling?	Is het forfait relatief of absoluut?	Heeft het forfait een vaste hoogte?	Scope doelgroep	Scope ETK	Omvang vergoeding	Plafond	Looptijd (#jaren)
Nederland	v	v	relatief	ja	Zie 2.1.2	Zie bijlage 2	30%	nee	8
België	v	x	n.v.t.	n.v.t.	+/-	+/-	↓	ja	↑ (∞)
Luxemburg	v	x	n.v.t.	n.v.t.	↓	+/-	↓	ja	↓ (5)
Oostenrijk	v	v	relatief	ja	↓	onb	+/-	nee	↓ (5)
Frankrijk	v	v	relatief	nee	↑	+/-	↑	ja	↓ (5-6)
VK	v	x	n.v.t.	n.v.t.	↑	↓	↓	ja	↓ (5)
Italië	onb	v	relatief	nee	+/-	n.b.	↑	nee	↓ (5)
Duitsland	x	x	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.
Zwitserland	v	v	absoluut	ja	↓	↓	↓	nee	↓ (5)
Ierland	onb	v	relatief	ja	↓	n.v.t.	+/-	nee	↓ (5)
Denemarken	x	v	relatief	ja	↓	n.v.t.	onb	nee	↓ (5)

2.3.1 Vorm regeling

Forfait en werkelijke ETK

Er zijn landen met een faciliteit die qua vorm relatief veel lijkt op de Nederlandse 30%-regeling, zoals de regelingen in Ierland, Italië, Frankrijk en Oostenrijk.³⁷ Deze landen kennen allen (ook) een forfaitaire regeling, waarbij veelal vergelijkbare uitgangspunten gehanteerd worden.

Zwitserland en Denemarken kennen ook forfaitaire regelingen, maar zijn wel van een andere aard. In Zwitserland wordt er (in sommige deelstaten) een vast absoluut bedrag per maand gerekend voor aftrekposten. In Denemarken wordt gewerkt met een speciale vlaktaks voor expats.

De regelingen in België, Luxemburg en het VK kennen geen forfait, maar lijken wel sterk op de werkelijke ETK-regeling in Nederland. Hoewel zaken zoals afbakeningen van doelgroep en ETK (licht) variëren, zijn deze regelingen in de kern vergelijkbaar.

Eigenschappen forfait

Met uitzondering van Zwitserland kennen de andere forfaitaire regelingen ook een relatief karakter. In Denemarken en Oostenrijk wordt er met een vlaktaks-principe gewerkt.

De hoogte van het forfait is doorgaans een enkel percentage/bedrag. In Frankrijk en Italië wordt er onderscheid gemaakt naar type gebruiker. In Frankrijk wordt er voor 'werknemers én zelfstandigen die direct in het buitenland geworven zijn door een Frans bedrijf' een 30%-forfait. Voor 'werknemers die naar Frankrijk zijn uitgezonden door een niet-Franse werkgever' hoeft er geen inkomstenbelasting betaald te worden over het deel van het loon dat de verplaatsing naar Frankrijk compenseert (impatriation premium), met een globaal

³⁷ Oostenrijk kent ook een regeling met een vlaktaks. De vergelijkbare 30%-regeling geldt enkel voor wetenschappers en onderzoekers.

vrijstellingslimiet van maximaal 50% van het totale loon. Voor andere expats geldt een met de Nederlandse ETK-regeling vergelijkbare regeling.

Italië kent een forfait van 50% voor ingekomen buitenlandse werknemers, en kent daarnaast voor nieuwe 'non-domiciled' inwoners een speciaal belastingregime waarbij zij jaarlijks een vast belastingbedrag van €100.000 betalen.

2.3.2 Inhoud regeling

Scope doelgroep

De verschillende regelingen kennen een verschillende scope met betrekking tot de doelgroep. In Nederland komen, als gevolg van de inkomensnorm als schaarstetoets, relatief veel mensen in aanmerking voor de regeling. Enkel Frankrijk en het VK hanteren een 'soepeler' begrip; daar gaat het om buitenlandse (inkomende) werknemers, en wordt dit niet gekoppeld aan een schaarstebegrip. België en Italië kennen een met Nederland vergelijkbare scope.

Luxemburg hanteert een jaarsalaris van €50.000 als norm. Daarnaast hanteert het land een aantal aanvullende criteria, zoals dat de werknemer minimaal vijf jaar ervaring moet hebben met soortgelijke werkzaamheden, dat de ingekomen werknemer geen andere werknemer mag vervangen, en dat de kennis en vaardigheden van de ingekomen werknemer ten goede moeten komen aan lokale werknemers. In Oostenrijk komen minder professies in aanmerking; enkel wetenschappers, onderzoekers, kunstenaars en atleten komen in aanmerking.

Landen als Ierland en Denemarken hanteren (substantieel) hogere salarissenormen. Door de lagere norm (en dus ruimere interpretatie van 'schaarste'), lijkt Nederland een grote scope te hebben. Er zijn echter ook landen die een 'ruimer' beleid voeren in vergelijking met de Nederlandse regeling.

Scope ETK

België, Frankrijk en Luxemburg kennen een vergelijkbare afbakening van ETK. Wel zijn er (kleine) verschillen. Zo rekent België ook wisselkoersen en tax equalization onder ETK, maar kan maximaal één jaarlijkse reis naar het land van herkomst worden aangemerkt als ETK. Luxemburg neemt ook tax equalization mee. In Frankrijk worden bijvoorbeeld ook de onderhoudskosten van de tuin in het thuisland benoemd als ETK.

In het VK en Zwitserland is de scope beduidend kleiner. Zo kijkt het VK enkel naar reiskosten en verhuiskosten. Zwitserland kijkt enkel naar redelijke kosten voor accommodatie, verhuiskosten, reiskosten en collegegeld voor de kinderen.

Hoogte forfait

Het forfait de vergoeding die hiermee tot stand komt zijn in Nederland bovengemiddeld hoog. Italië en Frankrijk zijn ruimer. Italië kent een 50%-forfait (en een nog mogelijk hoger voordeel voor 'non-domiciled inwoners'). Frankrijk kent voor een subgroep ook een maximum van 50%, maar kent verder ook een maximum van 30% voor werknemers én zelfstandigen die direct in het buitenland geworven zijn door een Frans bedrijf.

Oostenrijk en Ierland kennen eenzelfde omvang van de vergoeding. Beide landen hanteren ook de 30%.

België, Luxemburg, het VK en Zwitserland kennen een lagere vergoeding.

België kent geen forfait, maar past maxima toe van €11.250 voor werknemers van productiemaatschappijen en €29.750 voor werknemers van controle- en coördinatiekantoren, wetenschappelijke onderzoekscentra en wetenschappelijke laboratoria.

Luxemburg kent geen forfait, maar een belastingvrije vergoeding met een plafond van €50.000 per jaar (€80.000 als de werknemer een huis deelt met zijn echtgenoot of partner). Deze vergoeding mag niet meer zijn dan 30% van de werknemer zijn vaste jaarinkomen.

Het VK kent geen forfait, kent enkel reiskosten en verhuiskosten als ETK, waarbij de verhuiskosten ook nog gemaximeerd zijn op 8.000 GBP.

In Zwitserland wordt er in sommige deelstaten een maximum gehanteerd van circa €1.400. In andere deelstaten wordt op basis van werkelijke ETK (met kleinere scope) gewerkt.

Plafond

België, Luxemburg, Frankrijk en het VK werken met een plafond.

België kent geen forfait en kent maxima van €11.250 voor werknemers van productiemaatschappijen en op €29.750 voor werknemers van controle- en coördinatiekantoren, wetenschappelijke onderzoekscentra en wetenschappelijke laboratoria.

In Luxemburg heeft de belastingvrije vergoeding een plafond van €50.000 per jaar (€80.000 als de werknemer een huis deelt met zijn echtgenoot of partner) en mag deze niet meer zijn dan 30% van de werknemer zijn vaste jaarinkomen.

Frankrijk hanteert voor de regeling m.b.t. 'werknemers die naar Frankrijk zijn uitgezonden door een niet-Franse werkgever' een maximum van 50% als vrijstellingslimiet.

Het VK hanteert voor verhuiskosten (één van de twee elementen in de regeling) een maximum van 8.000 GBP.

Looptijd

Nederland kent een relatief lange looptijd voor de regeling. Hoewel België geen limiet op de regeling heeft geplaatst, kennen alle andere regelingen een typische looptijd van vijf jaar.

3 Wie gebruikt de regeling?

In dit hoofdstuk komt het doelgroepbereik van de 30%-regeling aan de orde. Wij gaan in op het gebruik van de regeling en maken hier verschillende doorsnedes van. De data is afkomstig van twee bronnen: de survey en de microdata van het CBS/Belastingdienst. In Bijlage 6 is een toelichting opgenomen over de verschillende onderzoeksmethoden.

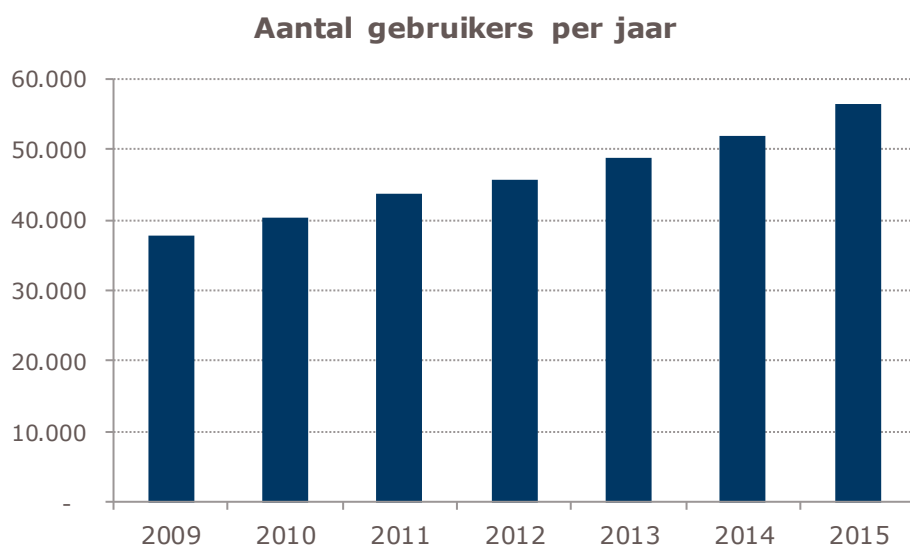
3.1 Het gebruik van de 30%-regeling op hoofdlijnen

Het aantal gebruikers van de 30%-regeling lag in 2015 op ruim 56.000 en groeide in de periode 2009-2015 met circa 7% per jaar. Het budgettaire belang onder de aanname dat het forfait maximaal wordt benut, lag in 2015 net boven de €800 miljoen en groeide de afgelopen jaren met 7,5% per jaar. Het budgettaire belang is ongelijk verdeeld over de gebruikers: 50% van de gebruikers met de laagste fiscale lonen zijn verantwoordelijk voor slechts 16% van de kosten. Circa 80% van de gebruikers gebruikte de regeling 5 jaar of minder.

In deze paragraaf gaan we in op hoe het gebruik van de 30%-regeling er op hoofdlijnen uit ziet. Indien relevant maken we een uitsplitsing over de tijd (2009-2015).

3.1.1 Aantal gebruikers van de 30%-regeling

Het aantal gebruikers van de 30%-regeling lag in 2015 op ruim 56.000. Figuur 1 toont het aantal gebruikers vanaf 2009 tot en met 2015. Er is een groei waar te nemen in het gebruik van de regeling. De gemiddelde jaarlijkse groei in de periode 2009-2015 ligt rond de 7%.



Figuur 1 Het aantal gebruikers van de 30%-regeling per jaar (bron: Belastingdienst)

De groei in het aantal gebruikers kan theoretisch twee oorzaken hebben: Een hogere instroom (toename in het aantal nieuwe gebruikers) of een lagere uitstroom (een toename van de gemiddelde duur van het gebruik van de regeling). Uit de microdata blijkt dat vooral het aantal nieuwe gebruikers dat in de regeling terecht komt groeit over de tijd. Tabel 3

toont dat het aantal nieuwe gebruikers in de regeling in de periode 2009 tot en met 2015 toeneemt van ruim 10.000 per jaar naar 15.000 per jaar. Alleen in het jaar 2012 is een duidelijke dip te zien.³⁸

Tabel 3 Aantal nieuwe gebruikers naar jaar (bron: Belastingdienst)

Jaar	Nieuwe gebruikers
2009	10.343
2010	11.047
2011	12.817
2012	11.365
2013	13.424
2014	14.252
2015	15.342

3.1.2 Budgettair belang van de 30%-regeling

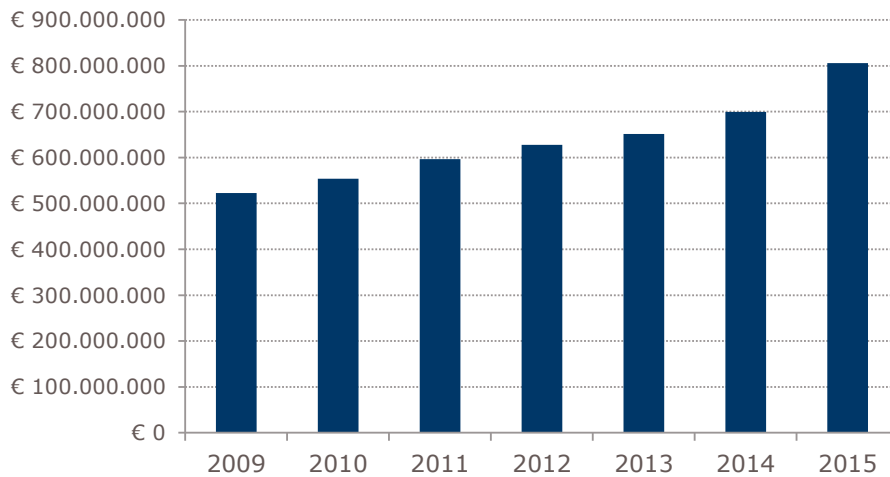
Het geraamde budgettair belang van de 30%-regeling bedroeg in 2015 €806 miljoen (Miljoenennota, 2017). Dit is een maximum, niet alle gebruikers hoeven perse de volledige hoogte van het forfait te benutten.³⁹ De onderstaande afbeelding toont het belang over de jaren zoals wij dit op basis van de microdata van de Belastingdienst/CBS hebben kunnen reconstrueren, gelijk aan de reeks in de Miljoenennota 2017. De jaarlijkse groei in de periode 2009-2015 ligt op circa 7,5% per jaar.⁴⁰

³⁸ We beschikken niet over sluitende informatie om de algehele groei in het aantal gebruikers te verklaren. Het is bekend dat vanaf 2012 de voorwaarden van de regeling transparanter en voorspelbaarder (als gevolg van de salariseis als schaarstetoets) zijn geworden en de salarisnorm voor jonge werknemers en academici verlaagd is. Dit zou de drempel tot gebruik verlaagd kunnen hebben. Alternatieve verklaringen kunnen bijvoorbeeld in de opgaande conjunctuur van de periode na de crisis gezocht worden.

³⁹ Omdat niet bekend is in welke mate het forfait daadwerkelijk door elke gebruiker volledig wordt ingezet doen we hier de aanname dat elke gebruiker dit forfait volledig (30%) inzet. In het hoofdstuk over doelmatigheid maken we een correctie voor het onvolledig gebruik van het forfait. Hierdoor komt het budgettair belang lager uit.

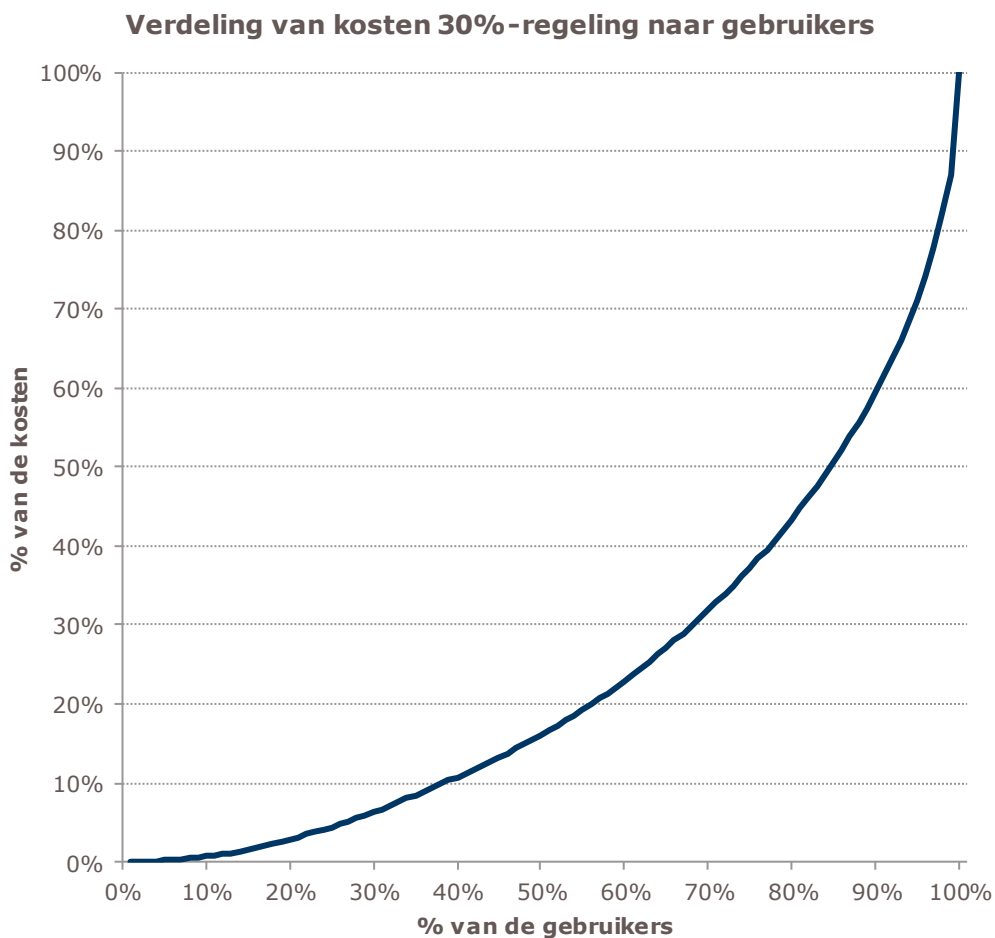
⁴⁰ Het ministerie van Financiën raamt voor de periode na 2015 met een jaarlijkse groei van 6% per jaar. Dit betreft de groei wanneer enkele outliers uit 2015 worden uitgesloten van de berekening.

Budgettair belang van de 30%-regeling per jaar



Figuur 2 Het maximale budgettair belang van de 30%-regeling per jaar (bron: microdata)

Doordat de inkomens van gebruikers verschillen, slaan kosten voor de regeling niet gelijkmatig neer. In Figuur 3 hebben we een overzicht van gemaakt de inkomenspercentielen en de cumulatieve kosten voor de regeling. Uit deze analyse komt naar voren dat het deel gebruikers met een inkomen dat onder de modale waarde ligt voor de 30%-gebruikers (dat zijn dus 50% van de gebruikers) slechts 16% van de totale kosten voor hun rekening nemen. Andersom is de groep met 10% hoogste inkomens verantwoordelijk voor ruim 40% van de kosten. De groep met de 1% hoogste inkomens neemt 13% van de kosten voor zijn rekening.



Figuur 3 Verdeling van de kosten van de 30%-regeling naar gebruikers

3.1.3 Duur van het gebruik van de regeling

De looptijd van de 30%-regeling is tegenwoordig maximaal acht jaar. De onderstaande tabel toont de verdeling over het tijdsduur van het gebruik van voormalige gebruikers van de 30%-regeling. Uit deze tabel komt naar voren dat slechts een beperkt deel van de gebruikers (circa 10%) de volledige looptijd van de regeling heeft gebruikt. Circa 70% van de gebruikers gebruikte de regeling vier jaar of minder.

Tabel 4 Totaal tijdsduur gebruik van de regeling⁴¹

Tijdsduur gebruik	% personen
0 tot 1 jaar	9,5%
1 tot 2 jaar	26,0%
2 tot 3 jaar	20,0%
3 tot 4 jaar	13,9%
4 tot 5 jaar	9,3%
5 tot 6 jaar	6,4%
6 tot 7 jaar	4,5%
7 tot 8 jaar	3,3%
8 jaar of meer ⁴²	7,2%

3.2 De gebruikers van de 30%-regeling op hoofdlijnen

Gebruikers van de regeling zijn relatief vaak man (75%) en zijn aanzienlijk jonger dan de Nederlandse beroepsbevolking. De meest voorkomende nationaliteit in 2015 was de Indiase, gevolgd door de Britse, Amerikaanse en Italiaanse. Circa 90% van de gebruikers van de 30%-regeling blijkt hoger opgeleid.

In deze paragraaf beschrijven we de gebruikers van de 30%-regeling op hoofdlijnen. Later in dit hoofdstuk gaan we in op hun werk- en privésituatie.

3.2.1 Achtergrond van gebruikers

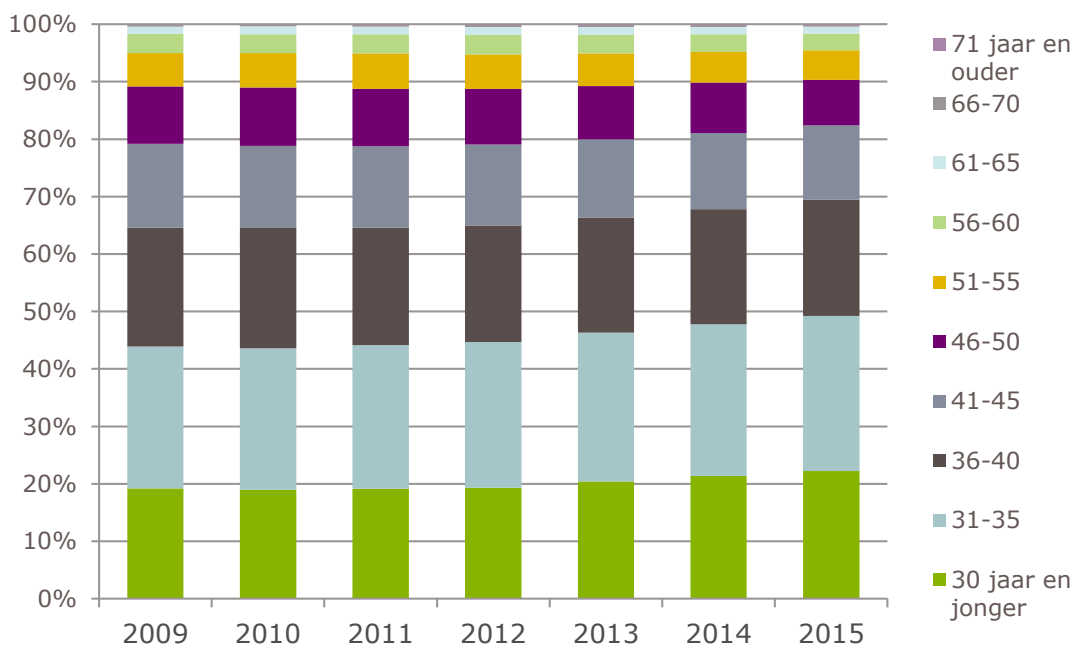
Circa driekwart van de gebruikers van de 30%-regeling is man. Er is weinig ontwikkeling hierover in de tijd. Maar als het gaat om de leeftijden van de gebruikers dan zien we wel een lichte ontwikkeling over de tijd: Het aantal gebruikers onder de vijfendertig gaat van ruim 40% in 2009 naar bijna 50% in 2015. De gebruikers van deze regeling zijn gemiddeld aanzienlijk jonger zijn dan de Nederlandse beroepsbevolking: In 2014 was 80% van de gebruikers van de regeling vijfenveertig jaar of jonger. Circa 55% van de Nederlandse beroepsbevolking was in datzelfde jaar vijfenveertig jaar of jonger.⁴³

⁴¹ Het vaststellen van de tijdsduur van het gebruik van de regeling hebben we gedaan op basis van een dataset die de gebruikers van de 30%-regeling voor de periode 2009-2015 bevatte. Indien een gebruiker meerdere jaren gebruik maakte van de regeling komt hij ook meerdere keer voor in de dataset. Van elk van de gebruikers was de begindatum van de beschikking bekend, deze begindatum kon ook voor het jaar 2009 liggen. Als einddatum is eerst gekeken naar het laatste jaar waarin een gebruiker voorkwam in de dataset. De tijdsduur van het gebruik van de regeling is het verschil tussen de begin- en einddatum. Vervolgens is ook nog gekeken naar de einddatum van de beschikking. Indien de berekende tijdsduur langer was dan het verschil tussen de eind- en begindatum van de beschikking, is de tijdsduur vervangen door het verschil tussen de twee data. Gebruikers die in het jaar 2015 ook nog voorkwamen in de dataset zijn buiten de analyses gehouden, voor hen kon namelijk geen einddatum worden vastgesteld omdat ze ook nog in de jaren na 2015 gebruik kunnen maken van de regeling.

⁴² Onze dataset loopt van 2009 tot en met 2015. Hierdoor is er aantal gebruikers dat nog gebruik mochten maken van de oude maximale looptijd van 10 jaar.

⁴³ CBS Statline (2016), Werkzame beroepsbevolking; vergrijzing per bedrijfstak SBI 2008.

Verdeling leeftijden per jaar



Figuur 4 De ontwikkeling van de leeftijdscategorieën van de gebruikers van de 30%-regeling over de tijd

3.2.2 Nationaliteit

Wij hebben een analyse uitgevoerd van de nationaliteit⁴⁴ van de gebruikers van de 30%-regeling.⁴⁵ De onderstaande tabel toont de top vijftien meest voorkomende nationaliteiten van gebruikers van de 30%-regeling. Het is duidelijk dat er een vrij goede spreiding is over de nationaliteiten: De grootste groep in deze tabel zijn de 'overige nationaliteiten'. De meest voorkomende nationaliteit is de Indiase, gevolgd door de Britse, Amerikaanse en Italiaanse. Een opvallende daling van het aantal gebruikers van Belgische nationaliteit na 2011 is waar te nemen. De grens van 150 kilometer zal hier debet aan zijn. Relatief snelle groeiers zijn Rusland, Portugal en Spanje met een groei van een factor drie in de periode 2009 tot 2015. In absolute zin is de Indiase nationaliteit de snelste groeier.

⁴⁴ Hierbij zijn we uitgegaan van de eerste nationaliteit die in het GBA is ingevoerd. Voor personen met meer dan één nationaliteit is dit als volgt geregistreerd: Iemand met de Nederlandse nationaliteit is steeds Nederlander. Voor mensen die niet de Nederlandse nationaliteit bezitten, geldt de volgorde: (a) nationaliteit van één van de Benelux-landen, (b) nationaliteit van een staat binnen de Europese Unie, (c) andere Europese nationaliteit, (d) niet-Europese nationaliteit. Bron: CBS Microdataservices (2016), Nationaliteitskenmerken van alle in de Gemeentelijke Basisadministratie Persoonsgegevens (GBA) ingeschreven personen.

⁴⁵ Merk op dat dit niet noodzakelijkerwijs hetzelfde hoeft te zijn als het land van waar de gebruiker vanuit naar Nederland kwam. Zeker bij personen die vaker gemigreerd zijn zal dit spelen.

Tabel 5 Nationaliteit van de nieuwe gebruikers (in aantallen)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Indiase	1.317	1.446	1.818	1.760	2.150	2.354	2.400
Britse	1.169	1.182	1.234	1.102	1.158	1.242	1.237
Amerikaanse	644	729	787	775	739	864	956
Italiaanse	403	506	520	617	822	870	879
Duitse	638	698	699	531	625	621	641
Franse	424	417	491	485	585	648	771
Spaanse	241	278	348	468	612	654	668
Nederlandse ⁴⁶	401	402	526	264	292	304	331
Chinese	231	242	300	351	421	454	451
Japanse	320	321	345	344	365	319	283
Russische	132	144	195	222	287	294	426
Poolse	154	186	206	240	276	302	329
Roemeense	133	148	219	175	253	291	300
Turkse	164	146	199	149	217	244	325
Portugese	104	102	134	194	263	296	310
Belgische	201	193	199	74	75	76	75
Overige	3.667	3.907	4.597	3.614	4.284	4.419	4.960
Totaal	10.343	11.047	12.817	11.365	13.424	14.252	15.342

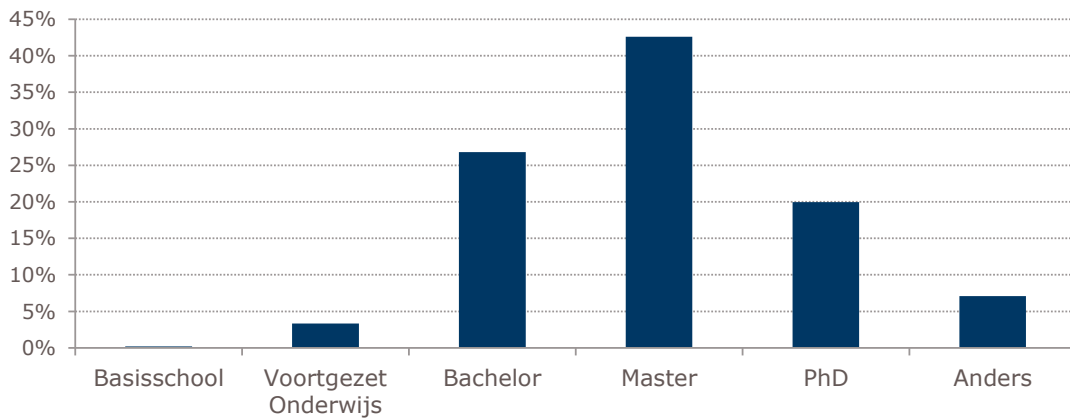
3.2.3 Opleidingsniveau

In de survey hebben we gevraagd naar de hoogst genoten opleiding. Hieruit komt naar voren dat de gebruikers van de 30%-regeling gemiddeld zeer hoog opgeleid zijn. Circa 90% van de gebruikers van de 30%-regeling blijkt hoger opgeleid (bachelor, master of PhD). Zie onderstaande afbeelding voor de uitplitsing. Op basis van cijfers van het CBS zien wij dat het gemiddelde opleidingsniveau van Nederlandse volwassenen een stuk lager ligt: afhankelijk van definities komen we op circa 30% hoger opgeleiden.⁴⁷

⁴⁶ Op het eerste gezicht lijkt het vreemd dat de Nederlandse nationaliteit in deze lijst staat. Wij zien twee oorzaken hiervan. Zo kan er sprake zijn van mensen die in Nederland geboren zijn, lange tijd in het buitenland hebben gewoond en daarna terugkomen voor werk naar Nederland. Er kan echter ook sprake zijn van mensen met een dubbele nationaliteit, deze worden in deze tabel altijd gelabeld met de Nederlandse nationaliteit.

⁴⁷ Compendium voor de Leefomgeving (2016), Hoogopgeleiden, 2015.

Wat is uw hoogste genoten opleiding? (N=1.463)



Figuur 5 Hoogst genoten opleiding van de deelnemers aan de 30%-regeling

3.3 De gebruikers van de 30%-regeling als werknemer

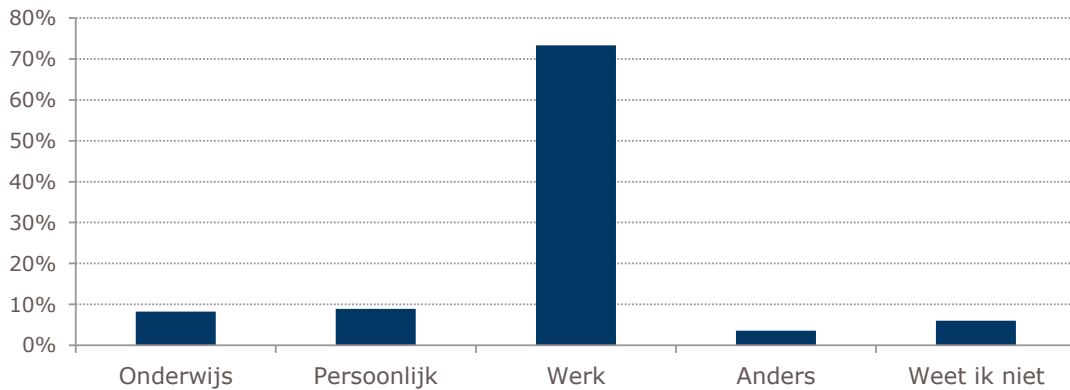
De voornaamste beweegreden van de gebruikers om naar Nederland te komen is werk; slechts een klein deel komt om persoonlijke redenen naar Nederland. Meer dan 40% van de gebruikers ziet zichzelf als technisch specialist. Uit data blijkt dat relatief veel gebruikers van de 30%-regeling in de academische en ICT-sector actief zijn. Het gemiddelde brutoloon ligt rond de €84.000 per jaar (exclusief vergoeding), maar varieert sterk per sector. De mediaan van de inkomens ligt op €52.000. Dit indiceert een schreve verdeling, waarbij enkele hoge inkomens het gemiddelde omhoog brengen. De nationaliteiten zijn redelijk homogeen verdeeld over de sectoren. Dat geldt echter niet voor de relatief grote groep (16% in 2015) Indiërs. Van de 30%-gebruikers die werken voor een bedrijf dat zich richt op het ontwikkelen, produceren en uitgeven van software heeft bijna de helft de Indiase nationaliteit. Voor de bedrijven die advisering geven op het gebied van IT is dit ruim 40%.

In deze paragraaf gaan we in op de rol van de gebruiker van de 30%-regeling als werknemer.

3.3.1 Motivatie

Uit de survey komt naar voren dat de voornaamste reden om naar Nederland te komen (uiteraard) werk is. Slechts een klein deel van de gebruikers van de 30%-regeling komt om persoonlijke redenen naar Nederland. Figuur 6 geeft een volledig overzicht.

Wat was uw reden om naar Nederland te komen? (N=1.463)



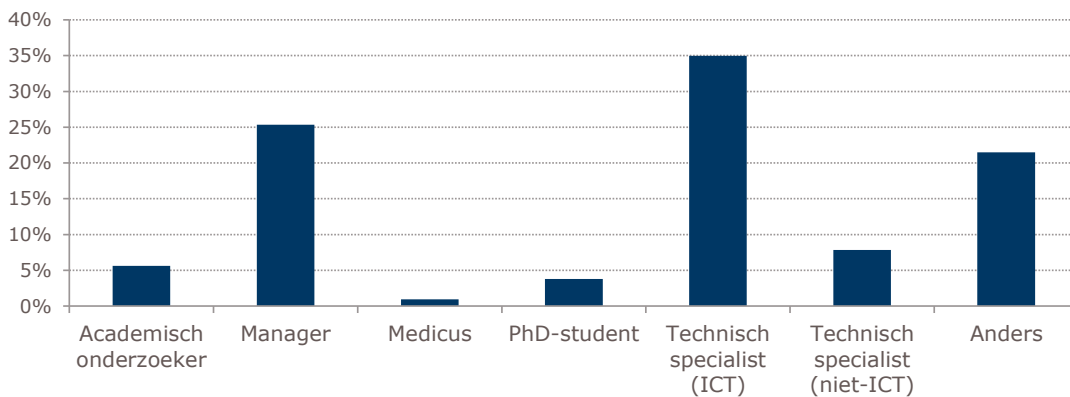
Figuur 6 Motivaties van de gebruikers van de 30%-regeling om naar Nederland te komen.

Uit de survey komt ook naar voren dat voor veel gebruikers van de 30%-regeling Nederland geen vanzelfsprekende keuze was. Meer dan 80% heeft overwogen om naar een ander land dan Nederland te migreren.

3.3.2 Werken in Nederland

In de survey hebben we gevraagd naar de huidige (of laatste) baan van de gebruikers van de 30%-regeling. Hieruit komt naar voren dat meer dan 40% van deze personen zichzelf zien als technisch specialist. Verder ziet circa een kwart zichzelf als manager. In Figuur 7 gaan we hier nader op in.

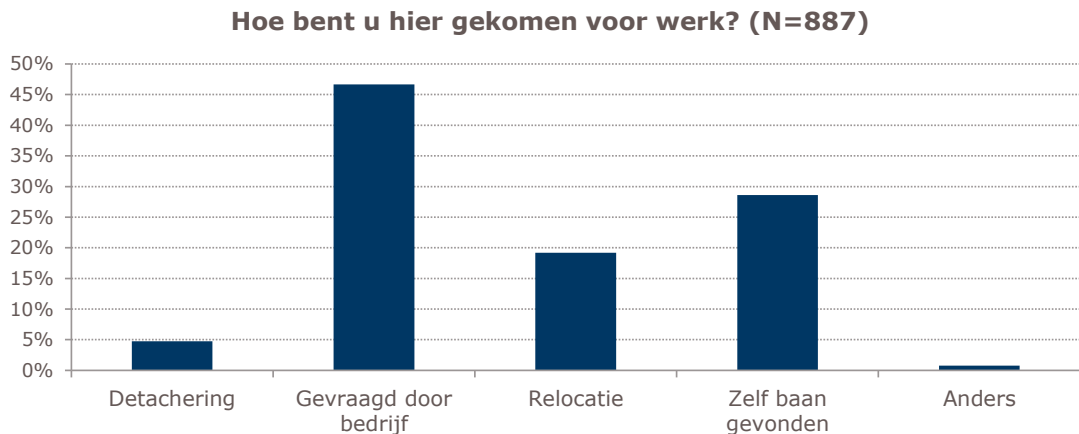
Wat is uw huidige of laatste baan? (N=1.463)



Figuur 7 Type baan van gebruikers van de 30%-regeling

Aan de gebruikers van de 30%-regeling die voor werk naar Nederland zijn gekomen (n=887), hebben we gevraagd op welke wijze ze in Nederland terecht zijn gekomen, zie Figuur 8. Circa 47% van deze personen is door een Nederlandse (vestiging van een) organisatie gevraagd om hier te komen werken. Circa 29% heeft zelf een baan gevonden in Nederland en circa 19% is door hun werkgever uitgezonden naar Nederland. Wij denken dat

door de wijze waarop respondenten zijn vergaard er relatief weinig *detachering* in de respons voorkomt.⁴⁸



Figuur 8 Wijze waarop gebruiker van de 30%-regeling voor werk in Nederland is gekomen

3.3.3 Inkomen

Op basis van de data van het CBS hebben we een analyse gemaakt van de inkomens van de gebruikers van de 30%-regeling.⁴⁹ Tabel 6 toont hoe dit verdeeld is over inkomensklassen. Het gemiddelde inkomen van deze groep over de periode 2009 tot en met 2015 ligt rond de €84.000 per jaar. De mediaan ligt voor deze periode op circa €52.000. Het gemiddeld inkomen van de Nederlanders ligt onder de helft van dit

Tabel 6 Inkomen excl. vergoeding (in percentages)⁵⁰

Inkomensklasse (in €)	Totaal
0 tot 10.000	2,6%
10.000 tot 20.000	2,2%
20.000 tot 30.000	8,7%
30.000 tot 40.000	18,3%
40.000 tot 50.000	15,5%
50.000 tot 60.000	10,5%
60.000 tot 70.000	7,4%
70.000 tot 80.000	5,9%

⁴⁸ Dit komt concreet omdat wij expatcenters gebruikt hebben om respondenten te werven. Juist de grote bedrijven die personeel reloceren naar Nederland zullen hier beperkter gebruik van maken. Hierdoor is de dekking van deze gebruikers van de 30%-regeling onder de contacten van de expatcenters ondervertegenwoordigd.

⁴⁹ Banen korter dan een maand zijn niet meegenomen en het inkomen is gecorrigeerd voor het aantal dagen dat een gebruiker werkzaam was.

⁵⁰ Idem.

80.000 tot 90.000	4,7%
90.000 tot 100.000	3,6%
100.000 tot 200.000	14,7%
200.000 tot 300.000	3,3%
300.000 tot 400.000	1,2%
400.000 tot 500.000	0,5%
1.000.000 tot 2.500.000	0,2%
Meer dan 2.500.000	0,1%

3.3.4 Branches

Op basis van de data van de dossiers en het CBS is een analyse gemaakt van de sectoren waarin de gebruikers van de 30%-regeling actief zijn. Hieruit komt naar voren dat er een brede set aan branches is waarin de gebruikers actief zijn. Toch zijn er ook duidelijke verschillen met de gemiddelde werknemer in Nederland. De onderstaande tabel toont de branches waarin de gebruikers van de 30%-regeling het meest actief zijn, versus het aandeel van de Nederlandse beroepsbevolking dat in deze sector actief is. Opvallend is onder meer het universitair hoger onderwijs (met een verschil van meer dan een factor tien) en het 'ontwikkelen, produceren en uitgeven van software'.

Tabel 7 Verdeling van de gebruikers van de 30%-regeling over de sectoren

Sector	Aandeel 30%-gebruikers	Aandeel Nederlandse beroepsbevolking
Universitair hoger onderwijs	7,5%	0,7%
Ontwikkelen, produceren en uitgeven van software	6,3%	1,3%
Financiële holdings	4,3%	0,8%
Holdings (geen financiële)	3,9%	0,4%
Concerndiensten binnen eigen concern	3,5%	0,4%
Advisering op het gebied van informatietechnologie	3,1%	0,7%
Ingenieurs en overig technisch ontwerp en advies	2,9%	1,3%
Organisatieadviesbureaus	2,5%	1,5%
Uitleenbureaus	2,5%	1,0%
Universitair medische centra	2,1%	0,8%
Groothandel in computers, randapparatuur en software	1,9%	0,4%
Arbeidsbemiddeling	1,8%	0,3%
Algemene banken	1,8%	0,9%

Overige 56,0% 89,5%

In onze analyses hebben wij ook gekeken naar het gemiddelde salaris van de gebruikers van de 30%-regeling in de verschillende branches. Tabel 8 geeft hier een overzicht van. Het is duidelijk dat in de (financiële) holdings de hoogste gemiddelde inkomens voorkomen. De laagste gemiddelde inkomens zitten in de academische sector. Verder is opvallend dat de technische en ICT-sector relatief laag scoren.

Tabel 8 Gemiddeld loon en aantal gebruikers per SBI (bron: CBS microdata)⁵¹

SBI-naam	Gemiddeld loon
Holdings (geen financiële)	€156.724
Financiële holdings	€105.038
Concerndiensten binnen eigen concern	€97.182
Arbeidsbemiddeling	€96.350
Groothandel in sportartikelen (geen watersport)	€96.188
Algemene banken	€83.830
Organisatie-adviesbureaus	€83.522
Overige	€81.006
Uitleenbureaus	€72.840
Groothandel in elektronische en telecommunicatieapparatuur en bijbehorende onderdelen	€71.754
Praktijken van tandartsen	€67.649
Groothandel in computers, randapparatuur en software	€67.345
Uitzendbureaus	€63.997
Ingenieurs en overig technisch ontwerp en advies	€56.950
Advisering op het gebied van informatietechnologie	€53.060
Advisering op het gebied van management en bedrijfsvoering (geen public relations en organisatie-adviesbureaus)	€52.202
Ontwikkelen, produceren en uitgeven van software	€47.743
Universitair medische centra	€44.864
Universitair hoger onderwijs	€33.473

Op basis van de dossiers en de data van CBS is ook een kruising gemaakt van de meest voorkomende nationaliteiten en sectoren. Uit Tabel 9 hebben we gekeken welke aandeel gebruikers van de 30%-regeling met een bepaalde nationaliteit spelen in de meest voorkomende branches. Uit deze tabel (in combinatie met Tabel 5) is een aantal interessante conclusies te trekken:

- In de meeste gevallen is er een vrij redelijke verdeling van nationaliteiten over de branches. In veel gevallen zien we geen sterke match tussen het hebben van een bepaalde nationaliteit een werkzaam zijn in een bepaalde branche.

⁵¹ De personen met een baan korter dan een maand zijn niet meegenomen.

- Het voorgaande klopt niet voor gebruikers van de regeling met de Indiase nationaliteit. Zij vertegenwoordigen bijna de helft van de gebruikers in de sector 'Ontwikkelen, produceren en uitgeven van software'. Ook bij 'advisering op het gebied van informatie technologie' speelt dit effect. Deze nationaliteit is ondervertegenwoordigd bij het universitair hoger onderwijs, holdings (geen financiële) en concerndiensten binnen eigen concern.
- Een relatief groot deel van gebruikers van de 30%-regeling met de Duitse, Chinese en Italiaanse nationaliteit zijn actief in het universitair hoger onderwijs.

Tabel 9 Nationaliteiten van de belangrijkste SBI's (bron: dossierdata en CBS microdata)

Nationaliteit	Universitair hoger onderwijs	Ontwikkelen, produceren en uitgeven van software	Financiële holdings	Holdings (geen financiële)	Concerndiensten binnen eigen concern	Advisering op het gebied van informatie technologie	Ingenieurs en overig technisch ontwerp en advies
Amerikaanse	5,6%	4,1%	5,9%	6,2%	7,7%	3,0%	3,7%
Britse	5,1%	6,5%	8,5%	12,2%	14,6%	6,1%	8,4%
Duitse	12,7%	2,0%	4,3%	6,5%	4,7%	2,4%	3,5%
Indiase	5,5%	48,5%	26,6%	3,2%	4,9%	41,6%	11,1%
Oekraïense	-	2,2%	-	-	-	1,8%	-
Russische	-	1,7%	2,7%	-	-	-	-
Chinese	5,9%	-	-	-	2,3%	-	-
Franse	4,1%	2,3%	3,0%	5,7%	4,5%	2,0%	3,8%
Iraanse	2,8%	-	-	-	-	-	4,9%
Italiaanse	9,5%	2,8%	2,4%	5,1%	3,8%	3,2%	8,7%
Japanse	-	-	3,6%	3,9%	2,3%	-	-
Nederlandse	-	3,1%	6,4%	7,0%	5,0%	4,0%	5,8%
Poolse	-	-	-	2,8%	-	-	-
Roemeense	-	-	-	-	-	2,2%	3,7%
Spaanse	4,1%	2,4%	1,4%	3,2%	2,7%	2,4%	4,9%
Overige	44,7%	24,3%	35,3%	44,2%	47,5%	31,4%	41,5%

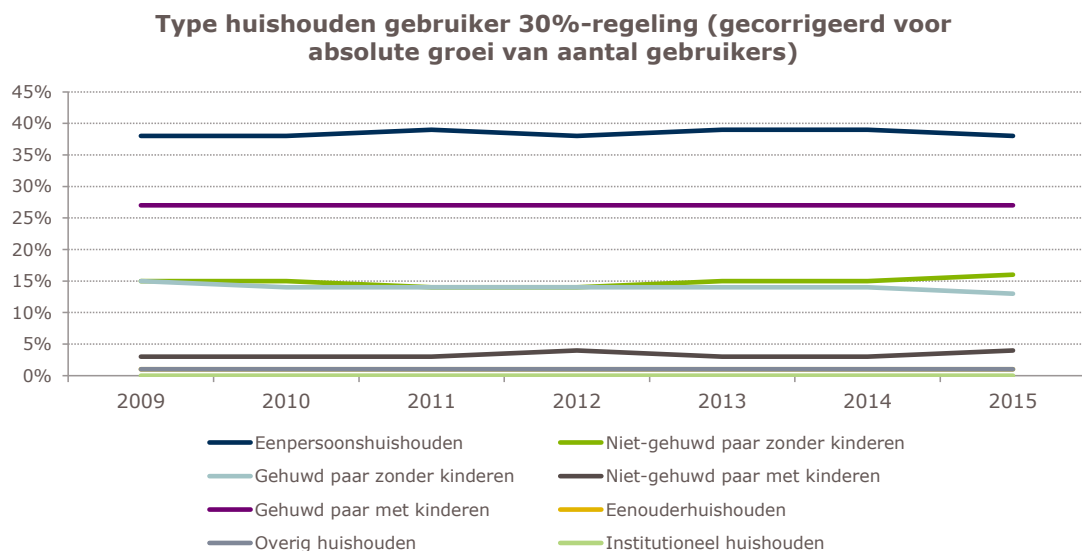
3.4 De persoonlijke situatie van de gebruikers van de 30%-regeling

Gebruikers van de 30%-regeling kennen gemiddeld genomen een kleine huishoudensamenstelling in Nederland. Zij wonen opvallend vaak (factor vier hoger dan gemiddeld) in huurwoningen die niet van coöperaties zijn. Zij kopen minder vaak een woning, maar als zij een woning kopen is deze relatief duur. Er is een sterke clustering van gebruikers in een aantal gemeenten zoals Amstelveen, Wassenaar, Amsterdam en verschillende universiteitssteden. Bijna alle gebruikers gaan minimaal één keer per jaar terug naar hun familie in hun land van herkomst.

In deze paragraaf gaan we nader in op de gebruikers van de 30%-regeling als privépersoon.

3.4.1 Gezinssituatie gebruikers

Als wij kijken naar de type huishoudens dan zien wij bij de gebruikers van de 30%-regeling dat het eenpersoonshuishouden (met een kleine 40%) dominant is. Het Nederlandse gemiddelde ligt op circa 17%. Verder zien we toch ook bij de groep gebruikers relatief veel paren: gehuwd of niet-gehuwd en met of zonder kinderen. Eenoudergezinnen en institutionele huishoudens komen onder de gebruikers van de regeling zowel relatief als absoluut zeer beperkt voor. Als wij kijken naar het aantal kinderen in de huishoudens (met kinderen), dan valt op dat gebruikers van de regeling typisch kleinere gezinnen hebben dan het Nederlandse gemiddelde.



Figuur 9 Type huishouden van gebruikers 30%-regeling (bron: CBS microdata)

3.4.2 Woonsituatie gebruikers

De woonsituatie van de gebruikers van de 30%-regeling wijkt sterk af van hetgeen in Nederland gebruikelijk is. Zo maken zij vooral (46%) gebruik van huurwoningen die niet van een coöperatie zijn. Over heel Nederland doet minder dan 10% van de huishoudens dit. Door het tijdelijk verblijf verschilt ook het koopgedrag: de gebruikers van de regeling zitten iets boven de 30%, het Nederlands gemiddelde ligt boven de 60%. Huren bij coöperaties is onder gebruikers van de regeling zeldzaam: 4%, versus bijna 25% voor Nederlandse huishoudens.

Als wij kijken naar de WOZ-waarde van de woonruimte van de gebruikers van de 30%-regeling, dan valt op dat dit gemiddeld hoger ligt dan het Nederlands gemiddelde. Vooral bij

de panden met een hoge WOZ-waarde zien we substantiële verschillen. Zo woont 18% van de gebruikers van de regeling in een pand met een WOZ-waarde van €400.000 of meer, terwijl het gemiddelde in Nederland iets boven de 10% ligt. Overigens zien we wel een daling van de gemiddelde WOZ-waarde van de woonruimte van de gebruikers over bestudeerde periode vanaf 2009 tot en met 2015.

Er is sprake van een zeer ongelijkmatige spreiding van de gebruikers van de 30%-regeling over Nederland. De gemeente met het grootste aandeel gebruikers is Amstelveen. Zo wordt er in de media gesproken over een hoge concentratie werknemers uit India in Amstelveen.⁵² In Tabel 10 is een overzicht opgenomen. Overigens zien wij ook een relatie tussen de woonplaats en de eerder beschreven WOZ-waarde van de woning. Gebruikers van de regeling wonen op plekken met een relatief hoge woningprijs.

Tabel 10 Overzicht van de gemeenten met de relatief de meeste gebruikers van de 30%-regeling in de periode vanaf 2009 tot en met 2015 (bron: CBS microdata)

Gemeente	Aantal 30%-gebruikers gemiddeld per jaar	Inwoners in 2015	Percentage 30%-gebruikers
Amstelveen	3.060	88.602	3,5%
Wassenaar	486	25.885	1,9%
Amsterdam	11.350	833.624	1,4%
Leiden	1.152	122.561	0,9%
Eindhoven	2.072	224.755	0,9%
Delft	776	101.034	0,8%
's-Gravenhage	3.387	519.988	0,7%
Hilversum	522	87.830	0,6%
Oegstgeest	132	23.209	0,6%
Overige gemeenten	15.507	13.904.654	0,1%
Totaal	38.445	15.932.142	0,2%

We hebben in de survey gevraagd naar de huisvestingskosten. Meer dan de helft van de gebruikers gaf aan dat dit tussen de €1.000 en €2.000 per maand ligt. Circa 75% van de gebruikers geeft aan de huisvestingskosten in hun thuisland (veel) lager liggen dan in Nederland. Slechts 10% heeft in Nederland (veel) lagere huisvestingskosten. Daarbij komt dat meer dan de helft van de gebruikers van de regeling in hun thuisland ook nog huisvestingskosten heeft (32%) of had (21%).

3.4.3 Terugreizen naar land van herkomst

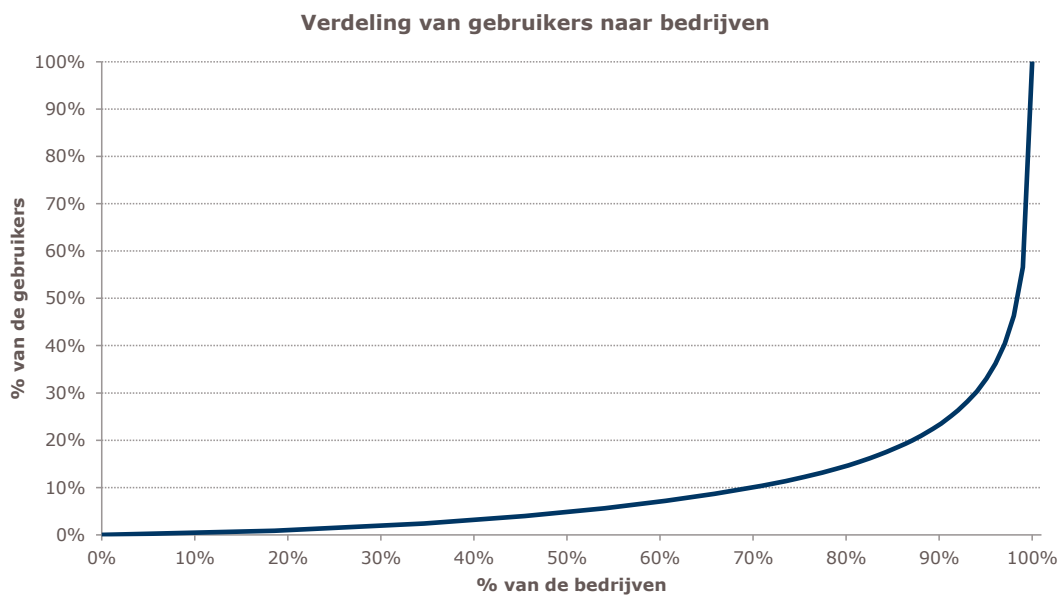
Omdat gebruikers van de 30%-regeling tijdelijk in Nederland zijn, hebben zij relatief veel behoefte om vanwege privéredenen terug naar hun land van herkomst te reizen: op basis van onze survey stellen we vast dat meer dan 98% van de gebruikers minimaal één keer per jaar terrugreist. Typisch gaat men één tot vijf keer terug naar hun thuisland (bijna 80%), maar er zijn ook personen die veel vaker (maandelijks of zelfs wekelijks) terug gaan.

⁵² Het Parool (2016), Amstelveen: voorheen Japan aan de Amstel, nu Little India; RTL nieuws (2013), Multi-culti in Amstelveen; De Volkskrant (2010), 'Little India' ligt in Amstelveen.

3.5 De werkgevers die gebruikers van de 30%-regeling in dienst hebben

Circa 5% van de werkgevers in Nederland heeft gebruikers van de 30%-regeling in dienst of de afgelopen jaren in dienst gehad. Echter, binnen deze groep loopt het aantal werknemers dat de regeling gebruikt zeer sterk uiteen: de 171 werkgevers (0,05% van alle werkgevers in Nederland) die de meeste gebruikers van de 30%-regeling in dienst namen, zijn verantwoordelijk voor het in dienst nemen van 43% van alle gebruikers van de 30%-regeling.

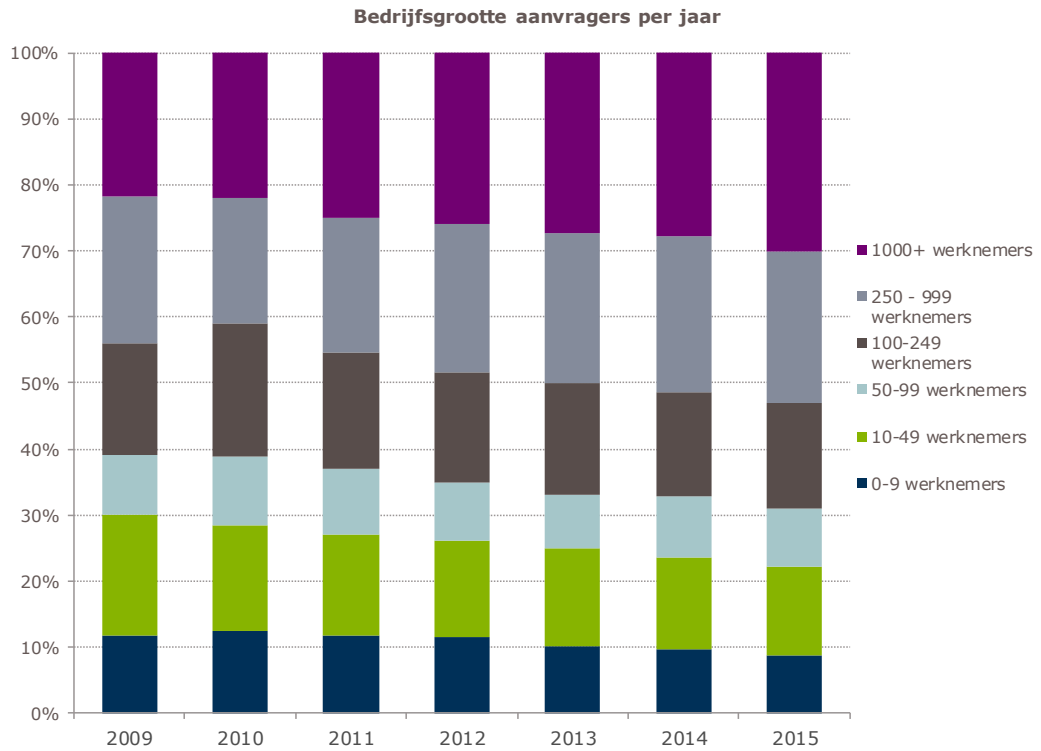
Op basis van de data het CBS is een analyse gemaakt van de werkgevers die gebruikers van de 30%-regeling in dienst hebben. Allereerst valt op dat slechts een klein deel van de werkgevers dergelijke werknemers in dienst heeft: de afgelopen jaren betrof dit 17.162 bedrijven. Er zijn in Nederland bijna 350.000 werkgever met meer dan 1 werknemer⁵³, dus slechts 5% van de werkgevers had op deze manier te maken met de 30%-regeling. Verder valt op dat er zeer scheve verdeling is binnen de set 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.



Figuur 10 Verdeling van het aantal gebruikers over de bedrijven (bron: CBS microdata)

Als wij kijken naar de ontwikkelingen over de tijd, dan zien we dat grotere werkgevers (>250 werknemers) een steeds grotere rol zijn gaan spelen. De onderstaande afbeelding toont de ontwikkeling van de aanvragers: de organisaties die gebruikers van de 30%-regeling in dienst nemen.

⁵³ CBS Statline (2017), Bedrijven; bedrijfsgrootte en rechtsvorm. Eerste kwartaal 2017.

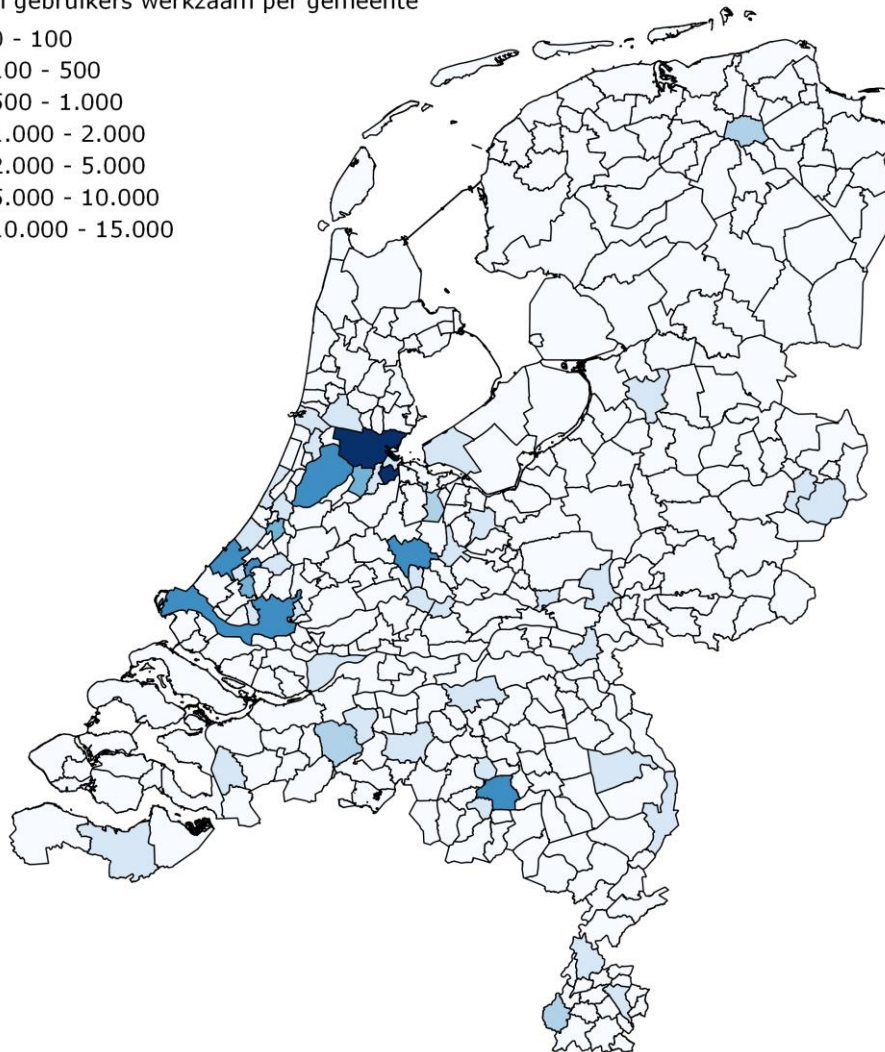
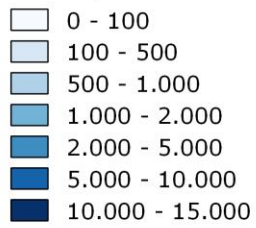


Figuur 11 Omvang van de werkgevers van de nieuwe gebruikers van de 30%-regeling (bron: CBS microdata)

Als wij kijken naar de locaties van de werkgevers die gebruikers van de 30%-regeling in dienst nemen, dan zien we het onderstaande beeld. Hierin hebben we de gebruikers op basis van de locatie van hun werkgever geplaatst op de kaart van Nederland.

Legenda

Aantal gebruikers werkzaam per gemeente



Figuur 12 Werklocatie gebruikers van de 30%-regeling (bron: CBS microdata)

4 Verhouding 30%-forfait en werkelijke ETK

4.1 Het ETK-model

Op basis van het door ons ontwikkelde ETK-model schatten wij de ETK voor een gemiddelde gebruiker op circa 29% van het loon (inclusief vergoeding). De totale daadwerkelijke ETK van alle gebruikers bedragen echter slechts circa 20% van het totale loon van alle gebruikers. Dat komt doordat personen met hogere inkomens relatief lage ETK kennen.

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 de ETK 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. Voor hogere inkomens vormt de 30%-regeling dus deels een (impliciete) fiscale subsidie. Verder geldt dat gebruikers uit welvarende en dichtbijgelegen landen relatief weinig ETK hebben en daarmee relatief sterk profiteren van het forfait. In de eerste twee jaar zijn de ETK relatief hoog, omdat er kostenposten zijn die (enkel) betrekking hebben op de beginperiode.

Samengevat lijkt het forfait 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. Het forfait lijkt te hoog voor werknemers met hoge inkomens en afkomstig uit welvarende landen, zoals engineers uit de VS of managers uit Duitsland.

Wij hebben sterke indicaties dat werknemers en werkgevers zelden kiezen voor de mogelijkheid om de werkelijke ETK te vergoeden, wanneer de werknemer in aanmerking komt voor de 30%-regeling. Dit komt enerzijds door de beperkte mate waarin het onbelast vergoeden van de werkelijke ETK financieel voordeel biedt, en anderzijds door de eenvoud, transparantie en voorspelbaarheid van de 30%-regeling.

De 30%-regeling voorziet in een forfaitaire vergoeding voor zogenoemde ETK: extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking.⁵⁴ De ETK kunnen verschillende vormen aannemen. Hoewel er in de wet geen definitie van ETK geeft, benoemt de Belastingdienst wel een (niet-limitatieve) lijst op de website van de Belastingdienst (zie bijlage 1 voor meer informatie). De meest substantiële kostenposten begeven zich op de thema's huisvesting, 'cost of living' en reizen.

Eén van de onderzoeksvragen binnen deze evaluatie betreft de hoogte van het forfait; is de hoogte van het forfait (30%) passend bij de werkelijke ETK die werknemers maken? Om

⁵⁴ Zie artikel 31a, tweede lid, aanhef en onderdeel e, van de Wet op de Loonbelasting 1964 (LB 1964).

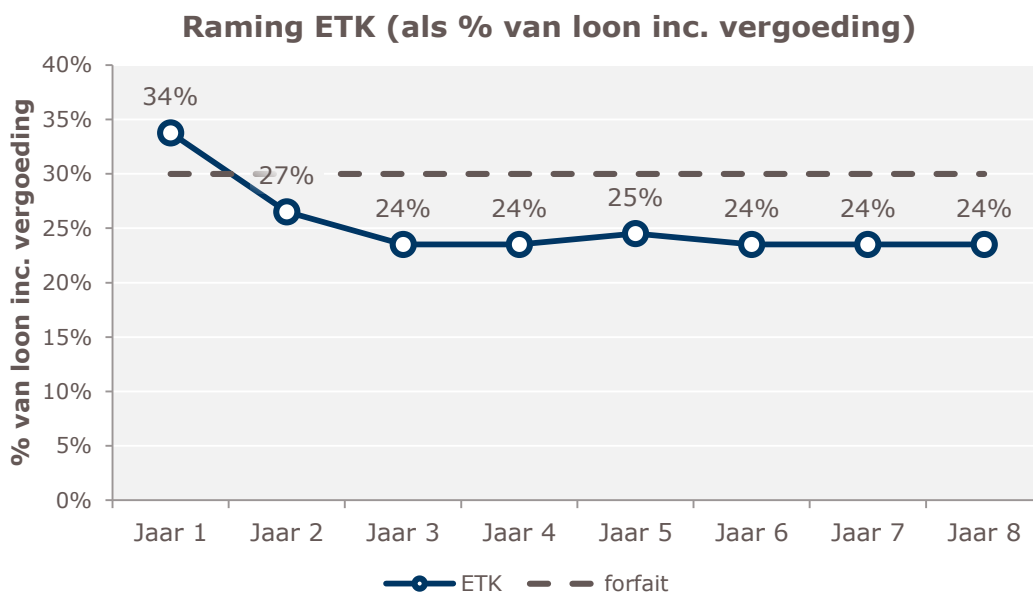
deze vraag te beantwoorden is een ETK-model ontwikkeld, waarmee een inschatting gemaakt kan worden van deze ETK. Het model schat voor gebruikers van de regeling de hoogte van ETK-posten in op basis van verschillende parameters, die voor de desbetreffende kostenpost belangrijk zijn. Zo is het bijvoorbeeld voor de kostenpost 'reiskosten naar het land van herkomst' onder andere relevant wat het land van herkomst is, hoe vaak men terugreist en met hoeveel mensen de reis wordt afgelegd. Het ETK-model is gebaseerd op de volgende data:

- **Belastingdienst:** data over de gebruikers (loon, beschikkingen)
- **Centraal Bureau voor de Statistiek:** diverse microdatabestanden met betrekking tot nationaliteit, gezinssamenstelling, woonsituatie (koop/huur)
- **Survey onder gebruikers:** data over het aantal reizen dat men maakt en de bruto woonquote onder gebruikers
- **Overige online informatiebronnen:** data over 'cost of living' en koopkrachtpariteit, ticketprijzen, kosten taalcursussen, kosten omzetten documenten, kosten medische keuring.

In Bijlage 2 lichten we de onderliggende aannames nader toe en gaan we in op de wijze waarop we de ETK voor alle individuele gebruikers hebben geraamd.

Hoogte ETK

Voor de totale groep gebruikers schatten we op basis van het model de gemiddelde ETK op 29% van het loon (inclusief vergoeding). Dit komt naar voren uit ons ETK-model en de microdata die inzicht geeft over de duur van het gebruik van deze regeling. De onderstaande afbeelding geeft een overzicht van de ontwikkeling van de werkelijke ETK over de tijd. Later in dit stuk (Tabel 4 op pagina 39) zullen we zien dat veel gebruikers de regeling relatief kort gebruiken. Indien we een gewogen gemiddelde bepalen, dan komen de gemiddelde werkelijke ETK uit op circa 29% van het loon (inclusief vergoeding).



Figuur 13 Raming van de ETK over tijd. Bron: ETK-model, Dialogic. Zie Bijlage 2 voor meer toelichting op de berekeningswijze.

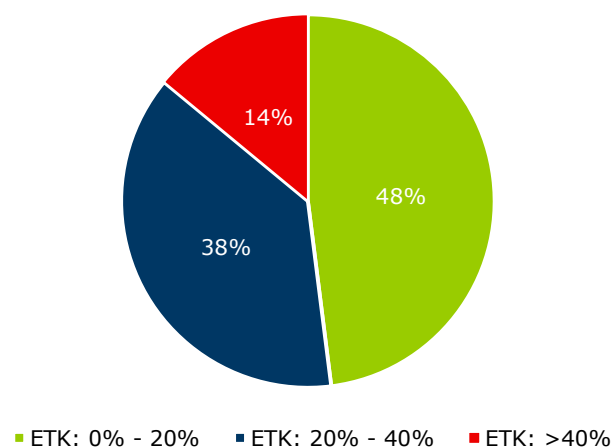
Figuur 13 toont de ontwikkeling van de gemiddelde ETK over tijd. In de eerste twee jaar zijn de ETK relatief hoog, omdat er een aantal kostenposten is dat betrekking heeft op de

beginperiode. Denk hierbij aan een kennismakingsreis, eventuele dubbele huisvestingskosten⁵⁵, het aanvragen van administratieve documenten en het volgen van taalcursussen. De kleine piek in jaar vijf wordt veroorzaakt door de kosten die gepaard gaan met verlenging van de verblijfsvergunning voor gebruikers afkomstig uit een subset van landen.

Verschillen tussen gebruikers in ervaren ETK

Het forfait is gemiddeld genomen passend voor de hoogte van de gemaakte ETK.⁵⁶ Echter, het forfait is niet passend voor iedere individuele gebruiker. Onderstaande figuur geeft weer welk aandeel gebruikers met hun geschatte ETK onder, rondom en boven het forfait van 30% liggen.

Aandeel gebruikers met ETK onder, rondom en boven het forfait



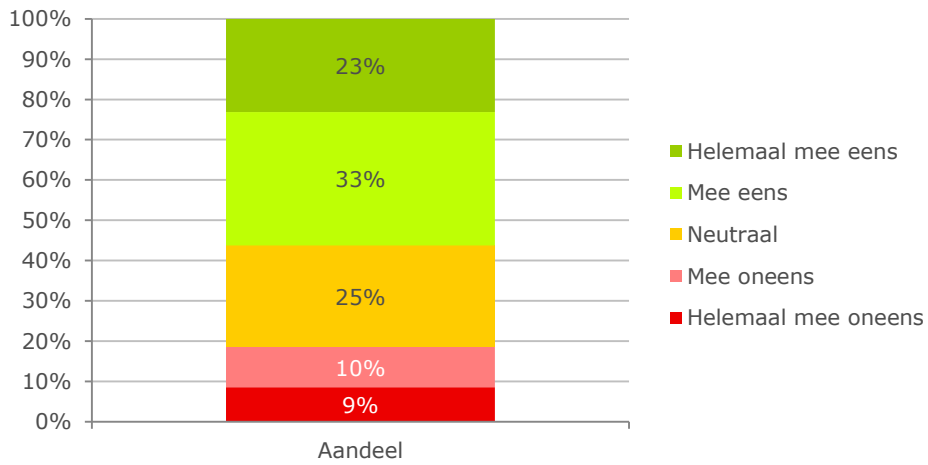
Figuur 14 Aandeel gebruikers met ETK onder [0%-20%], rondom [20%-40%] en boven [>40%]het forfait. Bron: ETK-model, Dialogic.

Uit de survey onder gebruikers van de regeling komt eenzelfde beeld naar voren. Iets meer dan de helft van de respondenten geeft aan minder dan 30% ETK te ervaren, zie Figuur 15.

⁵⁵ Uit de survey onder gebruikers blijkt dat dubbele huisvestingskosten, indien ze voorkomen, doorgaans in de beginperiode voor één of enkele maanden gemaakt worden.

⁵⁶ Eerder heeft de Hoge Raad in het zogenaamde 'Sopora-arrest' (ECLI:NL:HR:2016:360) aangegeven dat er bij de toepassing van de 30%-regeling geen sprake is van systematische overcompensatie.

**"De ETK die ik ervaar zijn kleiner dan 30% van mijn
bruto inkomen" (N=1463)**



Figuur 15 Ervaren ETK onder gebruikers. Bron: survey

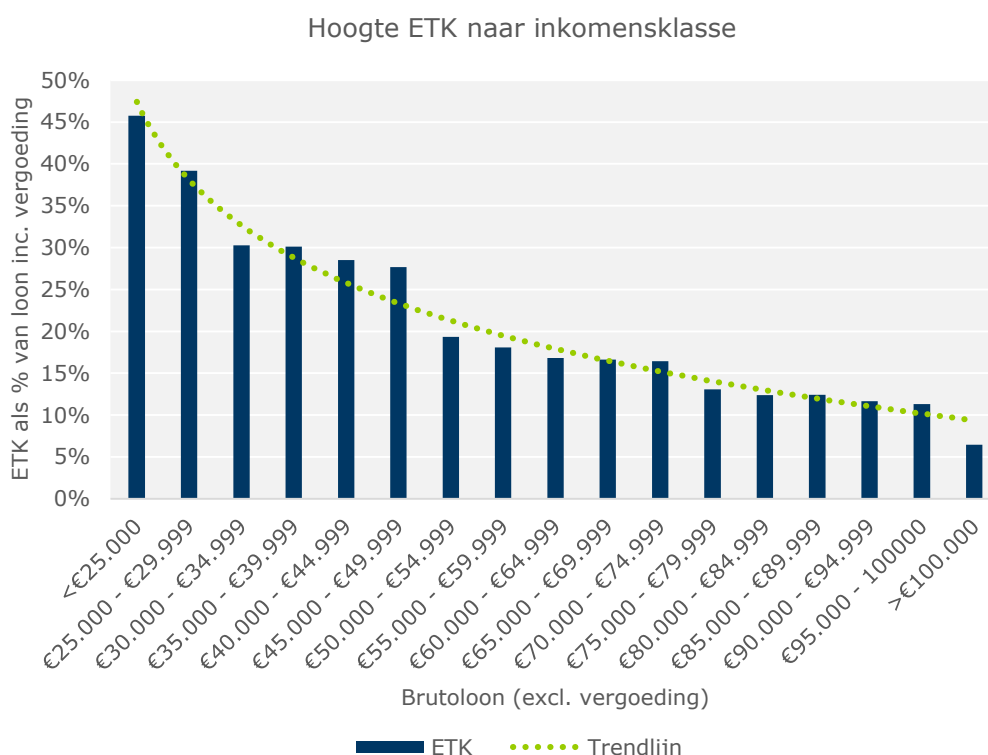
Of een individu onder, rondom of boven het forfait komt met zijn/haar ETK hangt af van de situatie van het individu. Er zijn immers verschillende factoren die invloed hebben op de relatieve hoogte van de ETK. Hieronder lichten we een aantal belangrijke factoren toe.

4.1.1 Parameters die de werkelijke ETK kosten beïnvloeden

Hoogte van het inkomen

De hoogte van het inkomen is een sterke determinant voor de relatieve hoogte van de ETK. De voornaamste redenen hiervoor zijn dat veel ETK-posten ofwel [1] inkomensonafhankelijk zijn of [2] niet proportioneel schalen met inkomen. Zo zijn bijvoorbeeld reiskosten in absolute zin vergelijkbaar voor mensen met verschillende inkomens, zijn taalcursussen doorgaans even duur, zijn de kosten voor het omzetten van documenten gelijk, is de bruto woonquote voor hogere inkomens substantieel lager en kopen personen met hogere inkomens vaker een woning.⁵⁷

Het bovenstaande leidt ertoe dat het 30%-forfait voor de hogere inkomens vaak tot een overcompensatie leidt, terwijl de compensatie voor de lage inkomens vaak 'te klein' is. De uitgevoerde ETK-modellering (op persoonsniveau) is geaggregeerd naar inkomensgroepen om zo de invloed van inkomenshoogte te tonen:



Figuur 16 Relatieve omvang ETK naar inkomensgroepen. Bron: ETK-model

Vanaf een inkomen van circa €50.000 (excl. vergoeding) lijkt het forfait (doorgaans) hoger dan de werkelijk gemaakte ETK. Vanaf een inkomen van circa €100.000 liggen de werkelijk gemaakte ETK onder de 10%. Bij inkomens van €500.000 en meer betreft de werkelijk gemaakte ETK enkele procenten.

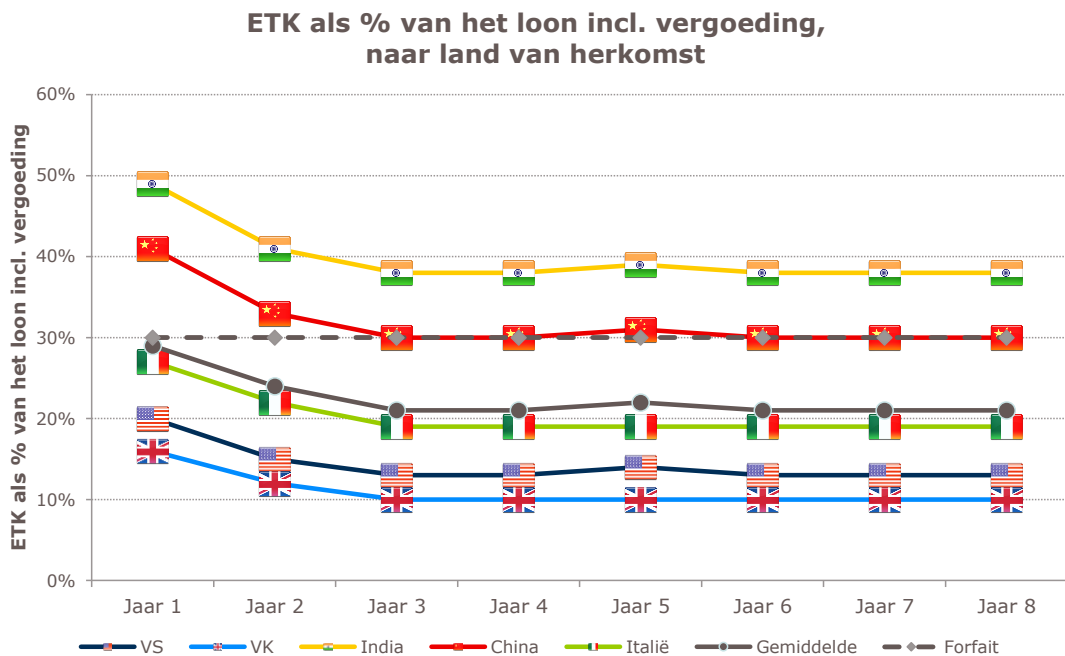
⁵⁷ De Belastingdienst geeft aan dat als een ingekomen werknemer in Nederland in een koopwoning woont er geen sprake is van (dubbele dan wel eerste) huisvestingskosten in de zin van ETK, omdat een koopwoning een zaak in de vermogenssfeer is en daarmee een zuivere privéaangelegenheid vormt.

Land van herkomst

Een tweede belangrijke determinant voor de ETK is het land van herkomst. Twee belangrijke facetten hierin zijn:

1. Ingekomen werknemers afkomstig uit een land met een lage koopkrachtpariteit zullen duidelijk merken dat er in Nederland een hoger prijspeil ligt en hierdoor hoge ETK ervaren ('cost of living differential').
2. Ingekomen werknemers afkomstig uit een land dat op grotere afstand van Nederland ligt zullen hogere reiskosten per reis hebben en hierdoor hoge ETK ervaren. Dit effect wordt wel (deels) gemedieerd doordat ingekomen werknemers vanuit landen op (zeer) grote afstand, bijv. VS of India, minder vaak terugreizen naar desbetreffend land.

De uitgevoerde ETK-modellering (op persoonsniveau) is geaggregeerd naar land van herkomst om zo de invloed van inkomenshoogte te tonen. Onderstaande figuur geeft voor een vijftal (uiteenlopende) landen weer hoe de ETK zich tot elkaar verhouden:



Figuur 17 ETK voor diverse landen van herkomst. Bron: ETK-model, Dialogic

Onderstaande tabel toont voor de totale top 14 landen de hoogte van de ETK, waarbij de blauwe cellen hoger dan 30% en de groene cellen lager dan 30% zijn:

Tabel 11 ETK over tijd per land. ETK-model, Dialogic (lichtblauw = >30% ETK, groen = <30% ETK)

Land	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3	Jaar 4	Jaar 5	Jaar 6	Jaar 7	Jaar 8
India	49%	41%	38%	38%	39%	38%	38%	38%
China	41%	33%	30%	30%	31%	30%	30%	30%
Rusland	40%	34%	31%	31%	32%	31%	31%	31%
Turkije	36%	30%	27%	27%	28%	27%	27%	27%
Polen	36%	31%	28%	28%	28%	28%	28%	28%
Roemenië	36%	31%	29%	29%	29%	29%	29%	29%
Spanje	28%	23%	21%	21%	21%	21%	21%	21%
Italië	27%	22%	19%	19%	19%	19%	19%	19%
VS	20%	15%	13%	13%	14%	13%	13%	13%
Japan	20%	16%	14%	14%	14%	14%	14%	14%
Duitsland	18%	15%	13%	13%	13%	13%	13%	13%
Frankrijk	17%	13%	11%	11%	11%	11%	11%	11%
VK	16%	12%	10%	10%	10%	10%	10%	10%
België	14%	11%	9%	9%	9%	9%	9%	9%
Totaal	29%	24%	21%	21%	22%	21%	21%	21%

Deze cijfers onderschrijven de significante impact die het land van herkomst heeft op de relatieve hoogte van de ETK. We gaan in Tabel 12 en de aansluitend tekst nader in op de verschillen tussen de landen en de mogelijke oorzaken hiervoor.

Combinatie inkomen en land van herkomst

De twee belangrijkste determinanten voor de hoogte van de ETK, inkomen en land van herkomst, kunnen ook met elkaar gekruist worden. Dit leidt tot onderstaande tabel:

Tabel 12 ETK naar land van herkomst en inkomen in euro's. Bron: ETK-model, Dialogic (lichtblauw = >30% ETK, groen = <30% ETK, oranje = geen data beschikbaar)

Inkomen (EUR)	India	Rusland	China	Roemenië	Polen	Turkije	Spanje	Italië	Japan	VS	Duitsland	Frankrijk	VK	België	Totaal
<25.000	60%	56%	53%	50%	54%	47%	39%	40%	47%	42%	35%	31%	35%	41%	46%
25.000-29.999	52%	47%	43%	44%	46%	40%	33%	32%	38%	32%	27%	24%	27%	29%	39%
30.000-34.999	42%	38%	34%	34%	37%	31%	25%	25%	29%	24%	21%	18%	19%	23%	30%
35.000-39.999	41%	37%	34%	34%	35%	31%	25%	24%	28%	23%	20%	17%	19%	22%	30%
40.000-44.999	41%	36%	32%	33%	34%	30%	24%	23%	25%	21%	19%	17%	18%	21%	29%
45.000-49.999	40%	35%	31%	33%	34%	29%	24%	22%	25%	21%	18%	16%	17%	20%	28%
50.000-54.999	33%	26%	25%	24%	21%	22%	17%	15%	21%	15%	12%	10%	11%	10%	19%
55.000-59.999	32%	26%	24%	23%	23%	22%	17%	13%	21%	14%	12%	10%	11%	12%	18%
60.000-64.999	32%	25%	24%	24%	20%	21%	17%	12%	19%	14%	11%	10%	10%	7%	17%
65.000-69.999	31%	23%	24%	25%	23%	22%	16%	14%	20%	13%	11%	9%	9%	8%	17%
70.000-74.999	30%	25%	23%	25%	22%	22%	16%	12%	20%	13%	11%	9%	9%	11%	16%
75.000-79.999	28%	23%	19%	21%	18%	20%	13%	10%	15%	9%	8%	7%	7%	7%	13%
80.000-84.999	28%	22%	19%	21%	19%	18%	13%	10%	15%	9%	7%	6%	7%	6%	12%
85.000-89.999	27%	22%	19%	21%	19%	18%	13%	10%	14%	9%	8%	6%	6%	6%	12%
90.000-94.999	27%	21%	19%	20%	18%	18%	12%	10%	15%	9%	7%	6%	6%	5%	12%
95.000-100.000	27%	20%	19%	20%	x	x	12%	9%	14%	8%	7%	6%	6%	6%	11%
>100.000	22%	18%	14%	17%	15%	14%	9%	6%	9%	5%	3%	3%	3%	3%	6%
Totaal	40%	33%	32%	30%	30%	29%	22%	21%	15%	14%	14%	12%	11%	10%	23%

Uit de tabel blijkt dat met name gebruikers met een hoog inkomen, afkomstig uit naburige landen met een vergelijkbaar prijspeil, relatief lage ETK kennen. Andersom geldt dat lage inkomens uit landen met een laag prijspeil hoge ETK ervaren. De VS kent relatief lage ETK voor een land dat geografisch ver verwijderd is van Nederland; dit is te verklaren door het relatief hoge prijspeil en het beperkt aantal reizen naar de VS dat deze medewerkers maken.

Merk op dat ingekomen werknemers uit België sinds 2012 (vrijwel) niet meer in aanmerking komt voor de 30%-regeling als gevolg van het invoeren van het 150km-criterium. Ditzelfde geldt voor delen van Duitsland, Luxemburg en zelfs voor de oostelijke punt van het Verenigd Koninkrijk.

Andere factoren

Naast bovenstaande factoren is er nog een aantal andere parameters van invloed op de hoogte van de ETK. Dit zijn onder meer:

- Het aantal gezinsleden: ingekomen werknemers met gezinnen hebben typisch hogere werkelijke ETK dan ingekomen werknemers zonder gezinnen. Dit komt doordat de eerste groep hogere kosten moet maken voor reizen naar het land van herkomst en/of dubbele huisvestingskosten.⁵⁸
- Kopen/huren: indien een ingekomen werknemer een huis koopt heeft dit een substantieel drukkend effect op de ETK, omdat er in deze situatie geen ETK meer bestaan rondom huisvesting. De Belastingdienst geeft namelijk aan dat als een ingekomen werknemer in Nederland in een koopwoning woont er geen sprake is van (dubbele dan wel 1e) huisvestingskosten in de zin van ETK, omdat een koopwoning een zaak in de vermogenssfeer is en daarmee een zuivere privéaangelegenheid vormt.

4.1.2 Keuze tussen 30%-regeling en de werkelijke ETK-regeling

Het is niet eenvoudig om de 30%-regeling en het gebruik van de werkelijke ETK-regeling te vergelijken. Dit komt omdat de 30%-regeling additionele eisen stelt aan de doelgroep, zoals het deskundigheidsvereiste en andere aspecten die we eerder beschreven. Er is een substantiële groep werknemers die vanuit een ander land naar Nederland komt om te werken en niet aan de voorwaarden van de 30%-regeling voldoet, maar waarvoor wel gebruik kan worden gemaakt van werkelijke ETK-regeling.

Wat wij *wel* kunnen doen is binnen de doelgroep die in aanmerking komt voor de 30%-regeling kijken in welke mate zij gebruik maken van (1) de 30%-regeling dan wel (2) het vergoeden van de werkelijke ETK. Bij de onderzoekers is het beeld ontstaan dat deze doelgroep bijna uitsluitend gebruik maakt van de 30%-regeling en slechts in uitzonderingssituaties gebruik maakt van het vergoeden van de werkelijke ETK. Naast het feit dat dit beeld sterk naar voren kwam uit de gesprekken met stakeholders⁵⁹, zijn de volgende argumenten aan te voeren:

1. Het voordeel om te kiezen voor de werkelijke ETK ligt vooral bij relatief lagere inkomens (zie 4.1.1). Daarbij zal het netto voordeel van het verschil tussen de regelingen relatief beperkt zijn, zeker wanneer men administratieve lasten meeneemt in de overweging.
2. Meer dan de helft van de ingekomen werknemers (53% in 2015) werkt bij grotere bedrijven (>250 werknemers) met veel gebruikers van de 30%-regeling. Het bedrijf kiest ervoor om deze regeling toe te passen en niet de werknemer.⁶⁰ De werknemer is overigens wel betrokken bij het aanvragen van de beschikking bij de Belastingdienst. Uit de gesprekken met bedrijven die de regeling gebruiken komt

⁵⁸ Uiteraard zijn er ook de kosten voor de internationale school, maar deze vallen buiten het 30%-forfait en kunnen naast het forfait worden opgevoerd.

⁵⁹ Overigens hebben wij geen harde data om dit vraagstuk te beantwoorden: Dit komt omdat de data over deze vergoedingen niet centraal via de Belastingdienst worden verzameld, maar deel uit maakt van de loonadministratie van individuele bedrijven.

⁶⁰ Indien er salarisonderhandelingen plaatsvinden is de werknemer vermoedelijk ook betrokken bij de regeling. Er wordt echter in veel gevallen een nettoloonafpraak gehanteerd, waarbij voor de werknemer de hoogte van het nettoloon van belang is en niet hoe tot dit nettoloon wordt gekomen (in ieder geval zeker niet in relatie met de 30%-regeling).

naar voren dat zij de administratieve eenvoud en voorspelbaarheid zeer prettig vinden. Ook voor werknemers is de voorspelbaarheid en zekerheid prettig. Wij achten de kans klein dat grote bedrijven voor relatief lagere inkomens in het salarishuis een aanpassing gaan doen die veel administratieve kosten met zich meebrengt (zowel door het afwijken van de standaardregeling in de organisatie als door de reguliere extra administratieve kosten van de regeling) voor een beperkt netto voordeel voor de werknemer.

3. Het voordeel om te kiezen voor de werkelijke ETK ligt vooral in het eerste jaar, bij ingezonden werknemers uit landen die ver weg liggen, een lage koopkrachtpariteit hebben en gezinnen hebben. Wij kunnen ons goed voorstellen dat ingekomen werknemers in deze situatie weinig prioriteit hechten aan fiscale optimalisatie. Zij zullen hun tijd eerder besteden aan het zoeken van woonruimte, integreren op de werkvloer en in de samenleving, zoeken van een internationale school, taallessen, et cetera.

4.2 Verdeling voordeel 30%-regeling tussen werkgever en werknemer

In de praktijk wordt de 30%-regeling op verschillende manieren betrokken in salarisonderhandelingen tussen de werkgever en werknemer. Als gevolg hiervan, kan het voordeel van de 30%-regeling (vrijwel) volledig bij de werkgever, (vrijwel) volledig bij de werknemer of bij zowel werkgever als werknemer neerslaan. We stellen op basis van de bij ons beschikbare informatie vast, dat de werknemer in negentig tot vijftien procent van de gevallen een bepaalde mate van voordeel ondervindt door het toepassen van de regeling. In deze gevallen draagt de regeling (ook) bij aan het aantrekken van schaarse werknemers met een specifieke deskundigheid. In de resterende vijf tot tien procent slaat het voordeel exclusief bij de werkgever neer. Dit is het geval bij arbeidsovereenkomsten op basis van het no-gain/no-loss principe (ook wel tax equalization genoemd). In die gevallen draagt de regeling primair bij aan de doelstelling van het aantrekkelijk en competitief houden van het vestigingsklimaat.

4.2.1 Verschijningsvormen van de 30%-regeling in de praktijk

Op basis van de interviews, onze survey onder de gebruikers en de NFIA-survey onder werkgevers⁶¹ onderschijden we drie varianten waarin de 30%-regeling wordt toegepast. De varianten verschillen in de mate waarin het voordeel van de 30%-regeling bij de werkgever, bij de werknemer of bij een combinatie van deze twee partijen neerslaat. In Tabel 13 vatten we onze bevindingen ten aanzien van de verschillende verschijningsvormen kort samen. In de aansluitende paragrafen behandelen we de verschillende onderdelen.

⁶¹ Dit betreft een nog te publiceren onderzoek van het Erasmus-Financieel-Economisch Instituut, waarin de signalen van werkgevers op het gebied van de 30%-regeling worden geanalyseerd.

Tabel 13 Verschijningsvormen bij gebruik 30%-regeling

Voordeel	Uitgangspositie	Doelstelling regeling	% van gebruikers (schatting)
1. (Vrijwel) volledig bij werkgever	Werknemer overal ter wereld hetzelfde nettoloon	Aantrekkelijk houden vestigingsklimaat	5% - 10%
2. Gedeeld tussen werkgever en werknemer	Lagere loonkosten werkgever en hogere netto vergoeding werknemer	Beide doelstellingen	90% - 95%
3. (Vrijwel) volledig bij werknemer	Netto vergoeding o.b.v. 30%-regeling volledig als aanvulling op brutoloon werknemer	Aantrekken schaarse werknemers	

4.2.2 Neerslaan van het voordeel van de 30%-regeling

Ten eerste kan er sprake zijn van een situatie waarbij het voordeel van de 30%-regeling **(vrijwel) volledig bij werkgever** neerslaat. Dit is het geval bij loonafspraken op basis van wat wij het *no-gain/no-loss*-principe noemen (ook wel *tax equalization* genoemd). Hierbij ontvangt de werknemer een constant nettoloon, ongeacht het land van (tijdelijk) verblijf. Dergelijke afspraken worden doorgaans toegepast door multinationals met meerdere vestigingen in verschillende landen bij werknemers die (regelmatig) van werklocatie wisselen. De oriëntatie van deze werknemers en hun werkzaamheden hebben doorgaans een sterk internationaal karakter. Denk hierbij aan de hogere managers en werknemers met bedrijfs- of projectspecifieke kennis en expertise. De werkgever is gebaat bij regelmatige herplaatsing van deze werknemers, aangezien men zo een gelijkwaardig kennisniveau tussen de locaties kan borgen. De werknemer mag in termen van het nettoloon geen voordeel of nadeel ondervinden van de herplaatsing. Doordat er in Nederland de 30%-regeling bestaat, is in dit geval de door de werkgever aan de werknemer verstrekte onkostenvergoeding belastingvrij. Hierdoor zijn de loonlasten voor de ingekomen werknemers lager dan voor werknemers waarbij het volledige loon inclusief vergoedingen gebruteerd moet worden als er geen belastingvrije vergoedingsregeling zou bestaan. Wijzigingen of afschaffing van de regeling heeft geen gevolgen voor de inkomsten van de werknemer; deze behoudt het recht op een constant nettoloon. Hieruit concluderen we dat het voordeel van de regeling in deze specifieke gevallen (vrijwel) volledig bij de werkgever neerslaat.⁶²

Ten tweede constateren we situaties waarbij het voordeel **(vrijwel) volledig bij de werknemer** neerslaat. In deze gevallen ontvangt de werknemer een regulier brutosalaris (bijvoorbeeld o.b.v. het funtie- of salarishuis) en daar bovenop een belastingvrije vergoeding ter hoogte van het 30%-forfait. Met deze vergoeding wordt tegemoet gekomen in de ETK die de werknemer maakt. Het brutosalaris kan bijvoorbeeld op basis van het loon uit het salarishuis of het loon in het thuisland worden vastgesteld, al dan niet gecorrigeerd naar het verschil in koopkracht tussen de twee landen. Indien de werkelijk gemaakte ETK lager zijn

⁶² Indirect biedt het de werknemer uiteraard wel eerder de mogelijkheid om bij de eerste aanstelling, promotie of herplaatsing aanspraak te maken op de extra ruimte die ontstaat in de totale loonlast van zijn of haar werkgever.

dan deze forfaitaire vergoeding, dan is er sprake van een additioneel voordeel; het zijn immers extra onbelaste inkomsten voor de werknemer waar geen kosten tegenover staan.

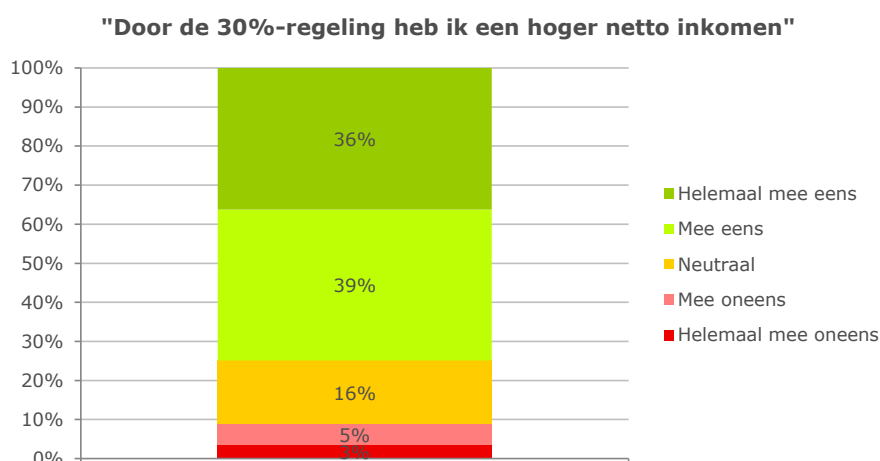
Hierboven zijn de twee 'uitersten' beschreven, maar in de praktijk is er een breed palet aan situaties waarbij er een **gedeeld voordeel voor de werknemer en werkgever** ontstaat door het toepassen van de 30%-regeling. Zo komt het volgens onder andere de Belastingdienst, fiscalisten en de sociale partners vaak voor dat de werknemer een regulier brutosalaris krijgt toegekend, waarbij het brutosalaris arbeidsrechtelijk wordt verlaagd met het deel van het loon dat als gerichte vrijstelling ETK wordt aangewezen. Het brutosalaris wordt daarbij bijvoorbeeld vastgesteld op basis van reguliere salarisonderhandelingen of het functie- en salarishuis van de Nederlandse onderneming. De buitenlandse werknemer heeft daarbij een 'voordeel' ten opzichte van de Nederlandse werknemers, aangezien een deel van dat brutosalaris onbelast kan worden uitbetaald, wat deze werknemer vervolgens kan gebruiken om zijn of haar ETK mee te betalen. Uitgaande van een marginaal belastingtarief van 50%, is er hierdoor netto sprake van een maximale onbelaste vergoeding van 21% van het salaris. In dit geval hebben zowel de werknemer (compensatie voor ETK) als de werkgever (lagere loonkosten) voordeel bij de regeling. De werknemer kan een bepaalde mate van loonsubsidie ondervinden indien de werkelijke ETK lager zijn dan gestelde 21%.

4.2.3 Verdeling van de gebruikers over de verschijningsvormen

Om een inschatting te kunnen maken van de verdeling van de gebruikers over verschillende verschijningsvormen, hebben we verschillende bronnen, namelijk de interviews, onze eigen survey en de eerder aangehaalde NFIA-survey onder werkgevers.

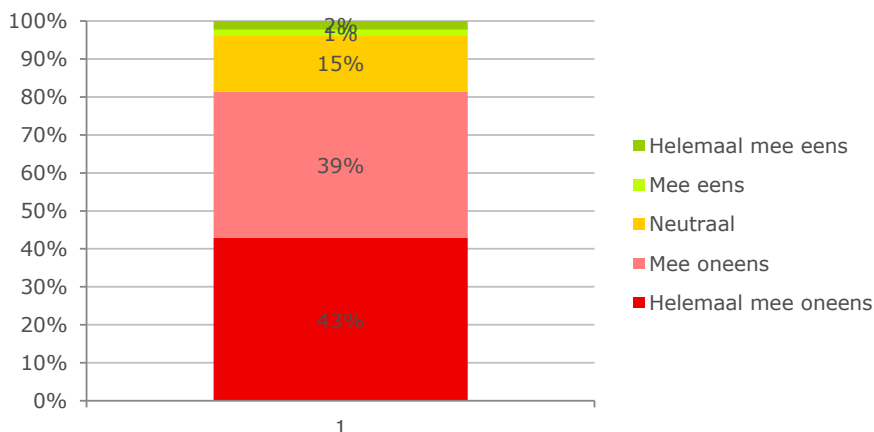
Zo hebben we op basis van de interviews vastgesteld dat de grote multinationals alle beschreven varianten in meer of mindere mate toepassen. Daarbij kan op basis van de surveyresultaten tot op zeker hoogte wel een inschatting gemaakt worden.

Ten eerste geeft 75% van de respondenten aan dat ze een hoger netto-inkomen hebben als gevolg van de regeling en geeft 82% van de respondenten aan dat niet enkel de werkgever profiteert van de regeling. In respectievelijk 3% en 8% van de gevallen geven de respondenten aan dat ze geen hoger nettoloon ontvangen en dat alleen de werkgever voordeel ondervindt. Figuur 18 en Figuur 19 tonen de verdere verdeling van de antwoorden.



Figuur 18 Effect van regeling op nettoloon. Bron: survey

"Alleen mijn werkgever heeft voordeel van de regeling"



Figuur 19 Voordeel regeling voor werkgever. Bron: survey

Op basis van de survey en gesprekken met experts schatten we in dat er in circa 90% tot 95% van de gevallen sprake is voordeel voor de werknemer, al dan niet in combinatie met een bepaalde mate van voordeel voor de werkgever. In de andere gevallen, oftewel 5 tot 10% van de gebruikers, ondervindt alleen de werkgever voordeel van het toepassen van de regeling. Dit is in lijn met de gesprekken die wij met de multinationals hebben gevoerd, waarbij men aangaf dat het *no-gain/no-loss* principe slechts bij een selecte groep werknemers wordt toegepast, namelijk bij diegene met hoge potentiële waarde voor de organisatie en met een sterk internationaal gericht profiel. Indien na enkele jaren blijkt dat er geen verdere internationale carrière binnen het bedrijf in het verschiet ligt, dan worden dergelijke werknemers doorgaans weer in het reguliere functie- en salarishuis (terug)geschaald.

Box 1 Tax Equalization binnen de voorlopige uitkomsten van de NFIA-survey

Tax Equalization

De NFIA-survey onder de werkgevers (nog te verschijnen in 2017) ligt in het verlengde van de gestelde verdeling van de verschijningsvormen. Onder de respondenten is sprake van een goede vertegenwoordiging vanuit internationaal georiënteerde ondernemingen van allerlei omvang. Hoewel de respons op de vraag m.b.t. tax equalization (oftewel de *no-gain/no-loss* afspraken) beperkt was, gaf de helft van de respondenten met een reactie op deze vraag aan tax equalization toe te passen. Bij grotere ondernemingen (>€250 mln omzet) zou dit vaker het geval zijn dan bij kleine ondernemingen.

Hoewel de helft van de bedrijven dus aangaf tax equalization toe te passen, gaan we er vanuit zij dit maar bij een deel van de werknemers doet. Op basis van deze voorlopige uitkomst van de NFIA-survey zien we dan ook geen aanleiding om onze inschatting aan te passen.

4.2.4 Vertaling naar doelstellingen van de regeling

We zien een directe relatie tussen de mate waarin het voordeel neerslaat bij de werkgever of bij de werknemer en wijze waarop invulling wordt gegeven aan de doelen van de regeling.

Bij een voordeel voor de **werkgever** leidt de regeling bij de werkgever tot lagere loonkosten. Hierbij draagt de regeling primair bij aan het aantrekkelijk en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat. Het creëren en behouden van Nederlandse arbeidsplaatsen is aantrekkelijk door deze besparing, waardoor bijvoorbeeld hoofdkantoor- en R&D-locaties eerder in Nederland komen of blijven. In paragraaf 5.3 gaan we nader in op de relatie tussen de 30%-regeling en het Nederlandse vestigingsklimaat.

Bij een voordeel voor de **werknemer** draagt de regeling met name bij aan het aantrekken van buitenlandse werknemers. De werkgever komt immers volledig of ten dele tegemoet in de extra kosten die gemaakt moeten worden om in Nederland te komen werken. Hierdoor wordt de drempel tot migratie verlaagd.

4.3 De eenvoud, transparantie en voorspelbaarheid van de 30%-regeling ten opzichte van de werkelijke ETK-regeling

Naast de directe fiscale impact van de 30%-regeling is de eenvoud en voorspelbaarheid van de 30%-regeling van belang. In plaats van het verantwoorden en bijhouden van de gemaakte extraterritoriale kosten, biedt het forfait eenvoud, transparantie en voorspelbaarheid voor zowel werkgevers als werknemers. De eenvoud, transparantie en voorspelbaarheid grijpen aan op vier dimensies: administratieve lasten, juridische lasten, HR-beleid en het werven van buitenlandse bedrijven.

4.3.1 Reductie administratieve lasten

De eenvoud en voorspelbaarheid van de 30%-regeling leidt tot een reductie van de administratieve lasten. De regeling waarin de werkelijke ETK mogen worden opgevoerd leidt tot een situatie waarin werkgevers en werknemers een flinke administratie moeten bijhouden. Alle facturen moeten door de werknemer worden verzameld en tijdig worden overgedragen aan de werkgever. De werkgever moet deze facturen controleren, de impact doorrekenen, opslaan en verwerken in de (loon)administratie. De Belastingdienst heeft vervolgens de mogelijkheid om bij een controle te toetsen of de inhouding van loonheffingen correct is verlopen. Omdat ook de extra kosten voor het levensonderhoud ETK zijn, loopt het aantal facturen sterk op.⁶³

4.3.2 Reductie juridische lasten

De eenvoud en voorspelbaarheid van de 30%-regeling leidt tot een reductie van de juridische lasten. In de interviews hebben we vernomen dat er tussen de Belastingdienst en werkgevers veel discussie kan zijn welke kosten ETK zijn. Het kan in gevallen zelfs tot rechtszaken leiden. Maar bovendien leidt het tot onzekerheid en discussies tussen stakeholders over het concept ETK.

Door de forfaitaire regeling zijn discussies over wat ETK zijn in de praktijk vrijwel niet nodig.

4.3.3 Eenvoudiger HR-beleid

In gesprekken met personen die zich met HR-beleid bezighouden in organisaties komt krachtig naar voren dat de 30%-regeling een positieve impact heeft op hun werkzaamheden.

⁶³ Dit betekent dat veel uitgaven in Nederland op te voeren zijn, zoals kosten voor de lunch in de bedrijfskantine, kapper, boodschappen, et cetera.

Voor de werkgever betekent het een hoge mate van voorspelbaarheid van de totale loonkosten. Vooraf wordt aangegeven aan de werknemer wat de vergoeding is en dat er geen (of heel specifieke) extra kosten zullen worden vergoed. Voor de werknemer betekent het dat vooraf duidelijk is wat het nettosalaris zal zijn. Er is geen onduidelijkheid en onvoorspelbaarheid door variabele (eventuele) vergoedingen. Dit maakt onderhandelingen een stuk eenvoudiger. Tot slot hoeft er aan de werknemer geen toelichting gegeven te worden op het systeem van de werkelijke ETK: welke kosten mag je opvoeren, hoe moet je facturen doorgeven, et cetera.

4.3.4 Stimulans werving buitenlandse bedrijven

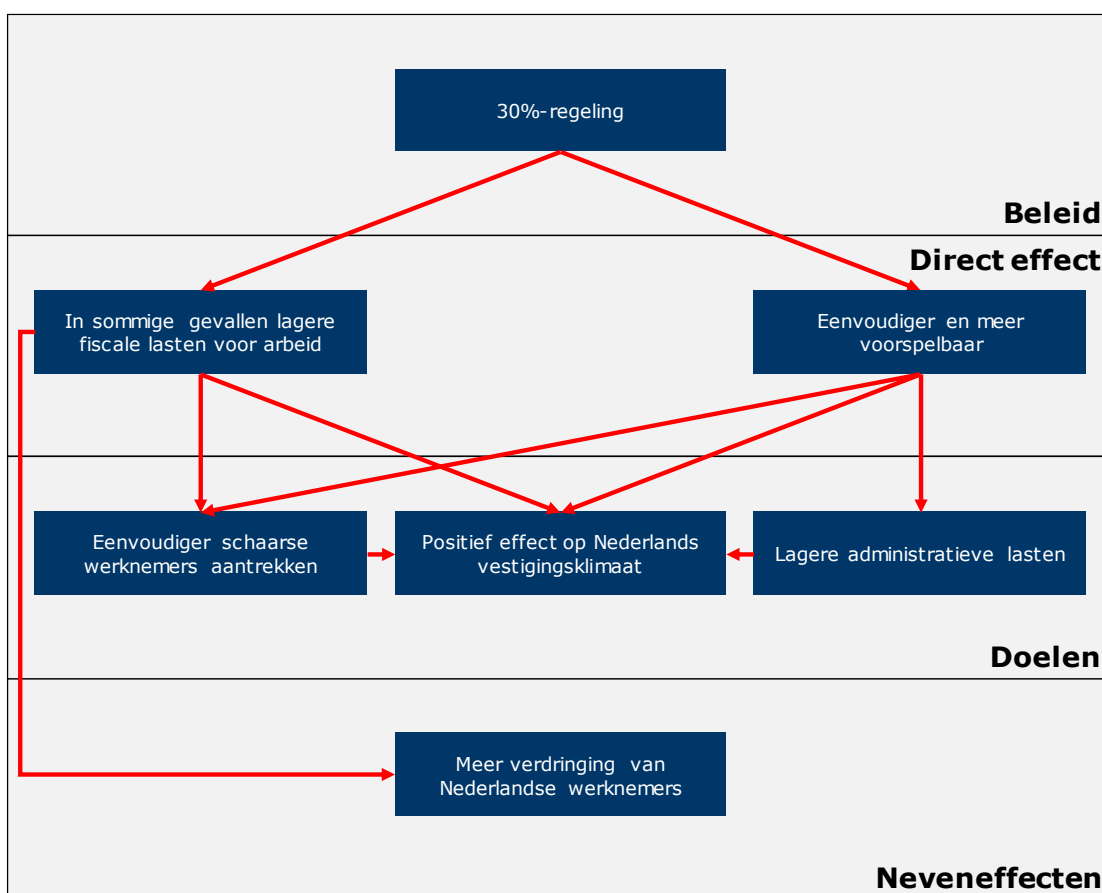
De eenvoud en voorspelbaarheid van de 30%-regeling is een stimulans op het werven van buitenlandse bedrijven. Dit komt naar voren uit gesprekken met personen die zich hier (in)direct mee bezighouden. Bij het werven van buitenlandse bedrijven wordt een aantal voordelen van vestigen in Nederland gegeven. De 30%-regeling is een van deze (fiscale) voordelen, die door diverse partijen expliciet gecommuniceerd wordt (bijv. partijen die zich bezighouden met buitenlandse investeringen of de Belastingdienst). Deze regeling communiceert veel eenvoudiger naar partijen met weinig kennis van het Nederlandse fiscale klimaat dan de regeling waarbij specifieke werkelijke kosten belastingvrij mogen worden vergoed.

5 Doeltreffendheid

5.1 Conceptueel model

In de vorige hoofdstukken hebben we onder meer aangegeven in welke context de 30%-regeling zich bevindt, hoe het zich verhoudt tot de werkelijke ETK-regeling en wie de regeling gebruikt. In dit hoofdstuk staat de doeltreffendheid centraal: *de mate waarin de beleidsdoelstelling dankzij de inzet van de onderzochte beleidsinstrumenten wordt gerealiseerd.*⁶⁴

Om doeltreffendheid goed te bestuderen hebben wij een conceptueel model met betrekking tot de mechanismen van de 30%-regeling ontwikkeld. In onderstaande afbeelding wordt dit model weergegeven.



Figuur 20. Het conceptuele model en de onderlinge relaties

Het conceptueel model laat zien dat de 30%-regeling twee directe effecten kan hebben, welke in hoofdstuk drie duidelijk zijn beschreven. Ten eerste kan het er (in sommige gevallen) voor zorgen dat ingekomen werknemers een hogere vergoeding krijgen dan ze

⁶⁴ CPB (2017), Keuzes in kaart 2018-2021.

zouden krijgen in het geval dat alleen de werkelijke ETK vergoed zouden worden. In die situatie is dus sprake van overcompensatie.⁶⁵

Ten tweede kan de 30%-regeling eenvoudiger en voorspelbaarder zijn dan de regeling waarin de werkelijke ETK vergoed worden. Immers, er hoeven geen werkelijke gemaakte ETK worden gedefinieerd, vastgelegd, uitbetaald en gecontroleerd te worden. Daarbij weet men van tevoren waar men aan toe is, en kan hier (ook in berekeningen) rekening mee gehouden worden. Het forfait beoogt deze administratieve lasten, intransparantie en onvoorspelbaarheid tegen te gaan.

Vanuit deze directe effecten gaan we analyseren in welke mate de doelen worden gerealiseerd. En we analyseren of en in welke mate er sprake is van neveneffecten.

5.2 Reductie van administratieve lasten

De 30%-regeling is doeltreffend met betrekking tot het doel om de administratieve lasten te reduceren. De netto reductie in administratieve lasten schatten we in op €15 miljoen tot €65 miljoen per jaar. De reductie is feitelijk €25 miljoen tot €70 miljoen per jaar, maar de 30%-regeling kent zelf ook administratieve lasten van circa €5 miljoen tot €15 miljoen per jaar. De reductie in administratieve lasten wordt vooral gedreven door fiscaal-administratieve besparingen. De lastenreductie op het gebied van juridische en HR-aspecten zijn relatief beperkt.

In de interviews wordt aangegeven dat het verminderen van de administratieve lasten een zeer wezenlijk argument is om een forfait in stand te houden. Een forfait wordt door buitenlandse partijen beschouwd als een praktische aanpak met duidelijkheid vooraf. Het bevestigt het beeld dat Nederland overzichtelijk en duidelijk is. Werkgevers die de regeling gebruiken zijn zeer tevreden met de administratieve afhandeling. Een aantal grote gebruikers heeft een extern bureau ingehuurd die voor een beperkt vast bedrag de administratieve afhandeling doet.

Ook het feit dat deze regeling duidelijkheid vooraf biedt en allerlei discussies voorkomt tussen Belastingdienst en werkgever wordt zeer gewaardeerd door werkgevers, adviseurs en de Belastingdienst.

In de gesprekken met fiscale experts wordt ook aangegeven dat logisch is om aan te nemen dat bij een mogelijke afschaffing van de 30%-regeling er teruggevallen zou worden op een regeling waarin grootschalig alle facturen van de werkelijke ETK moeten worden bijgehouden. Men geeft aan dat er in het verleden geregeld uitvoeringsafspraken zijn gemaakt tussen bedrijven en de Belastingdienst. Er wordt gespeculeerd dat dit zou kunnen betekenen dat grote gebruikers van deze regeling vaste normen voor de ETK voor specifieke werknemers kunnen hanteren. Wat dit feitelijk betekent is dat een *de jure* afschaffing van de 30%-regeling zou kunnen leiden tot een situatie waarin enkele grote bedrijven een *de facto* forfaitaire regeling krijgen.

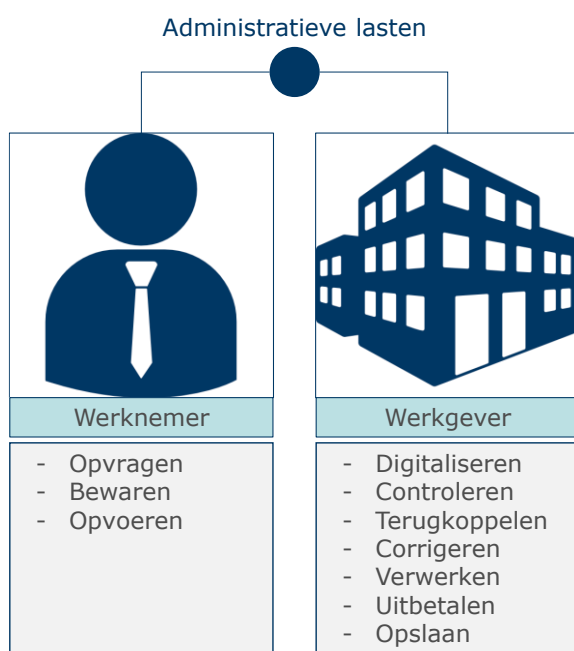
Hieronder zal een schatting gemaakt worden van de reductie in administratieve lasten.

⁶⁵ Een geval waarin de werkelijke ETK hoger liggen dan 30% (ondercompensatie) is uiteraard mogelijk, maar dan kan ervoor worden gekozen de werkelijke ETK onbelast te vergoeden. In de praktijk blijkt deze optie echter nauwelijks toegepast te worden.

5.2.1 Schatting reductie administratieve lasten

Reductie fiscaal-administratieve lasten werkgevers en werknemers

Wanneer er bewezen moet worden dat bepaalde ETK ook daadwerkelijk gemaakt zijn, zal er voor iedere transactie, die gerelateerd is aan het begrip ETK, bewijs (bon/factuur) moeten zijn. Voor een aantal ETK-posten is het aantal bonnetjes beperkt (bijv. aanvragen van documenten of het aanschaffen van een vliegticket). Echter, gegeven dat de 'cost of living differential' een ETK-post is, en dat in de brede definitie van levensonderhoud (voeding, reizen, horeca, recreatie etc.) vrijwel iedere financiële transactie betrekking heeft op levensonderhoud, moet voor vrijwel iedere transactie bewijs bestaan. De administratieve lasten die hiermee gepaard gaan zijn onder te verdelen in administratieve lasten voor de werknemer en administratieve lasten voor de werkgever, zie Figuur 21.



Figuur 21 Administratieve lasten voor werknemer en werkgever

Fiscaal-administratieve lasten werkgever

De fiscaal-administratieve lasten voor de werkgever stellen we vast door het aantal bonnetjes/facturen te vermenigvuldigen met de kosten per bonnetje/factuur.

Om het aantal facturen te schatten, nemen we de volgende uitgangspunten:

- Uit cijfers van Betaalvereniging Nederland blijkt er in 2015 6,67 miljard betalingen plaatsgevonden hebben (3,19 miljard contant, 3,23 miljard pinpas, 0,03 miljard creditcard en 0,22 miljard iDEAL).^{66 67}
- Er waren op 1 januari 2015 14,7 miljoen Nederlanders boven de 11 jaar.^{68 69} Dit vertaalt zich in gemiddeld 454 betalingen per Nederlander ouder dan 11 jaar.

⁶⁶ Betaalvereniging Nederland (2016), Mijlpaal: voor het eerst meer pin dan contant in Nederland.

⁶⁷ Betaalvereniging Nederland (2016), Sterke groei elektronisch betalen in 2015.

⁶⁸ CBS Statline (2016), Bevolking per maand; leeftijd, geslacht, herkomst, generatie.

⁶⁹ We gaan er hierbij vanuit dat het aantal betalingen van kinderen onder de 12 jaar marginaal is.

- We schatten 90% van deze betalingen in als kosten voor levensonderhoud in de brede zin (COLA), oftewel 409 transacties per jaar.
- Voor de COLA-transacties zal gedurende een periode van drie maanden iedere transacties bijgehouden moeten worden alvorens een schikking met de belastingdienst (met betrekking tot COLA) getroffen kan worden. Dit betekent dat een kwart van de COLA-transacties in het eerste jaar volledig geadmistreerd moet worden, oftewel 102 transacties.
- We schatten in dat 5% van de transacties gerelateerd is aan andere ETK-posten.⁷⁰ Dit zijn dus 23 transacties per jaar.
- We gaan uit van een gemiddelde gebruikstermijn van de 30%-regeling van vijf jaar.
- Voor deze gebruikstermijn van vijf jaar zijn er dus de volgende hoeveelheid transacties: $102 + (5 * 23) = 217$ transacties.
- **Per jaar zijn er gemiddeld 43 transacties.**

De tweede determinant voor de hoogte van deze vorm van administratieve lasten zijn de kosten per factuur. De kosten voor het verwerken van een factuur verschillen per organisatie. Onderzoek van de Aberdeen Group definieert drie segmenten met verschillende factuurverwerkingskosten⁷¹:

- Best-in-Class (top 20%): \$4,60 per factuur
- Industry Average (midden 50%): \$12,20 per factuur
- Laggard (onderste 30%): \$55,00 per factuur

Andere bronnen geven vergelijkbare cijfers. Zo noemt InkoopVandaag bedragen variërend van €6 tot €24 per factuur. ⁷² Wij rekenen hier met (een conservatieve) **€10 per factuur.**

Uitgaande van 56.000 gebruikers, 43 facturen per jaar en verwerkingskosten van €10 per factuur, zijn de fiscaal-administratieve lasten voor werkgevers circa €24 miljoen. Deze schatting gaat uit van een conservatieve €10 per factuur; daarom schatten we deze kosten in op een bereik van **€20 miljoen tot €50 miljoen.** Dit is nog exclusief de kosten die de Belastingdienst moet maken om het geheel (steekproefsgewijs) te controleren.

Indien de 30%-regeling niet zou bestaan is het denkbaar dat er een afspraak komt tussen (de grotere) bedrijven en de Belastingdienst ten aanzien van kosten voor levensonderhoud. Dit kan het aantal facturen sterk reduceren tot circa 100 per gebruiker per jaar. De totale administratieve kosten zouden in een dergelijke situatie ook circa een kwart zijn. Dit valt echter buiten de scope van dit onderzoek.

Fiscaal-administratieve lasten werknemer

Voor de werknemer zijn er ook substantiële administratieve lasten. De werknemer moet alle bonnetjes/facturen opvragen, bewaren en opvoeren. Wij schatten in dat het realistisch is dat een werknemer per factuur 5 minuten bezig is (gehele proces van opvragen, bewaren en opvoeren), waardoor een werknemer jaarlijks circa 30 uur bezig is met het voeren van zijn/haar administratie. Indien de administratie wordt afgehandeld buiten werkuren, zou men kunnen rekenen met een waarde van €5 per uur, waardoor er circa **€8,5 miljoen administratieve lasten aan de kant van de werknemer zitten.**

⁷⁰ We achten de administratieve lasten van andere ETK-posten, naast de COLA, marginaal in aantallen transacties. Voor huisvestigingskosten kan het contract eenmalig gedeeld worden met de werkgever, het aanvragen van Nederlandse documenten zijn eenmalige aangelegenheden, etc.

⁷¹ Aberdeen Group (2008), The E-Payables Benchmark Series: Imaging and Workflow.

⁷² Inkoopvandaag (2013), Verwerkingskosten per factuur.

Reductie juridische lasten

Wij schatten dat de afschaffing 30%-regeling tot een reductie van **de juridische lasten in de orde grootte van €0,5 miljoen per jaar** leidt. Hierbij rekenen we ook discussies tussen de Belastingdienst en werkgevers die niet tot rechtszaken leiden tot juridische kosten. Uit de gesprekken is naar voren gekomen dat de 30%-regeling voorkomt dat er veel discussies zijn tussen werkgevers en de Belastingdienst. Dit gaat vooral om bepaalde kosten die wel ETK zijn. Als wij er vanuit gaan dat elke discussie in gemiddeld €5.000 kost aan inzet bij de Belastingdienst, werkgever (en eventueel kosten voor advocaten en het juridische proces) en er 100 discussies zijn per jaar (dat is 1 op de 224.000 facturen), dan komen we aan het bovenstaande bedrag.

Eenvoudiger HR-beleid

Indien er geen 30%-regeling zou bestaan, zou de werkgever met de werknemer moeten afstemmen hoe zij ETK definiëren en hoe zij het administratief proces moeten inrichten. We gaan er in deze berekening van uit dat er voor iedere nieuwe gebruiker (circa 20.000 per jaar) 1 uur besteed wordt door de werkgever. Dit is vermoedelijk een HR-medewerker (of management bij kleine organisaties). Gegeven dat deze medewerker €50.000 per jaar verdient, kost dit uur circa €60.⁷³ Het aantal gebruikers vermenigvuldigd met €60 resulteert in een **administratieve-lastenpost van €1,2 miljoen**.

In deze (conservatieve) schatting wordt eventuele discussie tussen werkgever en werknemer buiten beschouwing gelaten.

Administratieve lasten 30%-regeling

Om de reductie in administratieve lasten te schatten moet er gekeken worden naar het verschil in administratieve lasten in de situaties met en zonder forfait. De 30%-regeling heeft weliswaar relatief weinig administratieve lasten, maar zij bestaan wel degelijk.

Uit gesprekken met grotere organisaties blijkt dat het regelen van een beschikking c.q. de verwerking van (de aanvraag van) een nieuwe gebruiker rond de €500-€750 kost. Indien organisaties het zelf regelen kan dit mogelijk goedkoper georganiseerd worden. Verder kent de 30%-regeling weinig administratieve lasten voor de werkgever. Voor onze schatting gaan wij uit van €500 per (nieuwe) gebruiker. Gegeven 15.000 nieuwe gebruikers per jaar, komen de **administratieve lasten voor werkgevers daarmee uit op €7,5 miljoen**.

Voor werknemers zijn er ook geringe administratieve lasten. Zij dienen wel de nodige informatie en documentatie aan te leveren. Wij gaan er in deze schatting vanuit dat een gebruiker één dag (8 uur) kwijt is voor het regelen van zijn/haar beschikking. Uitgaande van een monetaire waardering van €5 per uur en 15.000 nieuwe gebruikers per jaar, is deze kostenpost €0,6 miljoen.

De juridische lasten en de lasten ten aanzien van het HR-beleid stellen wij op 0.

Overzicht reductie administratieve lasten

Uitgaande van bovenstaande schattingen van de diverse administratieve-lastenposten en rekening houdend met een zekere mate van onzekerheid, komen we tot de volgende totaalschatting:

⁷³ Ministerie van Financiën (2017), Handleiding overheidsstarieven 2017.

Tabel 14 Schatting reductie administratieve lasten

Administratieve-lastenposten	30%-regeling (mln €)	Werkelijke ETK (mln €)	Reductie (mln €)
Fiscaal-administratieve lasten werkgever	5 - 10	20 - 50	15 - 45
Fiscaal-administratieve lasten werknemer	0 - 5	5 - 10	0 - 10
Juridische lasten	0	0 - 5	0 - 5
HR-beleid	0	0 - 5	0 - 5
Totaal	5 - 15	25 - 70	15 - 65

Met de huidige aannames schatten we **de netto reductie in administratieve lasten in op circa €15 miljoen - €65 miljoen**. De reductie is feitelijk €25 miljoen tot €70 miljoen, maar het kost €5 miljoen tot €15 miljoen aan (andere) administratieve lasten om deze reductie te realiseren.

Merk op dat de fiscaal-administratieve lasten voor de werkgever veruit de grootste kostenpost is. Deze post is lineair afhankelijk van het aantal facturen en de kosten per factuur. Indien de kosten per factuur bijvoorbeeld op €20 geraamd worden in plaats van op €10, is de reductie in administratieve lasten €20 miljoen tot €50 miljoen groter.

5.3 Aantrekken schaarse werknemers met specifieke deskundigheid

De 30%-regeling is doeltreffend met betrekking tot het doel om werknemers met een specifieke deskundigheid waar schaarste voor bestaat op de Nederlandse arbeidsmarkt aan te trekken. De gebruikers van de 30%-regeling hebben in algemene zin specifieke deskundigheid die op de Nederlandse arbeidsmarkt schaars is. Ze werken veelal in krapteberoepen en krapteberoepsgroepen. Naast vakspecifieke kennis en vaardigheden gaat het vaak ook om bedrijfs-, cultuur- of taalspecifieke kennis en vaardigheden. De 30%-regeling heeft effect op het aantrekken van deze werknemers. Het effect is relatief sterker bij de hoge inkomens, omdat het fiscaal voordeel voor die groep relatief groot is door de relatief beperkte werkelijke ETK die deze werknemers maken. Een schatting van het aantal werknemers dat door de 30%-regeling extra naar Nederland komt, is moeilijk te maken. Daarom is in dit rapport gewerkt met bandbreedtes. Op basis hiervan is de schatting dat er door de forfaitaire 30%-regeling circa 1.765-5.575 additionele buitenlandse werknemers (doorgaans met een schaarse specifieke deskundigheid) in Nederland werkzaam zijn. Hiervan 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.

Een tweede 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. Deze vraag trachten wij in twee stappen te beantwoorden:

1. Hebben de gebruikers van de 30%-regeling specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is?
2. Worden deze medewerkers (in grotere mate) aangetrokken door de 30%-regeling?

5.3.1 Specifieke deskundigheid van 30%-regeling-gebruikers

Het definiëren van schaarste is geen triviale exercitie. Op hoofdlijnen kan men stellen dat er sprake is van schaarste wanneer de vraag groter is dan het aanbod. In de context van de 30%-regeling gaat het om 'specifieke deskundigheid' van werknemers. Deze specifieke

deskundigheid kent echter geen harde definitie, waardoor het definiëren van schaarste hieraan ook niet hard gedefinieerd kan worden. Om schaarste in deze context toch zo goed mogelijk te operationaliseren maken wij onderscheid in verschillende dimensies van schaarste. Deze dimensies hebben wij gedestilleerd uit gesprekken met werkgevers en partijen die zich bezighouden met het aantrekken van buitenlandse ondernemingen:

1. **Schaarste aan vakspecifieke kennis en vaardigheden.** Het beroep en de bijbehorende activiteiten vereisen specifieke kennis om deze activiteiten uit te voeren. Zo wordt van bepaalde technici bijvoorbeeld vereist dat zij expertise hebben op het gebied van vloeistofdynamica, en wordt op universiteiten gezocht naar een onderzoeker in een bepaalde niche. Deze vorm van schaarste staat veelal centraal in arbeidsmarktanalyses (bijv. van het UWV).
2. **Schaarste aan taal- en cultuurspecifieke kennis en vaardigheden.** Sommige beroepen vragen om kennis en vaardigheden op het gebied van taal en cultuur. Zo kan het bijvoorbeeld extreem waardevol te zijn om een Chinese marketingmedewerker te hebben die de Chinese markt bedient. Hoewel 'de activiteiten zelf' mogelijk ook door een Nederlandse werknemer uitgevoerd zouden kunnen worden, zou deze Nederlandse werknemer *in deze context* niet (even) succesvol zijn door taal- en cultuurbarrières. Deze vorm van schaarste komt doorgaans niet goed tot uiting in analyses over schaarste op de Nederlandse arbeidsmarkt, maar kan wel een legitiem argument zijn om een buitenlandse werknemer aan te trekken.
3. **Schaarste aan bedrijfsspecifieke kennis en vaardigheden.** Een derde vorm van schaarste heeft betrekking op bedrijfsspecifieke kennis en vaardigheden. Een beroep wordt altijd uitgeoefend in een bepaalde context; een deel van deze context is het bedrijf waarin geopereerd wordt. Een bedrijf kent zijn eigen dynamiek, zijn eigen markt en zijn eigen processen (bijv. eigen ICT-applicaties en protocollen). Het kennen van het bedrijf en de context waarin deze opereert maakt een werknemer waardevoller (productiever). Zo komt uit gesprekken naar voren dat er bij het opzetten van een nieuwe vestiging in Nederland bijvoorbeeld vaak (enkele) werknemers van de internationale organisatie meegestuurd worden om 'het DNA' van het bedrijf te waarborgen en over te dragen.

Met name de tweede en derde dimensie zijn 'typerend' voor buitenlandse werknemers. Geredeneerd vanuit de Nederlandse beroepsbevolking en de Nederlandse arbeidsmarkt zijn taal- en cultuurspecifieke kennis en vaardigheden immers weinig differentiërend, evenals bedrijfsspecifieke kennis en vaardigheden (die met name spelen bij het opzetten van een nieuwe vestiging of het uitbreiden ervan). In die zin is het ook niet meer dan logisch dat nationale arbeidsmarktonderzoeken zich met name richten op de schaarste aan vakspecifieke kennis en vaardigheden. Toch is het in het licht van de 30%-regeling relevant om alle dimensies in overweging te nemen.

Om grip te krijgen op de eerste vorm van schaarste, schaarste aan vakspecifieke kennis en vaardigheden, hebben we een vergelijking gemaakt van beroepen van 30%-regeling-gebruikers met schaarsteberoepen op de Nederlandse arbeidsmarkt.

Om grip te krijgen op de bovengenoemde drie vormen van schaarste tezamen hebben we een vergelijking gemaakt van de lonen van 30%-regeling-gebruikers met 'reguliere' werknemers met hetzelfde beroep op de Nederlandse arbeidsmarkt.

Vergelijking met schaarsteberoepen

Om te bepalen of de gebruikers van de regeling specifieke deskundigheid hebben die niet of nauwelijks aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt, moeten we informatie hebben over:

- [1] de gebruikers en hun beroep en
 [2] beroepen op de Nederlandse arbeidsmarkt waar schaarste bestaat.

Om [1] te bepalen is er een dossieranalyse uitgevoerd op 2.125 dossiers van gebruikers.⁷⁴ Voor deze gebruikers is het beroep bekend. Om [2] te bepalen zijn vijf bronnen geraadpleegd.⁷⁵ De bronnen hanteren krapteberoepsgroepen, maar enkel het UWV definieert concrete krapteberoepen. In de vergelijking van beroepen van gebruikers met de krapteberoepen/krapteberoepsgroepen is eerst bekeken of de concrete beroepen gematcht kunnen worden; vervolgens is gekeken of de beroepsgroepen gematcht kunnen worden.

Voor het matchen van de concrete beroepen is, waar mogelijk, een ISCO-classificatie⁷⁶ gegeven aan de beroepen van gebruikers en de beroepen van het UWV. Bij het UWV zijn alle krapteberoepen te koppelen aan een ISCO-code. Bij de beroepen van gebruikers is er aan 932 beroepen een ISCO-code gekoppeld. Van deze 932 beroepen is 26,8% (250) direct te classificeren als een krapteberoep van het UWV. Dit betekent dat we **van deze 26,8% van de gebruikers al kunnen stellen dat zij schaars zijn.**

Op het niveau van beroepsgroepen kan 74% (1567) van de beroepen gematcht worden aan krapteberoepsgroepen. Deze groep gebruikers zitten in de volgende krapteberoepsgroepen:

Tabel 15 Verdeling gebruikers van de 30%-regeling over krapteberoepsgroepen

Beroepsgroep	%
ICT	25,7%
Techniek	15,3%
Onderzoekers (PhD e.d.)	15,1%
Economisch-financieel	10,4%
Bestuur/topmanagement/directie	9,3%
Commercieel	8,0%
Marketing en communicatie	4,4%
Onderwijs	2,8%
Zorg	2,1%
Inkoop	2,0%
Transport en logistiek	1,5%
Onderzoek en kwaliteit	1,5%
Bouw	1,3%

⁷⁴ Deze steekproef is zodanig getrokken dat deze een representatief beeld geeft voor de totale populatie.

⁷⁵ UWV (2017), Kansrijke beroepen: waar is de arbeidsmarkt krap? Landelijk overzicht;

UWV (2015), Vacatures in Nederland 2015 Personeelswerving in beeld;

ADP, Berenschot en Performa (2016), HR Trends 2016-2017;

ROA (2015/6), De arbeidsmarkt naar opleiding en beroep tot 2020;

Intelligence Group (2017), Schaarste indicator.

⁷⁶ Voor nadere toelichting zie: CBS, Beroepenclassificatie (ISCO en SBC).

Productie personeel	0,4%
Horeca	0,2%
<hr/> Totaal	<hr/> 100%

Voor een groep van 74% van de gebruikers kunnen we vaststellen dat zij binnen bepaalde schaarsteberoepsgroepen vallen.⁷⁷ Deze beroepsgroepen zijn breed gedefinieerd, dus het beoordelen van de schaarste van individuele beroepen op basis van deze groepen is minder zuiver. Desalniettemin geven **deze cijfers weer dat een groot deel van de gebruikers in prominente krapteberoepsgroepen acteren, zoals de ICT, techniek, onderzoek en het topmanagement.**

De overige 26% hebben we niet direct aan een krapteberoep(groep) kunnen matchen. Dit betekent dus niet dat deze groep gebruikers geen specifieke deskundigheid heeft waar schaarste voor bestaat op de Nederlandse arbeidsmarkt. Ten eerste worden 'niche-beroepen' mogelijk gemist in arbeidsmarktanalyses over krapteberoepen, en ten tweede kunnen deze werknemers beschikken over andere vormen van specifieke deskundigheid (zie boven). Zo zijn er in deze resterende groep bijvoorbeeld veel managers (niet topmanagement) te vinden, waarvan het goed denkbaar is dat het aanbod van dergelijke managers (met een bepaald gewenst profiel) op de Nederlandse arbeidsmarkt niet toereikend is.

Vergelijking lonen met 'reguliere' werknemers

Prijs kan gezien worden als een economische indicator voor schaarste. Naarmate de vraag omhoog gaat en/of het aanbod naar beneden gaat, zal de prijs stijgen. Dit gedachtengoed kan ook geprojecteerd worden op de lonen van werknemers: naarmate een werknemer schaarser is zal het loon hoger liggen.

Om een indicatie van schaarste van de 30%-regeling-gebruikers te krijgen hebben wij de lonen van de gebruikers van de 30%-regeling vergeleken met de lonen van 'reguliere' werknemers op de Nederlandse arbeidsmarkt. Deze benchmark-groep is geconstrueerd door personen te identificeren met hetzelfde beroep (op basis van de Enquête Beroepsbevolking [EBB]) en deze te koppelen aan de polis-bestanden (voor informatie over het loon). Deze analyse is uitgevoerd binnen de microdata-omgeving van het CBS.

Onderstaande tabel geeft weer hoe de uurlonen van de 30%-regeling-gebruikers zich verhouden tot uurlonen van het Nederlandse gemiddelde.

Tabel 16 Salaris van gebruikers 30%-regeling versus het Nederlandse gemiddelde (uit de EBB)⁷⁸

Beroepsnaam	Bruto uurloon 30%-gebruikers (inc. vergoeding)	Bruto uurloon EBB	Vershil bruto uurloon van 30%-gebruikers tov EBB
Securities & finance dealers and brokers	€77,40	€63,10	+ 23%
Lawyers	€67,90	€51,30	+ 32%
Managing directors and chief executives	€159,70	€49,50	+ 223%
Finance managers	€121,80	€47,60	+ 156%

⁷⁷ Deze beroepsgroepen komen overeen met resultaten van het onderzoek naar de 30%-regeling van de Rekenkamer.

⁷⁸ We gaan er in het geval van de gebruikers van de 30%-regeling vanuit dat de werknemer de volledige 30%-vergoeding ontvangt bovenop het brutoloon zoals dit bij de Belastingdienst bekend is.

Financial analysts	€39,10	€44,70	- 13%
Dentists	€57,10	€44,50	+ 28%
Sales and marketing managers	€65,60	€44,30	+ 48%
Specialist medical practitioners	€56,60	€42,40	+ 33%
Research and development managers	€64,10	€42,30	+ 52%
Human resource managers	€83,60	€40,40	+ 107%
Construction managers	€49,10	€40,20	+ 22%
Management and organization analysts	€43,20	€39,30	+ 10%
Economists	€39,20	€37,80	+ 4%
Accountants	€67,70	€34,70	+ 95%
Financial and investment advisers	€46,70	€34,20	+ 37%
Legal prof. not elsewhere classified	€48,90	€34,10	+ 43%
Supply, distribution & related managers	€55,60	€33,10	+ 68%
University and higher education teachers	€28,60	€33,10	- 14%
Systems analysts	€36,50	€32,00	+ 14%
Athletes and sports players	€59,20	€31,50	+ 88%
Database designers and administrators	€34,60	€29,70	+ 16%
Credit and loans officers	€40,90	€29,30	+ 40%
Technical & medical sales prof. (ex ICT)	€34,30	€29,10	+ 18%
Advertising and marketing professionals	€42,50	€28,10	+ 51%
Software developers	€30,90	€27,30	+ 13%
Mechanical engineers	€51,50	€27,10	+ 90%
Building architects	€37,60	€26,60	+ 41%
Systems administrators	€23,30	€25,10	- 7%
Product and garment designers	€36,70	€24,90	+ 47%
Applications programmers	€37,00	€24,60	+ 50%
Buyers	€60,10	€23,40	+ 157%
Web and multimedia developers	€27,40	€19,80	+ 38%
Chefs	€28,40	€16,60	+ 71%

Inclusief 30%-vergoeding liggen de lonen van 30%-regeling-gebruikers vrijwel overal hoger (30 van de 33 beroepen).⁷⁹ Dit betekent dat werkgevers relatief veel kosten maken voor

⁷⁹ Voor 'University and higher education teachers' ligt het op basis van gesprekken met experts voor de hand dat het hier met name jonge PhD's betreft die met een laag loon starten.

deze buitenlandse werknemers. Het feit dat werkgevers dat voor hen overhebben is een indicator voor de schaarste van deze werknemers.

Concluderend

De verrichte analyses in combinatie met gesprekken uit het veld wijzen erop dat er **in algemene zin sprake is van specifieke deskundigheid** die op de Nederlandse arbeidsmarkt schaars is.

Er zijn wel indicaties vanuit fiscaal specialisten en vakbonden dat de term '**schaarste' discutabel is voor de groep gebruikers met relatief lage lonen** (op of net boven de generieke salarisnorm). Bij deze groep gebruikers zijn alle drie de eerder genoemde dimensies van specifieke deskundigheid met enige regelmaat discutabel. Hier zou minder sprake zijn van vakspecifieke, taal- en cultuurspecifieke, en bedrijfsspecifieke kennis en vaardigheden.

5.3.2 Aantrekken schaarse werknemers

Gegeven dat (het gros van) de gebruikers van de 30%-regeling over specifieke deskundigheid beschikken die niet of nauwelijks aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt, is de vervolgvraag of deze personen door de 30%-regeling aangetrokken zijn/worden. Het kan in theorie immers om schaarse personen gaan, maar als zij ook naar Nederland waren gekomen zonder het bestaan van de regeling is de regeling (alsnog) niet doeltreffend. Het effect van de 30%-regeling loopt over twee mechanismen: (in sommige gevallen) lagere fiscale lasten voor arbeid (en dus een hoger netto inkomen) en de eenvoud en voorspelbaarheid van de regeling.

De mate waarin de regeling er in slaagt om schaarse werknemers aan te trekken is sterk afhankelijk van twee factoren:

1. De wijze waarop de regeling wordt toegepast door werkgever en werknemer
2. Hoogte van het inkomen

Hieronder zullen deze twee factoren eerst toegelicht worden, waarna we een schatting geven van de impact op het aantrekken van buitenlandse werknemers.

De wijze waarop de regeling wordt toegepast door werkgever en werknemer

De 30%-regeling kan op verschillende manieren toegepast worden. In 4.2 zijn verschillende toepassingsvarianten beschreven. Indien de no-gain-no-loss-toepassingsvariant wordt gehanteerd ligt het voordeel (vrijwel) volledig bij de werkgever. Het bestaan van de 30%-regeling geeft in dit geval een loonkostenreductie voor de werkgever; de situatie voor de werknemer zou in principe niet veranderen als de regeling niet zou bestaan. Daarbij geven gesprekspartners aan dat het wel of niet bestaan van de 30%-regeling in Nederland in deze situaties niet tot meer of minder (interne) migratie van werknemers zou leiden. Dit betekent dat het voor een dergelijke werkgever zeer gunstig is dat de 30%-regeling in Nederland bestaat, maar het effect op het aantrekken van schaarse werknemers is klein. In deze toepassingsvariant loopt de regeling dus meer over het argument 'vestigingsklimaat' (ander doel van de regeling).⁸⁰ In het onderzoek naar de 30%-regeling van de NFIA 45% van de bevroegde bedrijven aan meer mensen aangenomen te hebben door de 30%-regeling.⁸¹

⁸⁰ Indien meer bedrijven zich vestigen (of gevestigd houden) in Nederland door de 30%-regeling, is er op indirecte wijze ook sprake van het aantrekken van buitenlandse (al dan niet schaarse) werknemers

⁸¹ Het is niet bekend hoeveel mensen zij extra hebben aangenomen.

In de meeste toepassingsvarianten komt (een deel van) het voordeel bij de werknemer terecht. In deze gevallen kan de regeling bijdragen aan het bieden van een hogere netto vergoeding voor werknemers. Bij deze constructies is aanwezigheid van het effect op het aantrekken van schaarse werknemers aannemelijker. Uit de gesprekken met personen met kennis van de academische wereld komt bijvoorbeeld duidelijk naar voren dat er schaarste is aan hoogwaardige academische medewerkers. Nederlandse universiteiten willen concurreren met andere buitenlandse universiteiten (en zo hoog mogelijk in de rankings komen). Hiervoor zijn schaarste talenten nodig. Omdat er in de academische sector sprake is van een zeer hoge mate van internationalisering (en mobiliteit), hebben dergelijke talenten vaak de keuze tussen een Nederlandse universiteit en buitenlandse universiteiten. Nederlandse universiteiten kunnen door deze regeling een hoger netto salaris bieden aan deze medewerkers, en hiermee werken aan een Nederlandse universiteit aantrekkelijker maken. Ook in het bedrijfsleven worden toepassingsvarianten gehanteerd waarbij de werknemer een hogere netto vergoeding geniet, en kan dit een extra incentive geven aan buitenlandse werknemers om in Nederland te komen werken.

Echter, de mate waarin de regeling een financiële incentive *kan geven* is sterk afhankelijk van de hoogte van het inkomen, doordat de ETK relatief gezien afnemen naarmate het inkomen stijgt.

Hoogte van het inkomen

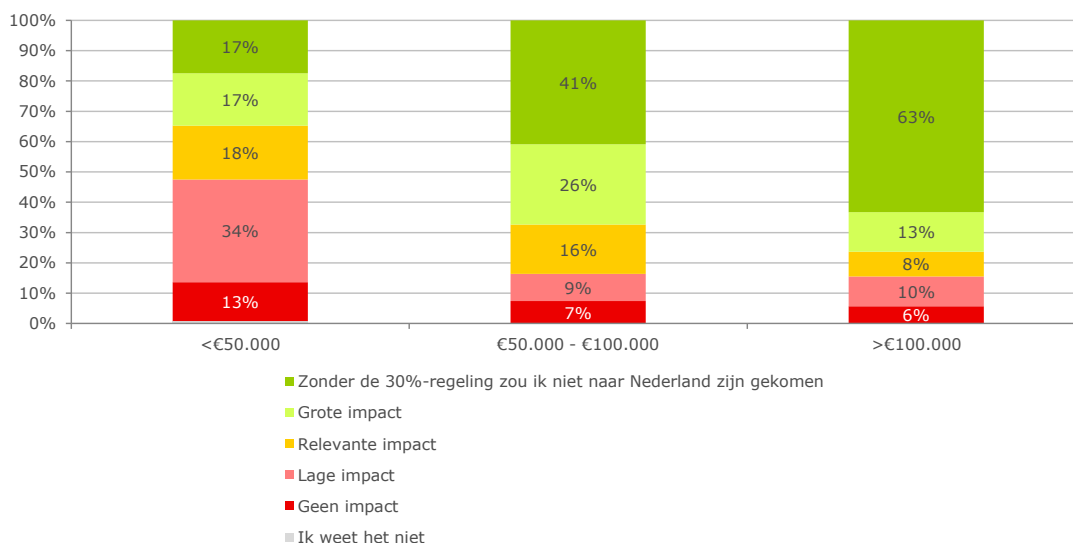
Zoals eerder benoemd is één mechanisme van de 30%-regeling, waarmee zij effect kan sorteren, de lagere fiscale lasten voor arbeid. Het gaat in die gevallen om het verschil tussen werkelijk gemaakte ETK en het 30%-forfait. Naarmate dit verschil groter is, worden de fiscale lasten voor arbeid kleiner.

Zoals in 3.3.3 is beschreven zijn de werkelijke ETK (sterk) afhankelijk van inkomen. Lagere inkomens hebben relatief hoge ETK, waardoor zij geen (additionele) financiële incentive genieten naast een vergoeding voor kosten die ook daadwerkelijk gemaakt worden. Sterker nog: in theorie zou een deel van deze groep meer ETK vergoed kunnen krijgen op basis van de werkelijke ETK-regeling. Voor werknemers met relatief lage lonen verwachten wij dat het niet-bestaan van de 30%-regeling een gering effect zou hebben op hun beslissing om naar Nederland te komen.⁸²

Voor hogere inkomens zijn de ETK relatief laag en kan het fiscaal voordeel gebruikt worden voor het bieden van een hoger nettoloon (of loonkostenreductie indien de werkgever het voordeel heeft). Wij betogen dan ook dat het effect van de 30%-regeling met betrekking tot het aantrekken van schaarse werknemers groter is voor hogere inkomens dan voor lagere inkomens. De survey onder buitenlandse werknemers bevestigt deze gevolgtrekking:

⁸² Een deel van deze werknemers in deze looncategorie valt naar verwachting onder eenzelfde cao als gelijkwaardige Nederlandse werknemers. Dit hoeft echter geen beperking te zijn voor de mate waarin de buitenlandse werknemer aanvullend tegemoet kan worden gekomen in het vergoeden van ETK. Een cao moet als een set aan minimumeisen worden gezien.

**Welke impact had de 30%-regeling in je beslissing om naar Nederland te komen?
(N=1463)**



Figuur 22 Impact van de 30%-regeling op de beslissing om naar Nederland te komen. Bron: survey

Het aandeel respondenten dat aangeeft dat de 30%-regeling een grote/enorme impact op hun beslissing had om naar Nederland te komen is groter voor de hogere inkomens. Hoewel respondenten vanuit hun situatie het belang van de regeling mogelijk overschatten, geven deze resultaten wel duidelijk aan dat de aantrekkingskracht van de regeling niet gelijk is over inkomensgroepen.

Schatting aantrekken buitenlandse werknemers

Op basis van bovenstaande argumentatie, de survey onder gebruikers, ons ETK-model en gesprekken met stakeholders in het veld komen wij tot een schatting van de impact van het niet bestaan van de 30%-regeling op de omvang van drie inkomensgroepen (1. <€100.000 per jaar, 2. €100.000 - €500.000 per jaar, 3. >€500.000 per jaar). Hierbij willen we vooraf aantekenen dat het lastig is om op basis van het uitgevoerde onderzoek harde percentages te verkrijgen voor dergelijke abstracte concepten. Toch hebben we dit nodig bij het doen van calculaties ten aanzien van de doelmatigheid. Om die reden werken we met een bepaalde bandbreedte om onze schattingen heen.

1. **In de groep werknemers die minder dan €100.000 per jaar verdienen zal er een zeer kleine daling plaatsvinden indien de 30%-regeling niet meer zou bestaan.** Wij schatten deze daling in de ordegrootte van 5%, en hanteren een bandbreedte van 2% - 8% gegeven de onzekerheid van de schatting. Wij komen tot deze schatting op basis van de volgende argumenten:
 - a. Uit de survey komt naar voren dat circa 25% van de werknemers in deze groep aangeeft dat zij zonder de 30%-regeling niet meer naar Nederland zou zijn gekomen. Wij willen een substantiële correctie naar beneden op deze uitkomst uitvoeren vanwege de volgende argumenten:
 - i. Wij schatten in dat een zeer groot deel van de respondenten niet op het netvlies heeft staan dat een situatie zonder de 30%-regeling zou betekenen dat zij terug kunnen vallen op de werkelijke ETK-regeling. Hierdoor gaan zij er door de bank genomen financieel niet op achteruit, zie 1b. Deze incorrecte gedachtegang zijn we ook in grote mate tegengekomen bij de interviews die we afgenomen hebben. In interviews wordt aangegeven dat werkgevers ook daadwerkelijk de

werkelijke ET-kostenregeling als alternatief voor de 30%-regeling gaan inzetten. Het feit dat werkgevers op dit moment ook al de werkelijke ET-kosten regeling voor ingekomen werknemers die niet in aanmerking komen voor de 30%-regeling inzetten, zorgt ervoor dat deze overstap relatief eenvoudig zal zijn.

- ii. Wij verwachten dat, gegeven het belang dat de respondenten hebben bij de 30%-regeling, men in deze bevraging een (bovenmatig) positief oordeel velt over de impact van de regeling.
 - b. De uitkomsten uit het ETK-model bevestigen het bovenstaande beeld van een relatief beperkt effect van de 30%-regeling op deze laagste inkomensgroep. Uit ons ETK-model komt naar voren dat een verschuiving naar de werkelijke ETK-regeling voor deze groep gemiddeld *geen* financieel nadeel zal betekenen. Vanuit dit perspectief kent de 30%-regeling geen financiële prikkel voor de gehele groep. Aan de andere kant erkennen wij ook dat voor een kleine groep gebruikers in deze groep de werkelijke ETK-regeling wel een financieel nadeel kan zijn. Ten eerste kan zich de situatie voordoen dat sommige werkgevers de vergoeding voor de ETK verlagen indien de 30%-regeling niet meer bestaat. Dit zou wel opmerkelijk zijn omdat de kosten voor de werkgever dan ook daadwerkelijk dalen. Ten tweede zijn sommige gebruikers in deze groep (hogere inkomens en specifieke nationaliteiten) daadwerkelijk financieel slechter af met een verschuiving naar de werkelijke ETK-regeling. Onder aan de streep zien we op basis van het ETK-model voor veruit de meeste gebruikers in deze inkomensklasse geen reden om een lagere omvang van deze groep werknemers te voorzien indien de 30%-regeling niet zou bestaan. Voor slechts een klein deel zal er een financiële impact zijn.
 - c. Uit de interviews komt naar voren dat de 30%-regeling voor deze groep ook werkt via de as van transparantie, voorspelbaarheid en eenvoud. De regeling stelt werkgevers in staat om potentiële buitenlandse werknemers te werven met een eenvoudig en eenduidig aanbod. Met andere woorden: Ondanks dat er voor veel werknemers financieel niets hoeft te veranderen, kan deze perceptie wel ontstaan of kan er onzekerheid over het netto inkomen ontstaan. Dit zal de relatieve importantie van de 30%-regeling voor deze groep een kleine stimulans bieden.
2. **In de groep werknemers die €100.000 tot €500.000 per jaar verdienen zal er een redelijke daling plaatsvinden indien de 30%-regeling niet meer zou bestaan.** Wij schatten deze daling in de orde grootte van 15%, en hanteren een bandbreedte van 10% - 20% gegeven de onzekerheid van de schatting.⁸³ Wij komen tot deze schatting op basis van de volgende argumenten:
- a. Uit de survey komt naar voren de 63% van de respondenten in deze groep aangeeft niet meer te komen als de 30%-regeling niet meer bestaat. Hier moeten echter een aantal flinke correcties naar beneden op uitgevoerd worden:
 - i. Wij schatten in dat een groot deel van de respondenten niet op het netvlies heeft staan dat een situatie zonder de 30%-regeling zou betekenen dat zij terug kunnen vallen op de werkelijke ETK-regeling. Dit betekent dat zij er netto minder op achteruit gaan dan zij wellicht denken.

⁸³ Doordat het aantal gebruikers in deze inkomensklasse relatief laag is wordt hier procentueel gezien een grotere bandbreedte gehanteerd dan in de eerste groep

- ii. Wij schatten in dat een groot deel van de respondenten niet op het netvlies heeft staan dat een situatie zonder de 30%-regeling zou betekenen dat hun werkgever hen (deels) compenseert voor het verlies in netto inkomen door een hoger bruto inkomen uit te keren. Dit betekent dat zij er netto minder of niet op achteruit gaan dan zij wellicht denken.
 - iii. Wij schatten in dat de gebruikers die een no-gain-no-loss-toepassingsvariant kennen zijn ondervertegenwoordigd in de respondenten. De survey is vooral uitgezet via expatcenters en academische kanalen. Hoewel er weging heeft plaatsgevonden op basis van nationaliteit en sector (academisch of niet academisch), is weging op basis van toepassingsvariant niet mogelijk. Voor deze groep werknemers heeft het wel of niet bestaan van de regeling financieel gezien geen of weinig impact.
 - iv. Daarnaast verwachten wij dat, gegeven het belang dat de respondenten hebben bij de 30%-regeling, men in deze bevraging een (bovenmatig) positief oordeel velt over de impact van de regeling.
 - v. Het is mogelijk dat een klein deel van de respondenten een koppeling veronderstelt tussen de 30%-regeling en de partiële buitenlandse belastingplicht. Als zij interpreteren dat het niet bestaan van de 30%-regeling ook het niet bestaan van de partiële buitenlandse belastingplicht betekent, dan zal dit de ingeschatte impact van de 30%-regeling vergroten.
 - vi. In de interviews wordt aangegeven dat de impact van de regeling op het aantrekken van werknemers in deze inkomensgroep wordt gemodereerd doordat werknemers alternatieve fiscale constructies kunnen optuigen om de druk van de inkomstenbelasting te verminderen, indien geen gebruik gemaakt kan worden van de 30%-regeling.
- b. Hoewel wij flinke correcties op de surveyresultaten willen uitvoeren, erkennen wij ook dat de impact van de regeling in deze groep substantieel is. Uit ons ETK-model komt namelijk naar voren dat deze groep een flink fiscaal voordeel van de 30%-regeling geniet, doordat de werkelijke ETK substantieel lager zijn dan de forfaithoogte van 30%. Ceteris paribus kan er sprake zijn van een daling van het netto-inkomen van de gebruikers in deze groep van circa 20%. Resultaten van zowel kwalitatieve als kwantitatieve onderzoeken geven aan dat de beloning van arbeid en het carrièreperspectief doorslaggevend zijn voor buitenlandse werknemers in hun keuze voor een bestemmingsland. (1) Zo wijst Cervantes⁸⁴ erop dat zowel kennismigranten als laaggeschoolde migranten vooral migreren in reactie op economische kansen. (2) Uit een survey van Pearson en Morell⁸⁵ blijkt dat meer dan 60% van de ondervraagde kennismigranten in het Verenigd Koninkrijk als eerste reden om te migreren 'financiële redenen', 'betere (baan)kansen', of 'belangrijke stap in de carrière' opgeeft. (3) In Frankrijk hebben Gross en Schmitt⁸⁶ kwantitatief onderzoek gedaan naar migratiestromen. Uit hun onderzoek

⁸⁴ Cervantes, M. (2004), Attracting, retaining and mobilising high skilled labour.

⁸⁵ Pearson, R. & Morell, J. (2002). Knowledge migrants: The motivations and experiences of professionals in the UK on work permits.

⁸⁶ Gross, D. & Schmitt, N. (2006), How do migrants choose their destinations country? An analysis of institutional determinants.

blijkt alleen de hoogte van het loon in het bestemmingsland een significante voorspeller is van migratiestromen van hoogopgeleiden. Andere factoren, zoals inkomengerelateerde en culturele variabelen zijn niet significant. (4) In Denemarken⁸⁷ heeft Kleven het effect van fiscale prikkels op ingekomen werknemers met hoge inkomens onderzocht. Hier komen sterke effecten naar voren. Op basis hiervan kunnen we stellen dat ook voor buitenlandse werknemers in Nederland de hoogte van het inkomen een cruciale factor is voor de keuze van hun bestemmingsland. De bovenstaande argumenten wijzen op een substantiële daling van de gebruikers in deze groep.

- c. Ook uit de interviews komt naar voren dat het effect van de 30%-regeling voor deze groep substantieel is. Naast verschillende van de bovenstaande argumenten komt tevens naar voren dat de schaarste van deze werknemers relevant is: deze groep werknemers heeft vaak veel mogelijkheden op de internationale arbeidsmarkt. Zij kunnen vaak ook in andere (Europese) landen gaan werken. Door het hebben van relatief veel arbeidskansen kan deze groep werknemers ook 'kritischer' zijn op de geboden financiële vergoeding.

3. **In de groep werknemers die meer dan €500.000 per jaar verdienen zal er een kleine daling plaatsvinden indien de 30%-regeling niet meer zou bestaan.** Wij schatten deze daling in de orde grootte van 10%, en hanteren een bandbreedte van 3% - 17% gegeven de onzekerheid van de schatting.⁸⁸ Hieronder lichten wij dit nader toe:

- a. Uit de survey komt naar voren dat de 63% van de respondenten in deze groep aangeeft niet meer te komen als de 30%-regeling niet meer bestaat.⁸⁹ Voor de interpretatie van de surveyresultaten verwijzen we naar de argumentatie voor groep werknemers met een inkomen van €100.000 tot €500.000 per jaar (zie 2b hierboven). Hierbij maken we wel de kanttekening dat het effect van de partiële buitenlandse belastingplicht sterker speelt voor deze inkomensgroep. Het is immers zeer waarschijnlijk dat de groep werknemers met een inkomen hoger dan €500.000 per jaar niet alleen een groter inkomen maar ook een groter vermogen zal hebben dan de werknemers met een inkomen van €100.000 tot €500.00. De correctie naar beneden zal alleen maar sterker zijn voor deze inkomensgroep.
- b. Uit ons ETK-model komt zoals aangegeven naar voren dat deze groep een groot fiscaal voordeel van de 30%-regeling geniet. Ceteris paribus kan er sprake zijn van een daling van het netto-inkomen van de gebruikers in deze groep van een kleine 25%. Zie verder de toelichting bij 2b. Dit betekent ten opzichte van de inkomensklasse die hier onder zit dat de impact van de 30%-regeling groter is.
- c. Wellicht is het voor sommige lezers contra-intuïtief dat de daling in deze groep lager is dan in de inkomensklasse hier direct onder ligt, terwijl het ETK-model laat zien dat hoe hoger het inkomen is, hoe lager de relatieve werkelijke ETK zijn. Wij zien echter bij deze groep met inkomens boven de €500.000 per jaar zeer grote mogelijkheden en prikkels tot het opzetten van

⁸⁷ Kleven, H.J. et al. (2014), Migration and wage effects of taxing top earners: evidence from the foreigners' tax scheme in Denmark.

⁸⁸ Doordat het aantal gebruikers in deze inkomensklasse relatief laag is wordt hier procentueel gezien een grotere bandbreedte gehanteerd dan in de eerste en tweede groep

⁸⁹ Er zijn relatief weinig respondenten met een inkomen boven de €100.000, waardoor er geen onderscheid gemaakt kan worden in de groepen met inkomens tussen de €100.000 en €500.000 en meer dan €500.000

fiscale constructies waardoor het voorgaande effect sterk gemitigeerd kan worden. Uit de interviews komt naar voren dat in deze inkomensgroep wordt een zeer groot deel van deze werknemers gezien het inkomen niet in een regulier salarishuis zal zitten of DGA zal zijn. Zij hebben hierdoor de mogelijkheden om constructies te hanteren om te voorkomen dat hun netto belastingdruk sterk toeneemt. Zij zullen voor een flink deel nog steeds naar Nederland komen, maar zullen hun inkomen op alternatieve wijze laten belasten waardoor het effect op effectieve belastingdruk zo ver mogelijk gereduceerd zal worden. Aan de andere kant betekent het niet bestaan van de 30%-regeling voor hen wel transparantie, eenvoud en voorspelbaarheid. Hoewel alternatieve belastingconstructies vormgegeven kunnen worden binnen deze inkomensgroep, zullen deze alternatieven ook hun keerzijden kennen. Het bestaan van de 30%-regeling maakt Nederland voor deze inkomensgroep (in enige mate) aantrekkelijker.

De tabel hieronder vat de bovenbeschreven schattingen samen. Zoals eerder aangegeven is er sprake van een substantiële onzekerheid. Hierdoor maken we gebruik van intervallen. Doordat de aantallen gebruikers in de hogere inkomensklassen relatief laag zijn worden hier procentueel gezien grotere bandbreedtes gehanteerd; +/- ca. 3 procentpunt (2%-8%) bij de gebruikers met een inkomen onder de €100.000, +/- 5 procentpunt (10%-20%) bij de gebruikers met een inkomen tussen de €100.000 en €500.000, en +/- 7 procentpunt (3%-17%) bij de inkomens boven de €500.000.

Tabel 17 Schatting aantrekken buitenlandse werknemers per inkomensgroep (2015)

Inkomensgroep	Aantal gebruikers (2015)	Aandeel dat zonder 30%-regeling niet naar NL komt (%)			Aantal personen dat zonder 30%-regeling niet naar NL komt
		Laag	Midden	Hoog	
<€100.000	48.496	2%	5%	8%	1.000 - 4.000
€100.000 - €500.000	7.500	10%	15%	20%	750 - 1.500
>€500.000	435	3%	10%	17%	15 - 75

5.4 Verbetering van het Nederlands vestigingsklimaat

De 30%-regeling is doeltreffend met betrekking tot het doel om het vestigingsklimaat aantrekkelijk en competitief te houden. Hoewel het exacte effect van de 30%-regeling met betrekking tot dit doel niet (kwantitatief) is vast te stellen, en veel gesproken experts tevens baat hebben bij de regeling, blijkt uit het onderzoek dat de regeling voor een deel van de werkgevers een relevante factor is binnen het Nederlandse vestigingsklimaat. Het gaat 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. De 30%-regeling lijkt dus met name een relevante vestigingsplaatsfactor te zijn voor (grote) bedrijven in Nederland die op het internationale toneel actief zijn. 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 situaties wel 'het dubbeltje net de goede kant op laten 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 onderscheiden-de functie in de internationale vestigingsplaatsconcurrentie.

In verscheidene interviews is aangegeven dat afschaffing of een inperking van de 30%-regeling een negatief signaal zou afgeven richting het internationaal bedrijfsleven dat overweegt te investeren in Nederland. Daarbij merken sommige partijen op dat de 30%-regeling één van de weinige fiscale 'beleidsknoppen' is waarmee Nederland zich duidelijk kan onderscheiden ten opzichte van het buitenland.

In deze paragraaf kijken we naar de vraag of de 30%-regeling leidt tot het aantrekkelijk en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat c.q. de rol die de 30%-regeling speelt in de beslissing van een onderneming om zich in Nederland te vestigen. We gaan primair in op de vestigingsplaatskeuze van (internationaal opererende) bedrijven in relatie tot de kwaliteit van het Nederlandse vestigingsklimaat.⁹⁰ Het is daarbij belangrijk te beseffen dat we het daarbij niet alleen hebben over buitenlandse directe investeringen van buitenlandse ondernemingen die zich nieuw vestigen in Nederland, maar ook over uitbreidingsinvesteringen van al gevestigde buitenlandse ondernemingen⁹¹ en Nederlandse multinationals. Ook de laatste categorie bedrijven heeft immers keuzerimte en kan zich bij elke investering de vraag stellen of zij die in Nederland doen of in het buitenland, bijvoorbeeld op de vestigingsplaats van andere onderdelen van het bedrijf.

Op basis van ons literatuuronderzoek, de online survey en de interviews met experts op het gebied van fiscaliteit en vestigingsklimaat, stellen we als hoofdbevindingen ten aanzien van het vestigingsklimaat vast dat:

1. de regeling voor een deel van de werkgevers een **relevante factor** is binnen het Nederlandse vestigingsklimaat. Het gaat met name om **(grote) internationaal geïntereerde 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.

⁹⁰ Dit laat onverlet dat de 30%-regeling ook een direct effect heeft op het besluit van individuele werknemers om al dan niet in Nederland aan de slag te gaan of te blijven. Dit effect hebben we vooral in de voorgaande paragraaf beschreven.

⁹¹ In de literatuur over Foreign Direct Investments (FDI of directe buitenlandse investeringen) worden diverse motieven onderscheiden: het aanboren van nieuwe markten (*market seeking*); het reduceren van kosten (*efficiency seeking*); het verkrijgen van toegang tot productiemiddelen (*resource seeking*); het bedienen van markten in derde landen via een export platform (*export seeking*); toegang krijgen tot complementaire en vaak taciete kennis (*knowledge seeking*) en het reageren op investeringen – of de dreiging ervan – van directe concurrenten (*competitive strategic seeking*). Opgemerkt is dat *market seeking* en *efficiency seeking* in de regel de meest voorkomende factoren zijn om in het buitenland te investeren. De locatiefactoren die in dit verband het meeste worden genoemd, zijn de beschikbaarheid van hoog gekwalificeerd personeel, internationale bereikbaarheid, aantrekkelijke regelgeving en belastingen en politieke en economische stabiliteit, zie Ministerie van EZ (2006), Investeringsbeslissingen in de EU Quickscan onder bedrijven in Nederland. Voor een overzicht, zie ook PBL (2011), The European landscape of knowledge intensive foreign-owned firms and the attractiveness of Dutch regions, The Hague, 2011. Voor een oerbron, zie Dunning, J. H. (1998) Location and the multinational enterprise: A neglected factor? In: Journal of International Business Studies, 29(1): 45–66.

2. de regeling op zichzelf **doorgaans geen doorslaggevende factor** zal zijn voor de vestigingsplaatskeuze, maar het kan in diverse situaties wel **'het dubbeltje net de goede kant op laten 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.
3. 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.**

Hieronder zullen we de bovenstaande hoofdbevindingen verder toelichten door [1] de rol van fiscaliteit binnen het vestigingsklimaat te beschrijven, en [2] de rol van de 30%-regeling hierbinnen te beschrijven.

Onderstaande schema geeft visueel weer hoe de 30%-regeling zich verhoudt tot andere vestigingsplaatsfactoren. In het schema is de tweetrapsraket gevisualiseerd: er zijn diverse categorieën van vestigingsplaatsfactoren (waaronder fiscaliteit), en binnen de fiscaliteit is de 30%-regeling één van de factoren.



Figuur 23. De 30%-regeling binnen twee trappen van vestigingsplaatsargumenten

5.4.1 Trap 1: Het belang van fiscaal klimaat voor vestigingsplaatskeuze

Verschillende studies maken duidelijk dat fiscaliteit voor bepaalde ondernemingen en bedrijfsactiviteiten relatief belangrijk zijn ten opzichte van andere factoren als kwaliteit van (digitale) infrastructuur, toegang tot arbeid/talent, politieke stabiliteit, innovatief vermogen, etc. Zo kijkt de NFIA kijkt in haar eerste monitor vestigingsklimaat⁹² naar vestigingsklimaat in de breedte. Zij maakt daarbij een onderscheid naar infrastructuur, innovatie, locatie en ligging, arbeid, fiscaliteit, *governance* en *quality of living*. Hoewel de Nederlandse scores op de zeven thema's zeker niet slecht zijn, wordt opgemerkt dat:

"het vestigingsklimaat in Nederland in vergelijking met onze concurrenten enigszins verslechterd is op het gebied van fiscaliteit. Bedrijven zijn meer belasting kwijt aan OZB, werknemers betalen meer inkomstenbelasting en de opbrengst van bedrijfsbelastingen is hoger geworden. Daar staat een iets minder zware premiedruk tegenover".

Ook wordt opgemerkt dat:

⁹² NFIA (2015), Monitor Vestigingsklimaat oktober 2015.

“de traditionele fiscale koppositie van Nederland onder druk [staat]. Gelet op aangekondigde wijzigingen in VPB-tarieven van andere landen zal die druk nog verder toenemen.”

Nederland scoort een toppositie wat betreft inkomstenbelasting (zonder dat rekening is gehouden met 30%-regeling), maar bekend is dat dit teniet wordt gedaan door de relatief hoge premiedruk. Verder wordt genoemd dat fiscaliteit relatief belangrijker wordt gevonden door de 100+ bedrijven en door niet-Europese bedrijven. Een belangrijke notie, aangezien de ondernemingen met meer dan honderd werknemers gezamenlijk zeventig procent van de gebruikers van de 30%-regeling in dienst hebben.

Een ander onderzoek waarin over de volle breedte naar het Nederlandse vestigingsklimaat wordt gekeken (wederom met een focus op inkomende buitenlandse investeringen) is de Barometer Nederlands Vestigingsklimaat 2016 zoals gepubliceerd door EY.⁹³ In het rapport wordt onder andere geconstateerd dat 2015 een uitzonderlijke goed jaar was voor Nederland met een relatief sterke stijging van buitenlandse investeringsprojecten (219 in 2015, een stijging van 47% t.o.v. 2014), waarbij sales en marketing, logistiek en hoofdkantoren in aantallen de belangrijkste categorieën waren in 2015. Hoewel het rapport het relatieve belang van de diverse categorieën vestigingsplaatsfactoren voor categorieën projecten en typen vestigingen niet uitsplitst, is het aannemelijk dat fiscaliteit voor een hoofdkantoorfunctie of een R&D-vestiging een relatief belangrijkere factor is dan voor een (veelal kapitaalsintensievere) productievevestiging. Dit geldt waarschijnlijk nog in versterkte mate voor de 30%-regeling, omdat deze vooral van belang is voor investeringsprojecten waar ook schaarse kenniswerkers een rol spelen. Onze interviews met onder andere NFIA, fiscalisten en vertegenwoordigers van expat centres onderschrijven dit belang van de regeling voor arbeidsintensieve bedrijven en bedrijven die relatief veel te maken hebben met hoogwaardige schaarse arbeid. ICT'ers en engineers worden daarbij vaak genoemd, hoewel niet uitsluitend. Men refereerde ook aan typische hoofdkantoorfuncties.

Uitgesplitst naar sectoren waren volgens het eerder genoemde EY rapport in 2015 software en transport de belangrijkste sectoren als het gaat om buitenlandse investeringstrajecten. De belangrijkste buitenlandse investeerder in 2015 bleef de VS. Interessant hierbij is dat dat in het hele scala van vestigingsplaatsfactoren de 'belastingvoordelen, subsidies, incentives' van Nederland worden aangemerkt als een minder sterk punt in de perceptie van de in het onderzoek bevraagde respondenten. Dat is opmerkelijk, omdat het fiscale klimaat in Nederland in de regel als gunstig wordt aangemerkt.

Tot slot kijken we naar het belang van het fiscale klimaat vanuit het perspectief van de vestiging van hoofdkantoren. In de publicatie *Met hoofdkantoren naar de Top* van het Topteam Hoofdkantoren uit 2011⁹⁴ wordt een breed scala aan vestigingsplaatsfactoren behandeld, vooral in relatie tot het aantrekken en behouden van hoofdkantoorfuncties van internationale ondernemingen.⁹⁵ Hierin wordt onder andere het volgende geconstateerd:

⁹³ EY (2016), Barometer Nederlands vestigingsklimaat 2016 - *Van investeren naar blijvend vertrouwen*. Het rapport berust op twee bronnen, te weten een eigen EY database met grensoverschrijdende investeringen van internationale ondernemingen en interviews met ruim 200 representatieve beslisser van internationale ondernemingen.

⁹⁴ Topteam Hoofdkantoren (2011). *Met hoofdkantoren naar de top*.

⁹⁵ Als het gaat om hoofdkantoren wordt gewezen (zie p. 9-10) op de directe effecten zoals werkgelegenheid, maar met gebruikmaking van de analogie van de welbekende ijsberg ook naar de indirecte effecten in de vorm van kweekvijver van Nederlands toptalent en rol ten behoeve van hoger onderwijs; katalysator van Nederlandse clusters; kennisoverdracht naar netwerken en regio's en ten slotte de aanjaagfunctie die ze vervullen richting bedrijven (veelal MKB), clusters, onderwijs en overheid (bijvoorbeeld in de vorm van internationaal concurrerende wet- en regelgeving).

"Uit de meeste onderzoeken komt naar voren dat het vestigingsklimaat in Nederland relatief goed is. Naast de geografische ligging zijn de twee belangrijkste vestigingsfactoren een concurrerend en stabiel belastingklimaat en de aanwezigheid van talent. Overige belangrijke factoren zijn de aanwezigheid van onze mainports, de goede fysieke en digitale infrastructuur, de internationale oriëntatie, het leefklimaat, de politieke en sociale stabiliteit en hoogwaardige financiële, zakelijke, creatieve en logistieke dienstverlening."

Ook wordt gewezen op het relatieve belang van de fiscaliteit:

"Een veelgenoemde en -geroemde kwaliteit van het Nederlandse klimaat voor hoofdkantoren is het belastingstelsel, zo blijkt uit het onderzoek naar de Top 100 concernhoofdkantoren. Naast belastingen is talent een belangrijke factor. Dat geldt onder meer voor de talenkennis van Nederlanders en de kwaliteit en beschikbaarheid van arbeid. Dit in combinatie met een uitstekende infrastructuur, zowel op het gebied van telecommunicatie als vervoer, maakt Nederland een goede locatie om een hoofdkantoor te vestigen. Daarnaast maken de stabiele sociale omgeving, het goede leefklimaat en de internationale openheid Nederland een aantrekkelijke plek om te wonen voor expats. De toegang tot de markt van de Europese Unie is voor veel bedrijven eveneens belangrijk, maar kan niet gezien worden als een onderscheidende factor voor Nederland ten opzichte van andere EU-landen."

Bovenstaande illustreert dat fiscaliteit een van de vestigingsplaatsfactoren is die van invloed is op het vestigingsklimaat voor hoofdkantoren. In alle gepresenteerde voorbeelden is overigens alleen sprake van een kwalitatieve beschrijving van het relatieve belang; cijfermatige onderbouwing van bijvoorbeeld de invloed op het BBP ontbreekt.

Fiscaal klimaat en arbeid

Hoewel we de 30%-regeling primair scharen onder van de vestigingsfactor 'fiscale klimaat', draagt de regeling ook direct bij aan het verbeteren van de toegang tot arbeid en buitenlands talent. Dit zorgt op haar beurt dus weer voor een aantrekkelijk vestigingsklimaat voor ondernemingen. Zodoende is het voor deze analyse ook van belang om het vestigingsklimaat voor de individuele ingekomen werknemer en het belang van fiscaliteit hierbinnen te bezien.

In de recent gepubliceerde monitor Vestigingsklimaat van NFIA⁹⁶ wordt ingezoomd op de aantrekkingskracht van Nederland voor internationale kenniswerkers. Nederland blijkt op basis van een set van 12 indicatoren "bovengemiddeld attractief". De goede positie van Nederland is volgens de monitor vooral te danken aan goede reputatie van universiteiten, kwaliteit gezondheidszorg en de publieke investeringen in onderwijs. Tegelijkertijd wordt op basis van OECD onderzoek⁹⁷ gememoreerd dat Nederland relatief weinig kenniswerkers weet aan te trekken van met name buiten de EU.⁹⁸ In de monitor worden twee mogelijke oorzaken genoemd, te weten: onvoldoende sterke 'branding' van Nederland of de eisen om in aanmerking te komen voor kennismigrantenregeling. In de monitor zijn incentives zoals bijvoorbeeld belastingvoordelen voor expats nadrukkelijk niet meegenomen in de

⁹⁶ NFIA (2017), 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.

⁹⁷ Zie OECD (2016), Recruiting immigrant workers: The Netherlands, OECD, Paris.

⁹⁸ In de monitor wordt verwezen naar PBL-onderzoek uit 2014, waaruit blijkt dat er ruim 600.000 buitenlandse werknemers werkzaam zijn in Nederland, waarvan er ruim 100.000 kunnen worden aangemerkt als kenniswerkers (1 op 6, daar waar de verhouding voor Nederlandse werknemers 1 op 3 is). Ook noemt de monitor (p. 6) dat het aandeel highly skilled migranten (zoals gedefinieerd door IND) relatief laag is en dat dit aandeel volgens eerder aangehaalde OECD-bron met 9% van alle migranten onder het OECD-gemiddelde ligt.

internationale vergelijking, omdat ze te complex zijn om zondermeer te vergelijken. Wel wordt in de conclusie genoemd dat *“financiële prikkels – zoals belastingvoordelen voor expats – ook zeker invloed hebben op de migratiekeuze van een kennismigrant”*, zonder dat dit overigens hard wordt aangetoond.

Uit de door ons uitgevoerde survey is gebleken dat een aanzienlijk deel van de gebruikers van de 30%-regeling fiscaliteit actief meeweegt in het besluit in welk land ze (tijdelijk) werkzaam willen zijn. 48% van de respondenten geeft aan het eens of helemaal eens te zijn met de stelling ‘ik zou naar een ander land zijn gegaan als dat land betere fiscale regelingen had gehad’. Aan de andere kant zegt een kwart van de gebruikers dat werk niet de primaire reden is om naar Nederland te komen. Strikt genomen zou voor hen de 30%-regeling niet te hoeven worden ingezet om ze te motiveren in Nederland aan de slag te gaan. Hiermee is overigens niet gezegd dat zij niet alsnog beschikken over een specifieke in Nederlandse schaarse deskundigheid. Uit dezelfde survey kunnen we afleiden dat tenminste een deel van de internationale werknemers dat gebruik maakt van de 30%-regeling juist wel expliciet gemotiveerd is door het vooruitzicht van een aantrekkelijk fiscale behandeling.⁹⁹

Het is in dit verband ook belangrijk op te merken dat vooral bij nieuwe vestigingen van buitenlandse ondernemingen in Nederland een gedeelte van de werknemers gebruik maakt van de 30%-regeling. In gesprekken met onder meer de Belastingdienst en NFIA is aangegeven dat als het gaat om nieuwe vestigingen van bijvoorbeeld hoofdkantoren of anderszins *“coördinerende activiteiten”* in de opstartfase typisch enkele sleutelwerknemers worden ingevlogen om ook het *“DNA van de organisatie”* mee te geven aan de nieuw opgezette organisatie. Deze veelal hoogwaardige werknemers met schaarse deskundigheid maken typisch gebruik van de 30%-regeling. De overige werknemers zijn in de regel gewoon Nederlandse werknemers. Voor buitenlandse ondernemingen die zich in Nederland nieuw vestigen en daarvoor (gedeeltelijk) eigen mensen meenemen is de regeling om die reden belangrijk. Later als het bedrijf al gevestigd is en mogelijk problemen ervaart om schaars personeel met specifieke kennis en vaardigheden kan de regeling opnieuw een rol spelen bij het aantrekken van talent naar Nederland.

5.4.2 Trap 2: Het relatieve belang van de 30%-regeling binnen het totale fiscale klimaat

Uit voorgaande beschrijving bleek al dat fiscaliteit een niet onaanzienlijke rol speelt in het vestigingsklimaat. De vraag is nu in welke mate de 30%-regeling van belang is ten opzichte van andere fiscale regelingen. We kijken daarbij ook naar de mate waarin we ons als land kunnen differentiëren van andere landen.

Belang 30%-regeling binnen het fiscale klimaat

Het relatieve belang van de 30%-regeling binnen het gehele fiscale klimaat verschilt per type bedrijvigheid, bedrijfsgrootte en land van herkomst. We zien met name voordelen voor grotere internationaal georiënteerde bedrijven binnen dito sectoren. Zo blijkt uit onze dossieranalyse dat gebruikers van de 30%-regeling sterk vertegenwoordigd zijn in universitair hoger onderwijs en medische centra, software sector, holdings- en conserndiensten (dat wijst erop dat de regeling wordt voor typische hoofdkantoorfuncties), ingenieursbedrijven c.q. technisch ontwerp bureaus alsmede organisatie- en adviesbureaus. Uit de administratieve data weten we ook dat bedrijven uit de grootteklasse vanaf 250 werknemers vaker een aanvraag hebben gedaan voor gebruik van de 30%-regeling dan kleinere ondernemingen. In de loop van de periode waarover wij het gebruik van de 30%-

⁹⁹ We houden hierbij overigens wel rekening met de mogelijkheid van sociaal wenselijke antwoorden; de survey is immers verspreid als onderdeel van de evaluatie van de 30%-regeling.

regeling hebben geanalyseerd neemt vooral het gebruik van de 30%-regeling door het grootbedrijf met 100+ werknemers toe. Ook weten we dat er bijna een kwart van het aantal bedrijven dat in de beschouwde periode de 30%-regeling daadwerkelijk heeft toegepast, dit voor minimaal 10 werknemers heeft gedaan.

In gesprekken met individuele werkgevers is aangegeven dat de 30%-regeling weliswaar slechts een van de factoren is voor vestigingsplaatskeuze, maar dat de regeling in sommige gevallen nodig is om medewerkers uit het buitenland (zoals bijvoorbeeld de VS) een competitief netto salaris te kunnen bieden. Specifiek de fiscalisten hebben opgemerkt dat de 30%-regeling binnen de top vijf staat van factoren die de vestigingsplaats bepalen. Ook is aangegeven dat niet-Europese ondernemingen relatief sterker kijken naar fiscaliteit als het gaat om nieuwe investeringen.

Hoewel uit de interviews naar voren komt dat de regeling op zichzelf doorgaans geen doorslaggevende rol heeft, kan de regeling in sommige situaties wel 'het dubbeltje net de goede kant op laten vallen'. Het gaat dan primair om internationaal georiënteerde en opererende bedrijven.

Wel moet opgemerkt worden dat de 30%-regeling een generieke regeling is die in principe door internationale (in Nederland schaarse) werknemers van bedrijven uit alle denkbare sectoren gebruikt kan worden en niet zoals bijvoorbeeld WBSO en Innovatiebox primair zijn gericht op innovatieve bedrijven met R&D-activiteiten in Nederland. Ook de NFIA en vertegenwoordigers van expat centers geven aan dat de 30%-regeling hoog op de lijst staat als het gaat om het aantrekkelijk(er) maken en houden van Nederland als vestigingsplaats.

30%-regeling als onderscheidende factor binnen het fiscaal instrumentarium

De mogelijkheden om als land te onderscheiden op het gebied van het fiscaal instrumentarium nemen af. In verschillende interviews is ons gewezen op de voortschrijdende harmonisatie van belastingregimes en het terugdringen van mogelijkheden voor 'belastingplanning' en belastingontwijking. Voorbeelden betreffen onder andere het BEPS-traject in OESO-verband, de hiermee samenhangende country-by-country reporting¹⁰⁰ voor grotere internationaal actieve ondernemingen en de Anti Tax Avoidance Directive (ATAD) die in 2016 door de Europese Raad is aangenomen. Deze ontwikkelingen reduceren de mogelijkheden voor een onderscheidend fiscaal vestigingsklimaat.¹⁰¹

De grote 'beleidsknoppen', waarmee vanuit fiscaal oogpunt het vestigingsplaatsklimaat aantrekkelijker gemaakt kan worden, staan steeds meer vast nu bijvoorbeeld de grondslag voor de winstbelasting steeds meer internationaal gelijk wordt getrokken. Gelijksortige stappen worden gezet op het gebied van het Vpb-tarief en (equivalenten van) de Innovatiebox. De 30%-regeling wordt gezien als een mogelijkheid om je als land op fiscaal gebied te onderscheiden. In hoofdstuk 2.3 stelden we dat de Nederlandse regeling in vergelijking tot de omliggende landen relatief ruim van opzet is, waarmee Nederland internationaal gezien dus positief onderscheidt ten opzichte van veel andere landen. Als land communiceer je verder open te staan voor internationale bedrijvigheid en het op prijs te

¹⁰⁰ Bij aangifte van >€750 mln. omzet per jaar per onderneming, moet per land het aantal werknemers, belasting en winst gerapporteerd worden. Dit is bedoeld om te bevorderen dat de belasting vooral daar wordt geheven waar de daadwerkelijke activiteiten ('substance') plaats hebben.

¹⁰¹ Zie ook de brief van de staatssecretaris Wiebes aan de tweede Kamer over het Fiscaal vestigingsklimaat van 20 september 2016, Ministerie van Financiën, Directie Directe Belastingen, kenmerk 2016-0000148647. In de brief wordt als wenkend perspectief aangegeven dat met het tegengaan van belastingontwijking het verlagen van het Vpb-tarief wellicht een logische volgende stap is om het Nederlandse fiscale vestigingsklimaat concurrerend te houden.

stellen als (in Nederland schaarse) kenniswerkers in Nederland komen werken. Internationale acquireurs van bedrijven hebben in interviews aangegeven de 30%-regeling al snel in het acquisitietraject te noemen om internationale bedrijven te bewegen om te investeren in Nederland.

De 30%-regeling wordt gezien als een relevante factor binnen het geheel aan fiscale faciliteiten. Dit blijkt bijvoorbeeld uit een recente publicatie van de NFIA waarin feitelijk 16 fiscale voorzieningen worden behandeld, waaronder de 30%-regeling. Dit is een concrete aanwijzing dat de dienst die dagelijks actief is met het binnenhalen van buitenlandse investeringen dit als een relevant element van het Nederlandse fiscale pakket beschouwt of tenminste wil aangeven dat Nederland op dit punt ook een voorziening heeft (en dus niet negatief uit de toon valt). Vanuit de hoek van de Belastingdienst is ons op vergelijkbare overzichtplaten geweest, waarbij de 30%-regeling expliciet als (onderscheidend) instrument wordt gepresenteerd.

Verder geeft de NFIA in het licht van de Expertmeeting fiscale constructies¹⁰² in een position paper aan dat ze voor het aanprijzen van het Nederlandse fiscale klimaat onder andere bedrijven informeert over:

"bestaande fiscale instrumenten die innovatie en duurzaamheid bevorderen (Innovatiebox, WBSO/RDA, MIA/Vamil, EIA) en de 30%-regeling voor expats."

Verder wijst ze in dit position paper op het belang van een stabiel fiscaal klimaat:

"Ook door reeds in Nederland gevestigde buitenlandse bedrijven wordt keer op keer aangegeven dat stabiliteit, continuïteit en langjarige zekerheid van groot belang zijn voor bestaande investeringen en uitbreidingsprojecten, die vaak een lange terugverdientijd hebben. Dat geldt bij uitstek ook voor de fiscale regelgeving."

Ook in publicaties van accountancy en belastingadviseurs zoals PWC en KPMG ingegaan op de zogenoemde 'kroonjuwelen' van het Nederlandse fiscale stelsel. Daarbij wordt de 30%-regeling ook expliciet aangehaald.¹⁰³

Samengevat kunnen we stellen dat de 30%-regeling een relevante factor is bij de vestigingsplaatskeuze voor bepaalde werkgevers. Dit zijn met name internationaal georiënteerde (grote) bedrijven. De regeling is op zichzelf doorgaans geen doorslaggevende factor, maar het kan het dubbeltje in bepaalde gevallen de goede kant op laten vallen. Daarbij draagt de transparante, eenvoudige en voorspelbare 30%-regeling bij aan het creëren van een aantrekkelijk beeld van Nederland als vestigingsplaats.

¹⁰² Zie: https://www.tweedekamer.nl/debat_en_vergadering/commissievergaderingen/details?id=2016A02393.

¹⁰³ Zie bijvoorbeeld PWC (2016), Doing business in the Netherlands 2016. PWC en KPMG (constant update), Investment in the Netherlands, KPMG. Ook hier wordt gewezen op de specifieke kennis en schaarste criterium en ratio achter de regeling (compensatie voor de extra kosten van werknemers die tijdelijk in het buitenland werken). In 2011 heeft het Topteam Hoofdkantoren gewezen op het aantrekkelijke fiscale klimaat waarover Nederland beschikt, houdt ze een pleidooi om naast behoud van bekende "fiscale troeven" onder andere fiscale instrumenten effectiever in te zetten voor benutten van economische kansen en doet onder andere de suggestie om: "buitenlandse toppers voor Nederland te winnen en te behouden met handhaving van de 30%-regeling voor expats en het bezien of de regeling beter gericht kan worden, door enerzijds in Nederland gepromoveerde buitenlanders tot de regeling toe te laten en anderzijds oneigenlijk gebruik te elimineren." (2011, p. 23-24).

5.5 Verdringing van Nederlandse werknemers

Op basis van het onderzoek zijn er geen indicaties dat de 30%-regeling leidt tot verdringing op de Nederlandse arbeidsmarkt. Experts geven aan dat verdringing op de Nederlandse arbeidsmarkt een rol speelt bij de lagere inkomens. Echter, voor de lagere inkomens geldt dat de 30%-regeling beperkt fiscaal voordeel biedt, vanwege de hoge ETK 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 30%-regeling vooral fiscaal voordeel aan ingekomen werknemers uit landen met een hoge koopkracht (VK, Frankrijk, etc.), terwijl verdringing typisch zal komen van werknemers uit landen met een lage koopkracht (India, China, etc.). Daarbij moet wel aangetekend dat de ETK 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. De 150-km-grens biedt bescherming tegen verdringing door buitenlandse werknemers uit de grensstreken uit te sluiten van de 30%-regeling.

De 30%-regeling ondersteunt Nederlandse werkgevers bij het aantrekken van buitenlandse werknemers. Indien het om werknemers met schaarse specifieke deskundigheid gaat, dient de regeling zijn doel, maar als er ook werknemers zonder schaarse specifieke deskundigheid worden aangetrokken kan de regeling tot verdringing leiden. In 5.3 is onderbouwd dat het gros van de gebruikers een specifieke deskundigheid heeft die niet of nauwelijks aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Voor deze groep kan er per definitie geen sprake zijn van verdringing. Voor de groep 'lagere' inkomens wordt gesteld dat het met enige regelmaat discutabel is of de (specifieke) deskundigheid schaars is. Binnen deze groep zou verdringing kunnen plaatsvinden.

Bij het bepalen van een eventueel verdringingseffect van de regeling is het van essentieel belang om een onderscheid te maken tussen [1] het (eventuele) bestaan van verdringing op de Nederlandse arbeidsmarkt en [2] het effect van de 30%-regeling op verdringing.

In essentie biedt de 30%-regeling ondersteuning bij het bieden van een vergoeding voor ETK die ingekomen buitenlandse werknemers maken. Indien de regeling deze kosten exact dekt (niet teveel en niet te weinig), biedt de regeling geen (additioneel) financieel voordeel en leidt deze ook niet tot (extra) verdringing. **Additionele verdringing door de 30%-regeling kan in principe enkel ontstaan wanneer het 30%-forfait hoger is dan de werkelijk gemaakte ETK;** in dat geval worden de fiscale lasten voor arbeid (loonkosten) gereduceerd. Deze loonkostenreductie kan gebruikt worden om buitenlandse werknemers tegen lagere kosten te laten werken (en tot extra verdringing te leiden).

Hieronder zal eerst toegelicht worden waar [1] geïnterviewden verdringing op de Nederlandse arbeidsmarkt zien. Vervolgens wordt toegelicht [2] voor welke groep werknemers de 30%-regeling tot extra verdringing zou kunnen leiden. Deze twee worden vervolgens vergeleken en wordt er bepaald of de 30%-regeling tot verdringing leidt.

Verdringing op de Nederlandse arbeidsmarkt

Uit de interviews komt duidelijk naar voren dat verdringing vooral plaats kan vinden 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.

Een veel gehoord voorbeeld van verdringing zijn ICT-werknemers uit India, maar verdringing in dit marktsegment is niet evident. Zie de box hieronder voor meer toelichting.

Box 2 Laagbetaalde Indiase ICT-werknemers

Laagbetaalde Indiase ICT-werknemers

In de interviews die we gehouden hebben wordt vaak het stereotype beeld geschetst van de laagbetaalde Indiase ICT'er die in Nederland komt werken. Deze zou relatief eenvoudig werk uitvoeren dat door Nederlandse ICT'ers tegen een hoger loon zou worden uitgevoerd. Door de komst van deze werknemers worden Nederlandse ICT'ers verdrongen.

Dit beeld dient wel genuanceerd te worden. Uit informatie van het UWV¹⁰⁴ blijkt dat:

- Er zijn nog steeds meer ICT-vacatures (ruim 50.000 in 2015 en 2016) dan werkloze ICT'ers (7.600 met WW-uitkering). Het aantal vacatures blijft ook stijgen.
- Het aantal werkloze ICT'ers daalt al een aantal jaren achter elkaar. Indien (forse) verdringing plaatsvindt zou het in de lijn der verwachtingen liggen dat de werkloosheid zou stijgen.
- Er wordt vaak naar Indiase ICT'ers verwezen die ICT-testwerk zouden uitvoeren; werk waarbij de benodigde deskundigheid niet schaars zou zijn. UWV geeft aan dat:
 - ICT-testers veel gevraagd worden (staan op plaats 4 in de top-10 veel voorkomende ICT-vacatures op werk.nl in 2016)
 - ICT-testers een krapteberoep zijn; vacatures zijn moeilijk vervulbaar
- Werkloze ICT'ers zijn vaak ouder of lager opgeleid. Slechts 1% van de vervulde vacatures wordt ingevuld door een 55-plusser (laagste percentage onder verschillende beroepsgroepen). Gezien het grote aantal vacatures dat open blijft staan is het aannemelijk dat er sprake is van een mismatch tussen vraag en aanbod.

Bovenstaande informatie van het UWV spreekt verdringing op dit gebied juist tegen.

Groepen werknemers waar de 30%-regeling tot verdringing zou kunnen leiden

Zoals hierboven beschreven kan (additionele) verdringing door de 30%-regeling alleen maar plaatsvinden indien het forfait hoger is dan de werkelijk gemaakte ETK. Uit onze ETK-modellering blijkt dat met name werknemers met [1] hoge inkomens [2] afkomstig uit een land met een hoge koopkrachtpariteit een (groot) verschil vertonen tussen het forfait en werkelijk gemaakte ETK (zie H4.1). De eventuele verdringing komt dus niet door de 30%-regeling.

Een andere groep werknemers waar de regeling tot verdringing zou kunnen leiden zijn de grensarbeiders. Deze kennen lage ETK en zouden een substantiële reductie in fiscale lasten voor arbeid genieten. Door de invoering van het 150km-criterium in 2012 zijn deze

¹⁰⁴ UWV (2017), ICT – factsheet arbeidsmarkt.

werknemers echter uitgesloten van de regeling. In de interviews bestond er consensus dat er in deze groep werknemers voorheen verdringing bestond.

Verdringing als gevolg van de 30%-regeling

Uit het bovenstaande blijkt dat juist voor het marktsegment waar verdringing speelt, de 30%-regeling geen 'bijdrage' levert, omdat het forfait hier niet hoger is dan de werkelijk gemaakte ETK.

Voor werknemers met hoge inkomens en een land van herkomst met een hoge koopkrachtpariteit zou de 30%-regeling tot (extra) verdringing kunnen leiden, maar er zijn geen indicaties dat verdringing een rol speelt. Er bestaat een brede consensus dat personen met hoge inkomens een zekere mate van schaarsheid representeren.

Onze conclusie is dan ook de 30%-regeling niet of nauwelijks tot additionele verdringing leidt. Er sprake kan uiteraard wel sprake zijn van verdringing van Nederlandse werknemers door buitenlandse werknemers, maar op basis van onze evaluatie schrijven we geen *extra* verdringing toe aan de 30%-regeling.

Bestaande kans op verdringing lijkt eerder te ontstaan doordat sommige buitenlandse werknemers bereid zijn om tegen een lager loon hetzelfde werk uit te voeren.¹⁰⁵ Verder kan het voorkomen dat een werkgever geen werkgeverspremies voor bijvoorbeeld pensioenopbouw hoeft te betalen over het belaste deel van het inkomen van de werknemers. Dit is het gevolg van bilaterale overeenkomsten tussen Nederland en het land van herkomst van de werknemer. Dit verschijnsel staat echter los van de 30%-regeling, waardoor we de eventueel resulterende verdringing ook los moeten zien van deze evaluatie.

Wel dient opgemerkt te worden dat de 30%-regeling zich toespitst op extraterritoriale *kosten*, en niet op eventuele 'extraterritoriale inkomsten'; werknemers uit lagelonenlanden krijgen in Nederland vaak ook veel meer inkomen. De 30%-regeling schenkt hieraan geen expliciete aandacht.

5.6 Overige opbrengsten van de 30%-regeling

Naast de drie doelstellingen, zijn in de interviews nog addtionele indirecte opbrengsten van de 30%-regeling aan bod gekomen. Het betreffen de spillovers op het gebied van kennis, innovatie en (internationale) netwerken. Dit heeft met name betrekking op het deel van de werkgevers dat zich richt op innovatieve onderzoeks- en bedrijfsactiviteiten. Hun verbeterde prestaties leiden indirect tot maatschappelijk baten, bijvoorbeeld door kennisdeling met toeleveranciers of (eind)gebruikers die op hun beurt weer beter kunnen presteren.

De 30%-regeling heeft een driedelige doelstelling. Naast de drie doelstellingen kent de regeling nog addtionele indirecte vormen van opbrengsten, die in de interviews naar voren zijn gekomen en deels in elkaars verlengde liggen. De regeling heeft namelijk als indirect effect dat er spillovers ontstaan op het gebied van personen en op het gebied van bedrijven, welke op hun beurt weer tot maatschappelijke baten kunnen leiden.

Op het gebied van personen betreft het spillovers uit kennisdeling en netwerken vanuit de ingekomen buitenlandse werknemers. Op het gebied van bedrijven betreft dit spillovers

¹⁰⁵ Of tegen hetzelfde loon meer uren (onbetaald) willen (over)werken, wat feitelijk op hetzelfde neerkomt.

vanuit kennisdeling en innovatie. We gaan hierbij uit van de eerder gestelde constatering dat de regeling bijdraagt aan het aantrekken en behouden van kennisintensieve en innovatieve bedrijvigheid.

In het kort stellen we vast dat wanneer een bedrijf of (R&D-)project werkelijk innovatief is, zoals bij een nieuwe technologie of pilot met een nieuwe manier van werken, dit er ertoe kan leiden dat niet alleen de innovator er zelf mee aan de slag gaat. Doordat de innovator de innovatie op grotere schaal uitrolt (de 'replicatie'), wordt er mogelijk kennis gecreëerd die ook relevant en beschikbaar is voor andere bedrijven.¹⁰⁶ De andere partijen krijgen immers ook inzicht in kansrijke oplossingen en kunnen zo hun zoek- en oplossingsrichtingen bijstellen. Zij kunnen de innovatie zelf ook proberen te ontwikkelen en aan te bieden (imitatie), eventueel door enkele aanpassingen door te voeren (variatie). In dat geval kan er een 'slipstream' ontstaan als gevolg van de kennis die naar anderen vloeit. Dit is met name het gevolg van het niet-rivaliserende karakter van kennis (gebruik door de ene actor sluit gebruik door een andere actor niet uit) en uit het feit dat kennis moeilijk exclusief gemaakt kan worden.¹⁰⁷ Beleidsmaatregelen zijn er vaak zelfs op gericht op kennisspillovers te stimuleren, om zo de (cross)sectorale (R&D-)spillovers te vergroten.¹⁰⁸

De 30%-regeling draagt in onze optiek bij aan het genereren van spillovers op het gebied en kennis en innovatie. Voor een subset van bedrijven die gebruik maken van de 30%-regeling wordt door het aantrekken van buitenlandse werknemers de kennisbasis voor hoogwaardige R&D en andere (innovatieve) bedrijfsactiviteiten positief beïnvloed.

¹⁰⁶ Zie onder andere de Doorlichting van Artikel 12 en 13 (Dialogic, 2015).

¹⁰⁷ Doordat zelfs intellectueel eigendomsrechten onvoldoende dit proces beperkt kunnen indammen, is er vaak sprake van een bepaalde mate van marktfalen op het gebied van kennisontwikkeling en exploitatie hiervan. De opbrengsten zijn voor een individuele actor immers niet in alle gevallen voldoende te monetariseren. Zie voor een verdere behandeling: (Romer, 1986).

¹⁰⁸ Voor meer achtergrond over sectorale productiviteitsgroei en R&D-spillovers in Nederland, zie: (Jacobs, Bahuis, & Tang, 2002).

6 Doelmatigheid

In dit hoofdstuk wordt de doelmatigheid van de 30%-regeling beschreven, waarbij doelmatigheid gedefinieerd is als “*de relatie tussen de effecten van het beleid en de kosten van het beleid*”.¹⁰⁹ Bij het vaststellen van de doelmatigheid worden de effecten (c.q. opbrengsten) en kosten van de regeling tegen elkaar afgewogen. De (maatschappelijke) opbrengsten en kosten van de regeling kunnen ver doordringen in de economie en maatschappij, waarmee de regeling naast ‘direct’ zichtbare opbrengsten en kosten ook ‘indirecte’ opbrengsten en kosten kent. Naarmate opbrengsten en kosten een indirecter karakter krijgen, wordt het moeilijker om de omvang ervan te bepalen. Om die reden worden binnen deze evaluatie de begrippen ‘opbrengsten/effecten’ en ‘kosten’, en daarmee het begrip doelmatigheid, concreet afgebakend.

Met betrekking tot de opbrengsten van de 30%-regeling staan in deze evaluatie de opbrengsten zoals beschreven in hoofdstuk 4 centraal. De kosten worden uitgesplitst in drie primaire kostencomponenten:

1. Budgettair belang
2. Administratieve lasten (voor werkgever en werknemer)
3. Uitvoeringskosten (Belastingdienst en ministeries)

Voor de berekening van het budgettair belang zijn in deze evaluatie zogenaamde **eerste-ordegedragseffecten** doorgerekend. Het gaat bij eerste-ordegedragseffecten om het directe effect van een belastingmaatregel op de desbetreffende grondslag.¹¹⁰ In deze evaluatie gaat het om gedragseffecten die een direct effect hebben op de IB. De zogenaamde **tweede-orde-gedragseffecten**, welke betrekking hebben op macro-economische doorwerkingen, zijn niet doorgerekend, maar zullen wel kort toegelicht worden. Wij zien als tweede-ordegedragseffecten van de 30%-regeling (mogelijk) ‘misgelopen’ belastinginkomsten via de BTW, accijnzen en de VPB.

De drie kostencomponenten worden respectievelijk behandeld in secties 6.1, 6.2 en 6.3. In 6.4 zullen de opbrengsten en kosten van het beleid vervolgens tegen elkaar afgewogen worden.

¹⁰⁹ wetten.overheid.nl, *Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek*

¹¹⁰ CPB (2017), *Keuzes in kaart 2018-2021*

6.1 Budgettair belang

Het budgettair belang is in 2015 €806 miljoen onder de aanname dat het forfait maximaal benut wordt. Maximaal gebruik is niet in alle situaties mogelijk, waardoor deze €806 miljoen een lichte overschatting is. Na correctie voor dit onvolledige gebruik is het budgettair belang €775 miljoen.

Wanneer de 30%-regeling niet meer zou bestaan zouden personen en bedrijven ander gedrag vertonen. Deze 'gedragseffecten' beïnvloeden de omvang van het budgettair belang. Hoewel deze gedragseffecten moeilijk in te schatten zijn, is er in dit rapport wel een inschatting gemaakt van de omvang van diverse gedragseffecten (met een bandbreedte) om beter grip te krijgen op het budgettair belang. We onderscheiden twee typen gedragseffecten: [1] eerste-ordegedragseffecten, waarbij het gaat om het directe effect van een belastingmaatregel op de desbetreffende grondslag, en [2] tweede-ordegedragseffecten, welke betrekking hebben op macro-economische doorwerkingen.

De 30%-regeling is een verbijzondering van de fiscale regeling voor de vergoeding van extraterritoriale kosten; in een situatie dat de 30%-regeling niet zou bestaan zou er gebruik gemaakt worden van de 'generieke' fiscale regeling als substituut, waarbij de werkelijke ETK onbelast vergoed kunnen worden. Dit zou fors minder inkomstenbelastingopbrengsten als gevolg hebben. We schatten dit eerste-ordegedragseffect, het 'weglekken' naar de werkelijke ETK-regeling, op circa €410 miljoen tot €470 miljoen, waardoor van de €775 miljoen nog circa €315 miljoen tot €355 miljoen resteert.

Daarnaast zijn er drie eerste-ordegedragseffecten :

Minder inkomstenbelastingopbrengsten door afname van het aantal ingekomen werknemers (circa €40 miljoen - €280 miljoen)

Minder inkomstenbelastingopbrengsten doordat ingekomen werknemers hun beloningswijze 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)

Meer inkomstenbelastingopbrengsten doordat werkgevers ingekomen werknemers gaan compenseren met een hoger bruto-inkomen (circa €50 miljoen tot €140 miljoen)

In de theoretische situatie dat de 30%-regeling niet zou bestaan, zou na de correctie voor deze eerste-ordegedragseffecten nog €15 miljoen tot €305 miljoen overblijven (ten opzichte van de €775 miljoen budgettair belang).

Ook zijn er nog kosten aan de regeling verbonden, die het karakter van een tweede-ordegedragseffect kennen; buitenlandse werknemers, die door de 30%-regeling naar Nederland komen, zullen ook gebruik maken van publieke voorzieningen.

Het budgettair belang wordt in drie stappen berekend:

- 1. Budgettair belang zonder eerste-ordegedragseffecten, zonder correctie voor onvolledig gebruik van het forfait (zie 6.1.1) en uitgaande van maximale benutting van het forfait**
Voor alle gebruikers wordt 30/70 van het brutoloon vermenigvuldigd met het marginale IB-tarief.
- 2. Budgettair belang met correctie voor onvolledig gebruik van de ruimte van het forfait, zonder eerste-ordegedragseffecten (zie 6.1.2)**

Een deel van de gebruikers, die een loon hebben tussen €36.705 en €52.435 (of tussen €27.901 en €39.859 voor personen onder de 30 jaar met een masterdiploma), zullen het forfait niet volledig gebruiken. In deze berekening wordt hier een correctie voor gemaakt.

3. Budgettair belang met correctie voor onvolledig gebruik van de ruimte van het forfait, met eerste-ordegedragseffecten (zie 6.1.3)

In deze berekening wordt er gecorrigeerd voor het onvolledig gebruik van de ruimte van het forfait, en zal er rekening gehouden worden met eerste-ordegedragseffecten. Zie 6.1.3.

6.1.1 Budgettair belang zonder gedragseffecten, zonder correctie voor onvolledig gebruik van het forfait

Het budgettair belang (in 2015) zonder gedragseffecten wordt als volgt berekend:

- In 2015 waren er 56.431 gebruikers van de regeling.
- Deze gebruikers representeerden een totaal brutoloon van €3,83 miljard.
- De 30%-vergoeding over dit totaal brutoloon (30/70) vermenigvuldigd met het gemiddelde marginale belastingtarief van 49,13% is **€806 miljoen**.

6.1.2 Budgettair belang zonder gedragseffecten, met correctie voor onvolledig gebruik van het forfait

In de berekening hierboven is er geen rekening mee gehouden dat er gebruikers van de regeling zijn die niet van het volledige forfait gebruik kunnen maken. Dit onvolledig gebruik kan in 2015 plaatshebben bij bruto lonen inclusief vergoeding tussen de €36.705 (generieke salarishnorm) en €52.436 (generieke_salarishnorm + (30/70) * generieke_salarishnorm) bij de reguliere regeling. Bij de regeling voor personen met een masterdiploma onder de 30 jaar speelt dit bij bruto lonen inclusief vergoeding van €27.901 en €39.859. Indien een werkgever maximale totale loonkosten van €50.000 per jaar wil betalen, dan betekent dit dat het salaris €37.000 bedraagt en de onbelaste vergoeding €13.000 per jaar is. In dit geval wordt het forfait van 30% slechts gebruikt voor 26%.

Aantal gebruikers die het forfait onvolledig gebruikt

Om het aantal gebruikers te bepalen dat het forfait onvolledig gebruikt kijken we naar gebruikers die ongeveer op het minimumsalaris zitten om voor de 30%-regeling in aanmerking te komen. Immers, deze gevallen hoeft het 30%-forfait nog niet volledig gebruikt te zijn. Een uitzondering hierop zijn de ingekomen werknemers die onder de kennismigrantenregeling vallen. Indien zij een salaris hebben aan de onderkant van de eis van de 30%-regeling dan hebben zij de onbelaste vergoeding van 30% nodig om aan de inkomenseis voor de kennismigrantenregeling te voldoen.

Om het bovenstaande te bepalen hebben we geanalyseerd hoeveel gebruikers er een bruto salaris hebben dat net (+/- €1000) rond de salariseisen ligt en uit de EU afkomstig zijn. In 2015 ging het om 7.000 gebruikers rond de grens van €36.705 per jaar en 3.200 gebruikers rond de grens van €27.901 per jaar.

Niet gebruikte forfait per gebruiker

Indien werkgevers rationeel redeneren en de fiscale lasten optimaliseren dan gaan zij bij de werknemers met een salariseis van €36.705 elke euro boven dit bedrag uitkeren binnen het 30%-forfait en niet als brutoloon. Dit kunnen zij doen tot een bruto salaris van €52.436; daarna kan het volledige 30%-forfait gebruikt worden. Indien de bruto lonen inclusief vergoeding gelijkmatig verdeeld zijn over de range van €36.705 tot €52.436, betekent dit het

dat forfait gemiddeld 15% wordt gebruikt (en 15% dus niet). Per werknemer boven de 30 jaar betekent dit gemiddeld een ongebruikte forfaitruimte van €7.865 per jaar. Voor werknemers onder de 30 jaar en een masterdiploma is dit €5.979 per jaar.

Voor deze gebruikers geldt een marginaal IB-tarief van 42%. Voor de 7.000 gebruikers rond de salarishnorm van €36.705 betekent dit een correctie op het budgettaire belang per gebruiker van $€7.865 * 42\% = €3.303$. Voor de groep van 3.200 gebruikers rond de salarishnorm van €27.901 betekent dit een correctie op het budgettaire belang per gebruiker van $€5.979 * 42\% = €2.511$.

Totale impact van onvolledig gebruik

In de bovenstaande berekening zijn we uitgegaan van 7.000 gebruikers boven de 30 jaar die gemiddeld per persoon €3.303 minder budgettaire belang beslaan, en 3.200 gebruikers met een mastertitel en een leeftijd onder de 30 jaar die gemiddeld per persoon €2.511 minder budgettaire belang beslaan. Hiermee is de totale impact ($7.000 * €3.303 + 3.200 * €2.511$) = €31,2 miljoen. **Het gecorrigeerde budgettaire belang bedraagt €775 miljoen.**

Deze correctie van €31,2 miljoen representeert ten opzichte van het oorspronkelijke budgettaire belang (€806 miljoen) een correctie van **3,87%**.

6.1.3 Budgettaire belang met correctie voor onvolledig gebruik, met eerste-ordegedragseffecten

In deze berekening van het budgettaire belang wordt er zowel rekening gehouden met de correctie voor onvolledig gebruik als met eerste-ordegedragseffecten. Hieronder zal eerst toegelicht worden welke gedragseffecten wij geïdentificeerd hebben. Vervolgens zal de modelleringwijze van deze gedragseffecten voor het budgettaire belang toegelicht worden. Ten slotte wordt het budgettaire belang, met inachtneming van de modellering van deze eerste-ordegedragseffecten, gepresenteerd.

Gedragseffecten

Indien er geen 30%-regeling zou bestaan, zouden personen en bedrijven zich anders gedragen. Wij identificeren hierbij de onderstaande mogelijke gedragseffecten, uitgesplitst naar eerste-ordegedragseffecten en tweede-orde-gedragseffecten¹¹¹:

Eerste-ordegedragseffecten

1. De 30%-regeling is een verbijzondering van de fiscale regeling voor de vergoeding van extraterritoriale kosten; in de hypothetische situatie dat de 30%-regeling niet zou bestaan zou er gebruik gemaakt worden van deze 'generieke' fiscale regeling als substituuut, waarbij de werkelijke ETK onbelast vergoed kunnen worden. Een hypothetische afschaffing van de 30%-regeling zou daardoor fors minder inkomstenbelastingopbrengsten als gevolg hebben.
2. Minder inkomstenbelastingopbrengsten door afname van het aantal ingekomen werknemers.¹¹²

¹¹¹ In de situatie dat de 30%-regeling niet zou bestaan gaan wij er vanuit dat artikel 2.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001 van kracht blijft voor de groep personen die nu in aanmerking komt voor de 30%-regeling.

¹¹² We gaan er hier vanuit dat er voor de personen die niet komen zonder 30%-regeling er geen substitutie komt vanuit een werknemer die geen ETK kan opvoeren.

3. 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.
4. Meer inkomstenbelastingopbrengsten doordat werkgevers ingekomen werknemers gaan compenseren met een hoger bruto-inkomen.

Tweede-orde-gedragseffecten

5. Ingekomen werknemers leiden tot meer belastinginkomsten binnen de BTW en accijns. Wanneer buitenlandse werknemers naar Nederland komen zullen zij in principe ook in Nederland leven en consumeren. Dat betekent dat zij ook belastinginkomsten via de BTW en de accijnzen genereren.
6. Loonbrutering vanuit werkgevers drukt de bedrijfswinst en leidt tot minder VPB-inkomsten.
7. Ingekomen werknemers brengen kosten met zich mee, doordat zij gebruik maken van publieke voorzieningen.

Voor de hypothetische budgettaire kosten in de hypothetische situatie dat de 30%-regeling niet zou bestaan worden de eerste-ordegedragseffecten [1] tot en met [4] ingeschat en meegenomen in de berekeningen.

Tweede-orde-gedragseffecten [5] tot en met [7] vallen buiten de sfeer van de IB, en worden derhalve uit de berekeningen gelaten. Wel zullen deze aan het eind van deze sectie kort toegelicht worden.

Modelleren van de eerste-ordegedragseffecten

Voor het modelleren van de eerste-ordegedragseffecten is per gedragseffect een berekeningswijze opgesteld. De omvang van een gedragseffect is telkens afhankelijk van een aantal parameters. Deze parameters hebben wij geschat/berekend voor (potentiële) 30%-regeling-gebruikers, uitgesplitst naar drie inkomensgroepen (<€100.000, €100.000-€500.000, >€500.000). We hebben het gedragseffect met drie verschillende parameterwaarden doorerekend (gedragseffect laag/midden/hoog). In bijlage 4 wordt in detail toegelicht hoe de gedragseffecten worden gemodelleerd.

Onderstaande tabel toont de centrale parameters die gebruikt zijn voor het berekenen van de diverse gedragseffecten.

Tabel 18 Parameters voor schatting eerste-ordegedragseffecten (IB)

Werknemers die minder dan €100.000 per jaar verdienen	
<i>Algemene parameters</i>	
Budgettair belang 2015	€389.087.460
Totale loon groep 2015	€1.847.786.558
Aantal personen 2015	48.496
Loon per persoon	€38.102
Gemiddeld IB-tarief	38%
Gemiddeld marginale IB-tarief	49%
Budgettair belang pp	€7.300
Aandeel personen 2015 in totale groep	83%
<i>Parameter gedragseffect #1: gebruik werkelijke ETK-regeling</i>	
Werkelijke ETK ten opzichte van 30%-forfait	108,3%
Aandeel werkelijke ETK onbelast vergoed door werkgever [laag]	80%
Aandeel werkelijke ETK onbelast vergoed door werkgever [midden]	90%
Aandeel werkelijke ETK onbelast vergoed door werkgever [hoog]	100%
<i>Parameters gedragseffect #2: minder ingekomen werknemers</i>	
Aandeel personen dat niet meer komt en IB opvoert [laag]	1%

Aandeel personen dat niet meer komt en IB opvoert [midden]	5%
Aandeel personen dat niet meer komt en IB opvoert [hoog]	10%
Parameters gedragseffect #3: alternatieve belastingconstructie	
Percentage belasting 'misgelopen' door andere belastingconstructie [laag]	0%
Percentage belasting 'misgelopen' door andere belastingconstructie [midden]	1%
Percentage belasting 'misgelopen' door andere belastingconstructie [hoog]	5%
Parameters gedragseffect #4: loonbrutering	
Aandeel ingekomen werknemers waarop loonbrutering wordt toegepast [laag]	0%
Aandeel ingekomen werknemers waarop loonbrutering wordt toegepast [midden]	0%
Aandeel ingekomen werknemers waarop loonbrutering wordt toegepast [hoog]	0%

Werknemers die €100.000 tot €500.000 per jaar verdienen

Algemene parameters

Budgettair belang 2015	€279.593.369
Totale loon groep 2015	€1.327.796.246
Aantal personen 2015	7.500
Loon per persoon	€177.039
Gemiddeld IB-tarief	48%
Gemiddeld marginale IB-tarief	49%
Budgettair belang pp	€35.662
Aandeel personen 2015 in totale groep	16%

Parameter gedragseffect #1: gebruik werkelijke ETK-regeling

Werkelijke ETK ten opzichte van 30%-forfait	33%
Aandeel werkelijke ETK onbelast vergoed door werkgever [laag]	80%
Aandeel werkelijke ETK onbelast vergoed door werkgever [midden]	90%
Aandeel werkelijke ETK onbelast vergoed door werkgever [hoog]	100%

Parameters gedragseffect #2: minder ingekomen werknemers

Aandeel personen dat niet meer komt en IB opvoert [laag]	5%
Aandeel personen dat niet meer komt en IB opvoert [midden]	15%
Aandeel personen dat niet meer komt en IB opvoert [hoog]	25%

Parameters gedragseffect #3: alternatieve belastingconstructie

Percentage belasting 'misgelopen' door andere belastingconstructie [laag]	15%
Percentage belasting 'misgelopen' door andere belastingconstructie [midden]	25%
Percentage belasting 'misgelopen' door andere belastingconstructie [hoog]	35%

Parameters gedragseffect #4: loonbrutering

Aandeel ingekomen werknemers waarop loonbrutering wordt toegepast [laag]	17%
Aandeel ingekomen werknemers waarop loonbrutering wordt toegepast [midden]	33%
Aandeel ingekomen werknemers waarop loonbrutering wordt toegepast [hoog]	50%

Werknemers die meer dan €500.000 per jaar verdienen

Algemene parameters

Budgettair belang 2015	€106.356.320
Totale loon groep 2015	€505.088.956
Aantal personen 2015	435
Loon per persoon	€1.161.124
Gemiddeld IB-tarief	50%
Gemiddeld marginale IB-tarief	49%
Budgettair belang pp	€165.150
Aandeel personen 2015 in totale groep	1%

Parameter gedragseffect #1: gebruik werkelijke ETK-regeling

Werkelijke ETK ten opzichte van 30%-forfait	17%
Aandeel werkelijke ETK onbelast vergoed door werkgever [laag]	80%
Aandeel werkelijke ETK onbelast vergoed door werkgever [midden]	90%
Aandeel werkelijke ETK onbelast vergoed door werkgever [hoog]	100%

Parameters gedragseffect #2: minder ingekomen werknemers

Aandeel personen dat niet meer komt en IB opvoert [laag]	1%
Aandeel personen dat niet meer komt en IB opvoert [midden]	10%
Aandeel personen dat niet meer komt en IB opvoert [hoog]	20%

Parameters gedragseffect #3: alternatieve belastingconstructie

Percentage belasting 'misgelopen' door andere belastingconstructie [laag]	25%
---	-----

Percentage belasting 'misgelopen' door andere belastingconstructie [midden]	50%
Percentage belasting 'misgelopen' door andere belastingconstructie [hoog]	75%
Parameters gedragseffect #4: loonbrutering	
Aandeel ingekomen werknemers waarop loonbrutering wordt toegepast [laag]	0%
Aandeel ingekomen werknemers waarop loonbrutering wordt toegepast [midden]	0%
Aandeel ingekomen werknemers waarop loonbrutering wordt toegepast [hoog]	0%

Budgettair belang met inachtneming van eerste-ordegedragseffecten

Wanneer we deze parameters gebruiken voor het schatten van het budgettair belang met correctie voor onvolledig gebruik en met inachtneming van bovengenoemde eerste-ordegedragseffecten, komen we tot de volgende bevindingen:

- In de hypothetische situatie dat de 30%-regeling niet zou bestaan zou **circa €420 miljoen tot €460 miljoen 'weglekken' naar de werkelijke ETK-regeling**. Men zou de generieke fiscale regeling voor het vergoeden van ETK in grote mate als substituut gebruiken. Het effect is met name groot voor relatief lagere inkomens, omdat de werkelijke ETK hier relatief hoog zijn. Ook zijn er nog **drie andere eerste-ordegedragseffecten met een gezamenlijke omvang van circa €50 miljoen tot €300 miljoen**:
 - Minder ingekomen werknemers leidt ertoe dat er circa €40 miljoen tot €280 miljoen *minder* belastinginkomsten in de inkomstenbelasting gegenereerd worden. Het grootste gedragseffect is te verwachten in de groep inkomens tussen de €100.000 en €500.000, omdat de invloed van de 30%-regeling op het wel of niet komen naar Nederland bij hen het grootste zal zijn (zie ook 5.3).
 - Het gebruik van alternatieven leidt ertoe dat circa €60 miljoen tot €160 miljoen *minder* belastinginkomsten in de inkomstenbelasting gegenereerd worden. Dit effect is relatief gezien het grootste onder de topinkomens (>€500.000), omdat zij veel mogelijkheden en middelen hebben om fiscaal te optimaliseren. Dit effect is echter ook al substantieel in de groep inkomens van €100.000 tot €500.000.
 - Het toepassen van loonbrutering door werkgevers leidt ertoe dat circa €50 miljoen tot €140 miljoen *meer* belastinginkomsten in de inkomstenbelasting gegenereerd worden. Dit effect is relevant voor de groep inkomens tussen de €100.000 tot €500.000, al dan niet vanwege het toepassen van het no-gain-no-loss-principe of het anderszins compenseren voor een 'verloren' vergoeding. De groep inkomens onder de €100.000 heeft zodanig hoge ETK, dat er met het vergoeden van de werkelijke ETK (vrijwel) geen financieel nadeel ondervonden wordt en er dus ook niet gebruteerd hoeft te worden. De groep inkomens boven de €500.000 zal vrijwel nooit 'regulier' in loondienst zijn en hier zal loonbrutering derhalve geen factor zijn (het gedragseffect 'alternatieve belastingconstructies' is hier juist relevant).
- De kosten van de 30%-regeling gedefinieerd als 'het budgettair belang gecorrigeerd voor eerste-ordegedragseffecten', bedragen naar verwachting **circa €15 miljoen tot €305 miljoen**.

Onderstaande tabellen vat de schattingen van de gedragseffecten voor de verschillende inkomensgroepen samen. We presenteren eerst het grootste effect, namelijk het weglekken naar de werkelijke ETK-regeling. Vervolgens worden de schattingen voor de overige effecten weergegeven.

Tabel 19 Omvang eerste gedragseffect naar inkomensgroep (in miljoenen Euro's, m.u.v. de inkomensgroepen)

Inkomensgroep	Totaal loon	Budgettair belang zonder gedragseffecten	Type impact	Laag	Midden	Hoog
<€100.000	1848	389	1. Alsnog opgevoerd bij werkelijke ETK-regeling BB na eerste eerste-ordegedragseffect	334 55	360 29	379 10
€100.000 - €500.000	1328	280	1. Alsnog opgevoerd bij werkelijke ETK-regeling BB na eerste eerste-ordegedragseffect	70 210	71 209	69 211
>€500.000	505	106	1. Alsnog opgevoerd bij werkelijke ETK-regeling BB na eerste eerste-ordegedragseffect	14 92	14 92	14 92
Omvang eerste eerste-ordegedragseffect				418	445	462
Totaal	3681	775	Totaal budgettair belang na eerste eerste-ordegedragseffect	357	330	313

Tabel 20. Omvang overige gedragseffecten naar inkomensgroep (in miljoenen Euro's, m.u.v. de inkomensgroepen)

Inkomensgroep	Type impact	Laag	Midden	Laag
<€100.000	<i>BB na eerste eerste-ordegedragseffect</i>	55	29	10
	2. Minder ingekomen werknemers	7	35	70
	3. Alternatieve belastingconstructie	0	4	18
	4. Loonbrutering	0	0	0
	Omvang resterende eerste-ordegedragseffecten	7	39	88
	BB na alle eerste-ordegedragseffecten	48	-10	-78
€100.000 - €500.000	<i>BB na eerste eerste-ordegedragseffect</i>	210	209	211
	2. Minder ingekomen werknemers	32	96	159
	3. Alternatieve belastingconstructie	40	59	73
	4. Loonbrutering	-56	-103	-137
	Omvang resterende eerste-ordegedragseffecten	16	52	95
	BB na alle eerste-ordegedragseffecten	194	157	116
>€500.000	<i>BB na eerste eerste-ordegedragseffect</i>	92	92	92
	2. Minder ingekomen werknemers	3	25	50
	3. Alternatieve belastingconstructie	26	48	64
	4. Loonbrutering	0	0	0
	Omvang resterende eerste-ordegedragseffecten	29	73	114
	BB na alle eerste-ordegedragseffecten	63	19	-22
Totale omvang resterende eerste-ordegedragseffecten		52	164	297
Totaal	Totaal budgettair belang na alle eerste-ordegedragseffecten	305	166	16

De gedragseffecten zijn voor de groep inkomens onder de €100.000 zodanig sterk, dat het zelfs 'geld kan kosten' zou de 30%-regeling niet bestaan. Er is namelijk maar een kleine groep die niet meer naar Nederland zou komen, en de opgevoerde ETK vallen zelfs hoger uit. Merk ook op dat de hoogte van de parameterwaarde voor 'het aandeel personen wat niet meer naar Nederland zou komen' weinig impact heeft op het budgettair belang. Oftewel: het inaccuraat inschatten van deze parameter heeft weinig impact op de schatting.

In de tweede groep, personen met inkomens tussen de €100.000 en €500.000, is het budgettaire belang inclusief de gedragseffecten het grootste. In deze groep zouden veel personen nog steeds naar Nederland komen, en zouden zij, gegeven hun een beperktere

hoogte van ETK, een substantieel kleinere vergoeding voor hun ETK genieten. Ook zou er in deze groep substantiële loonbruteringsplaatsvinden, waardoor de IB-inkomsten vergroot worden.

Het budgettaire belang in de derde groep, personen met inkomens boven de €500.000, is beperkt. Afhankelijk van de grootte van het gedragseffect 'kost het geld' of 'levert het geld op' wanneer de 30%-regeling niet zou bestaan. Deze groep is zodanig elastisch dat de misgelopen belastinginkomsten in de IB groter kunnen zijn dan de 'winst' die geboekt zou worden door deze groep niet meer het voordeel van het 30%-forfait te laten genieten.

In andere woorden: zou de 30%-regeling er niet zijn, dan heeft dit budgettair gezien met name impact op de groep personen met inkomens tussen de €100.000 en €500.000. Bij de lagere inkomens is het budgettair belang beperkt en mogelijk zelfs negatief, en bij de topinkomens is het budgettair belang van de 30%-regeling beperkt en kan het positief of negatief zijn.

Box 3. Budgettair belang werkelijke ETK-regeling

Budgettair belang werkelijke ETK-regeling voor personen die ook in aanmerking komen voor de 30%-regeling

Wanneer de werkelijke ETK-regeling ook niet zou bestaan, zou het budgettaire belang vanwege werkelijk opgevoerde ETK voor personen, die ook in aanmerking komen voor de 30%-regeling, maximaal €462 miljoen (379+69+14) zijn in het basis-scenario. Wij hebben echter geen onderzoek gedaan naar het gedragseffect ten aanzien van 'het niet meer naar Nederland komen indien de werkelijke ETK-regeling ook niet meer zou bestaan'. Maximaal zou het budgettair belang dus €462 miljoen zijn voor deze groep, maar dit zal verminderd worden met misgelopen belastinginkomsten in de IB vanwege personen die niet meer komen vanwege het niet (meer) bestaan van de werkelijke ETK-regeling. Gezien de financiële omvang van de werkelijke ETK (en haar vergoeding) is het denkbaar dat het gedragseffect ten aanzien van 'niet meer naar Nederland komen' aanzienlijk is en het budgettair belang dus substantieel kleiner zou zijn dan €462 miljoen. Ook is hier van belang wat werkgevers doen indien ETK niet meer onbelast vergoed mogen worden: gaan zij het bruteren en merkt de werknemer er niets van, of gaat de werknemer er op achteruit?

Daarbij is het van kardinaal belang om te realiseren dat de werkelijke ETK-regeling een veel grotere doelgroep kent dan de 30%-regeling. Iedere buitenlandse werknemer die ETK heeft komt in aanmerking voor de werkelijke ETK-regeling, maar enkel personen die aan aanvullende criteria voldoen (o.a. de generieke salarisnorm) komen in aanmerking voor de 30%-regeling. Het budgettair belang (en mogelijke impact) van de werkelijke ETK-regeling is dus groter dan de scope die in deze evaluatie van de 30%-regeling wordt gehanteerd.

Tweede-ordegedragseffecten

Zoals in het begin van deze sectie benoemd zijn er drie tweede-ordegedragseffecten geïdentificeerd, namelijk:

- Meer ingekomen werknemers leiden tot meer belastinginkomsten binnen de belasting over de toegevoegde waarde en accijnzen.
- De 30%-regeling leidt tot minder loonbruteringsplaatsvinden vanuit werkgevers, verhoogt hiermee bedrijfswinst en leidt tot meer VPB-inkomsten.
- Ingekomen werknemers zullen kosten met zich meebrengen, doordat zij gebruik maken van publieke voorzieningen.

Hoewel deze gedragseffecten niet zijn meegerekend voor het bepalen van het budgettaire belang gecorrigeerd voor gedragseffecten, worden de eerste twee tweede-ordegedragseffecten hier wel geschat om zo in 6.4 een zo goed mogelijk integraal oordeel over de doelmatigheid van de 30%-regeling te kunnen vellen.¹¹³

Ten aanzien van de belastinginkomsten binnen de belasting over de toegevoegde waarde en accijnzen schatten we deze extra belastinginkomsten op circa €7 miljoen tot €22 miljoen. Het is een grove schatting die als volgt is gemaakt:

- Het totaal aan belastinginkomsten uit belasting over de toegevoegde waarde en accijnzen was €56 miljard (bron: CBS Statline).
- Er waren in 2015 circa 14 miljoen mensen 16 jaar en ouder (bron: CBS Statline). Deze groep zal in Nederland het gros aan inkomsten met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde en accijnzen genereren. Dit komt overeen met circa €4.000 belastinginkomsten per persoon.
- Uitgaande van circa 1.750 tot 5.500 extra ingekomen werknemers vertaalt dit zich in €7 miljoen tot €22 miljoen extra belastinginkomsten.
- In deze schatting is de aanname gemaakt dat de ingekomen werknemers een gemiddelde bijdrage leveren aan de inkomsten in de belasting over de toegevoegde waarde en accijnzen.

Ten aanzien van de loonbrutering schatten we de extra belastinginkomsten in de vennootschapsbelasting in op circa €25 miljoen tot €50 miljoen. Het is een grove schatting die als volgt is gemaakt:

- Zonder 30%-regeling zou er circa €100 miljoen aan extra belastinginkomsten in de inkomstenbelasting zijn ten gevolge van loonbrutering.
- De werkgevers dragen deze kosten, welke in mindering gebracht worden op de winst.
- Hoewel er extra inkomstenbelastinginkomsten zijn (tegen een marginaal tarief van circa 50%) worden deze bedragen niet in de vennootschapsbelasting belast (tegen een tarief van 25%). Dit resulteert erin dat de helft van de extra inkomsten in de inkomstenbelasting 'gemist' worden in de vennootschapsbelasting.
- Aangezien bedrijven winst moeten maken om überhaupt vennootschapsbelasting te betalen, en doordat bedrijven mogelijk een lager effectief tarief in de vennootschapsbelasting hebben (bijv. door gebruik van de Innovatiebox), zal niet de volledige helft van de extra inkomsten in de inkomstenbelasting 'gemist' worden.

¹¹³ Vanwege de complexiteit om de kosten voor het gebruik van publieke voorzieningen te schatten is deze kwantitatieve schatting hier buiten beschouwing gelaten.

6.2 Administratieve lasten

De 30%-regeling realiseert een netto reductie van administratieve lasten van €15 miljoen tot €65 miljoen (in 2015).

Zoals blijkt uit paragraaf 5.2, realiseert de 30%-regeling een **netto reductie van administratieve lasten van €15 miljoen tot €65 miljoen** (samenvattingstabel is hieronder nogmaals weergegeven).

Tabel 21 Schatting reductie administratieve lasten

Administratieve-lastenposten	30%-regeling (mln €)	Werkelijke ETK (mln €)	Reductie (mln €)
Fiscaal-administratieve lasten werkgever	5 - 10	20 - 50	15 - 45
Fiscaal-administratieve lasten werknemer	0 - 5	5 - 10	0 - 10
Juridische lasten	0	0 - 5	0 - 5
HR-beleid	0	0 - 5	0 - 5
Totaal	5 - 15	25 - 70	15 - 65

Het realiseren van de lastenreductie van €25 miljoen tot €70 miljoen kost €5 miljoen tot €15 miljoen aan (andere) administratieve lasten.

6.3 Uitvoeringskosten

De 30%-regeling kent circa €1 miljoen uitvoeringskosten aan de kant van de overheid per jaar.

De derde kostenpost van de 30%-regeling, de uitvoeringskosten, heeft betrekking op de kosten die gemaakt worden om de regeling op te zetten, uit te voeren en bij te sturen. Deze kosten liggen met name bij de Belastingdienst, en in kleinere mate bij de ministeries van Financiën, Sociale Zaken en Werkgelegenheid, en Economische Zaken.

Bij de Belastingdienst is gemiddeld een team van circa 10 fte werkzaam. Bij de ministeries tezamen is dit circa 1 fte. Gegeven kosten voor deze werknemers van €90.000 per fte per jaar, schatten we de uitvoeringskosten op circa €1 miljoen.

6.4 De effecten versus de kosten van de 30%-regeling

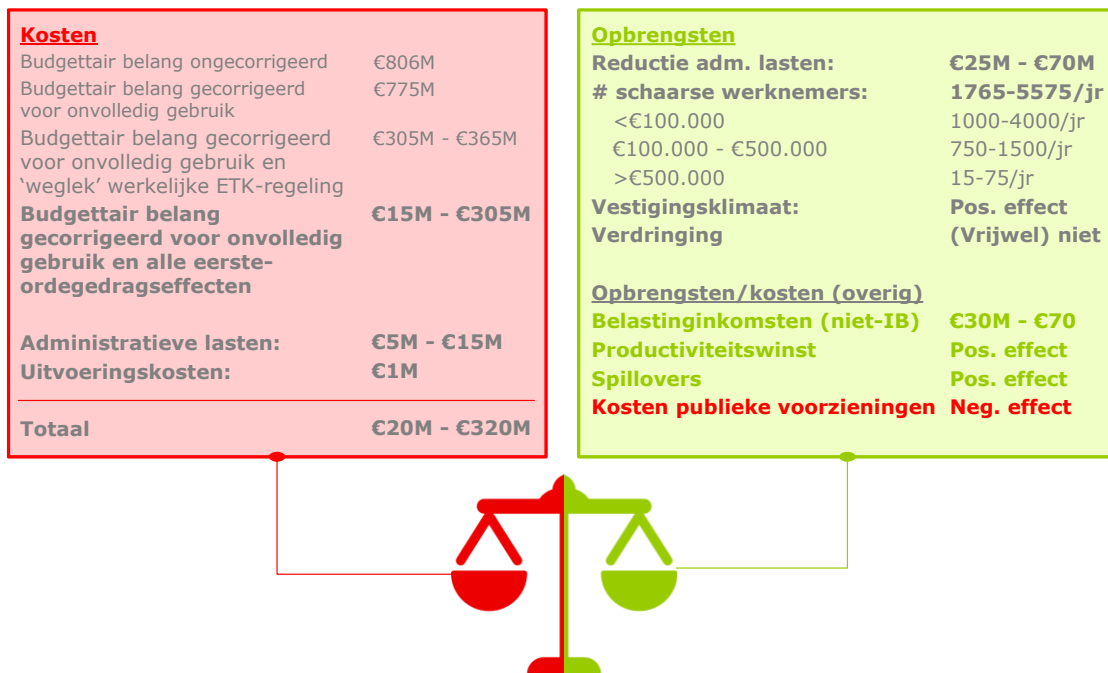
Tegen de kosten van de 30%-regeling van circa €20 miljoen tot €320 miljoen (en de extra kosten omtrent het gebruik van publieke voorzieningen) staan de volgende opbrengsten:

- Reductie van administratieve lasten van €25 miljoen tot €70 miljoen.
- 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.
- Een positief, maar niet te kwantificeren, effect op het aantrekkelijk en competitief houden van het Nederlands vestigingsklimaat.
- Productiviteitswinst van Nederlandse bedrijven en spillovers op het gebied van kennis, innovatie en (internationale) netwerken.
- 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)

Ondanks de behoorlijke mate van onzekerheid in de geschatte opbrengsten en kosten van de 30%-regeling, schatten wij in dat de 30%-regeling een doelmatig beleidsinstrument is; de opbrengsten zijn naar ons oordeel groter dan de kosten.

In hoofdstuk 4 zijn de opbrengsten van de 30%-regeling beschreven, en in dit hoofdstuk zijn de kosten van de 30%-regeling beschreven. In deze sectie worden de opbrengsten en kosten naast elkaar gelegd en beoordelen wij de 30%-regeling op haar doelmatigheid.

Hieronder zijn de opbrengsten en kosten samengevat weergegeven:



Figuur 24 Opbrengsten en kosten van de 30%-regeling

Tegenover de kosten van de 30%-regeling van circa €20 miljoen tot €320 miljoen staan €55 miljoen tot €140 miljoen aan monetariseerbare opbrengsten, 1.765-5.575 (additionele) ingekomen buitenlandse werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid, en een positieve bijdrage aan het aantrekkelijk en competitief houden van het vestigingsklimaat. Daarnaast zijn er nog (niet-kwantificeerbare) opbrengsten in de vorm van productiviteitswinsten van bedrijven en spillovers, en zijn er (niet-kwantificeerbare) kosten in de vorm van (extra) kosten voor publieke voorzieningen doordat er (extra) ingekomen werknemers in Nederland leven.

Hoewel er een zekere mate van onzekerheid ligt in de schattingen van de opbrengsten en kosten, **schatten wij in dat de 30%-regeling een doelmatig beleidsinstrument is**; de opbrengsten zijn naar ons oordeel groter dan de kosten.

Hierbij dient nogmaals opgemerkt te worden dat het nulscenario in deze evaluatie, waar de 30%-regeling tegen afgezet is, een scenario is waarin de 30%-regeling niet bestaat en de werkelijke ETK-regeling wel. We kunnen op basis van deze evaluatie dus niet concluderen of de werkelijke ETK-regeling doelmatig is.

7 Beleidsoverwegingen

In dit hoofdstuk staan we stil bij de uitvoering van de 30%-regeling (7.1), mogelijke aanpassingen aan de 30%-regeling (7.2) en overige overwegingen die tijdens de uitvoering van de evaluatie naar voren zijn gekomen.

7.1 De uitvoering van de 30%-regeling

De 30%-regeling is een regeling die eenvoudig is uit te voeren door de Belastingdienst. Het voorkomt in hoge mate controles, discussies en rechtszaken over welke kosten daadwerkelijk extraterritoriaal zijn. Er zijn enkele kleine uitdagingen in de uitvoering aangaande: (1) de digitalisering van dossiers, (2) bepaling van de woonplaats van de (eventuele) gebruiker en (3) bepaling van geclassificeerde onderzoeksinstellingen.

7.1.1 Uitvoering en handhaving

De uitvoering van de 30%-regeling is vele malen eenvoudiger dan bij de werkelijke ETK-regeling. Er is namelijk geen discussie over wat precies wel en geen ETK zijn. Voor de Belastingdienst is de regeling in generieke zin 'eenvoudig' uit te voeren. De 30%-regeling is ook relatief eenvoudig en is in algemene zin begrijpelijk voor zowel werkgever als werknemer. Voor inkomende buitenlandse werknemers is het gehele Nederlandse systeem (fiscaal, wonen, zorg, cultuur, et cetera) complex. We hebben sterke indicaties dat slechts een klein deel zich verdiept in het Nederlandse fiscale systeem (en de 30%-regeling hierin). Het is daarom een groot voordeel dat de 30%-regeling transparantie en voorspelbaarheid creëert. De (sporadische) onduidelijkheid rondom de regeling lijkt met name te zitten in de combinatie met andere regelingen (wat mag nog extra onbelast vergoed worden buiten de 30%-regeling?), en het 'splitsen' van het loon in het loon dat minimaal de generieke salarisnorm moet zijn en de onbelaste vergoeding.

Handhaving op eventuele mogelijke frauduleuze constructies 'achter' de 30%-regeling, constructies waarin de 30%-regeling een rol speelt, is er volgens een aantal gesprekspartners niet of nauwelijks. Met het oog op verdringing wordt er door enkele geïnterviewden gewaarschuwd voor onzuivere praktijken. Tegelijkertijd hebben we op basis van onze analyses geen indicaties van verdringing door de 30%-regeling, en zien wij geen logische frauduleuze constructies die 'misbruik' maken van de 30%-regeling. Wel is het goed mogelijk dat er frauduleuze constructies bestaan in relatie tot de werkelijke ETK-regeling. Hier hebben wij echter geen onderzoek naar uitgevoerd en kunnen wij derhalve ook geen conclusies over trekken.

7.1.2 Digitalisering

Op dit moment worden dossiers nog fysiek ingediend bij de Belastingdienst. Dat betekent dat er binnen de Belastingdienst enkele FTE's nodig zijn om deze documenten in te voeren in digitale systemen. Dit is een relatief inefficiënte methode.

Een efficiënter alternatief voor het bovenstaande zou een DigiD-koppeling via de site van de Belastingdienst zijn waar dossier digitaal worden ingediend. Hierdoor zijn de dossiers direct digitaal. Aan de andere kant moet dit ook niet als een perfecte oplossing gezien worden. Ten eerste zijn er uiteraard kosten verbonden aan de ontwikkelingen van dergelijke systemen. Ten tweede zal een deel van het dossier niet eenvoudig volledig te digitaliseren zijn, denk

aan rekeningen van gas en licht om de woonplaats vast te stellen. Uiteraard zijn deze wel in te scannen en te integreren in de systemen, maar uiteindelijk zal dit toch nog door een persoon moeten worden gecontroleerd.

7.1.3 Bepaling van woonplaats

Complexiteit in de uitvoering zit ook in het vaststellen waar iemand woonde voordat hij/zij in Nederland komt werken. Het voorbeeld dat het vaakst genoemd wordt zijn master studenten die in Nederland hun Master-diploma halen of stage lopen. Het is niet altijd eenduidig vast te stellen of deze personen van Nederland daadwerkelijk hun woonplaats gemaakt hebben voordat ze in Nederland de arbeidsmarkt betreden.

7.1.4 Definitie van onderzoeksinstelling

Eerder in dit stuk gaven we aan dat in de 30%-regeling "Voor ingekomen werknemers die wetenschappelijk onderzoek doen bij een onderzoeksinstelling géén salarishnorm [geldt]". In de uitvoering heeft de Belastingdienst een uitdaging bij het bepalen welke organisaties wel of geen onderzoeksinstelling zijn. In het Vreemdelingenbesluit 2000 artikel 1.11 sub a en b. zijn hier bepalingen over genomen, maar ook hiermee kan dit Belastingdienst niet bepalen welke instellingen er allemaal de benodigde classificatie hebben.

7.2 Mogelijke aanpassingen aan de 30%-regeling

In dit rapport wordt ingeschat dat de 30%-regeling een doeltreffende en doelmatige regeling is. Wij denken dat enkele aanpassingen mogelijk een positief effect hebben op de doeltreffendheid, doelmatigheid en/of de passendheid van het forfait: (1) verkorting van de looptijd naar vijf of zes jaar; (2) vergroten van de 150-km-grens; (3) verlaging van het forfait bij inkomens boven de €100.000. Er zijn andere aanpassingen (zoals een andere vaste forfaithoogte dan 30%) geanalyseerd, maar die liggen minder voor de hand.

De 30%-regeling is naar onze inschatting doeltreffend en doelmatig. In deze paragraaf gaan we nader in op mogelijke aanpassingen aan de 30%-regeling om deze nog doeltreffender en doelmatiger te maken. Omdat een van de doelen van de 30%-regeling het verlagen van administratieve lasten is, houden we er rekening mee dat de aanpassingen de eenvoud van de regeling niet (te sterk) aantasten. Daarnaast kijken we naar een derde concept: de passendheid van het forfait, ofwel de mate waarin de werkelijk gemaakte ETK van een werknemer overeenkomen met het forfait van 30%.

7.2.1 Verkorting van de looptijd naar vijf of zes jaar

De looptijd van de regeling is momenteel acht jaar. Het is mogelijk dat een verkorting van de looptijd naar vijf of zes jaar zorgt voor een hogere doelmatigheid terwijl de doeltreffendheid nauwelijks beperkt wordt.

Uit de data blijkt dat 80% van de gebruikers van de 30%-regeling deze niet langer dan 5 jaar gebruikt. Wij verwachten dat binnen de groep die de regeling wel langer gebruikt een substantieel aandeel buitenlandse werknemers zit die zich in Nederland structureel of zeer langdurig vestigen. Hierdoor zullen de laatste jaren weinig additionele positieve effecten hebben op overwegingen om naar Nederland te komen. Bovendien valt het vestigen voor langere termijn buiten de scope van de regeling. In paragraaf 2.1.2 schreven we dat ETK alleen vergoed kunnen worden als sprake is van *tijdelijk* verblijf buiten het land van herkomst.

In onze internationale analyse (2.3) werd duidelijk dat in het buitenland vrijwel overal een looptijd van vijf jaar gehanteerd wordt. Nederland steekt er hier met acht jaar sterk bovenuit. Er is een goed argument te maken om de looptijd van de Nederlandse regeling ook terug te brengen naar vijf jaar en zo de facto de standaard te volgen. Maar er is ook een goed argument om juist te kiezen voor zes jaar om zo het competitieve voordeel te behouden.

We verwachten dat een reductie van de looptijd de doelmatigheid verbetert. Dit gaat wellicht ten koste van een stuk(je) doeltreffendheid: de regeling wordt net iets minder aantrekkelijk voor bedrijven, een aantal buitenlandse werknemers komt door deze wijziging mogelijk net niet meer naar Nederland. Vanuit een maatschappelijk perspectief kan het ook de passendheid ten goede komen, omdat deze aanpassing het voordeel van de regeling reduceert voor de gebruikers die zich sowieso structureel of zeer langdurig in Nederland vestigen.

7.2.2 Vergroten van de 150-km-grens

Op dit moment komen alleen werknemers die verder dan 150 kilometer van de Nederlandse grens woonachtig waren in aanmerking voor de 30%-regeling. Het is mogelijk dat het vergroten van de 150-km-grens zorgt voor een hogere doelmatigheid terwijl de doeltreffendheid niet sterk beperkt wordt.

In 2012 is de 150-km-grens ingevoerd. Een van de ideeën hierachter was dat dit verdringing voorkomt. Zonder deze 150-km-grens kon het in de grensstreken immers fiscaal aantrekkelijker zijn om net over de grens personeel te gaan werven. Wij hebben gezien dat de invoering van de 150-km-grens er toe heeft geleid dat het aantal Belgische gebruikers van de regeling sterk is gedaald. Echter, uit onze analyses van werkelijke ETK uitgesplitst naar land van herkomst zien we nog steeds dat gebruikers uit naburige landen (Verenigd Koninkrijk, Frankrijk, Duitsland en in mindere mate Italië en Spanje) in veel gevallen een overcompensatie krijgen. Dit komt vooral omdat deze gebruikers relatief lage reiskosten en COLA-kosten hebben.

Het is een optie om de 150-km-grens te vervangen door een set aan landen. Waarschijnlijk maakt dit model de regeling ook nog eens eenvoudiger. Vanuit dit het perspectief van dit onderzoek ligt een set aan Noord-West-Europese landen voor de hand zoals: Verenigd Koninkrijk, België, Luxemburg, Frankrijk, Duitsland en Denemarken. We kunnen ons echter ook voorstellen dat vanuit het perspectief van beleidsconsistentie het logischer is om alle EU-landen als uitgangspunt te nemen.

7.2.3 Verlaging van forfait bij zeer hoge inkomens

Op dit moment kunnen gebruikers van de 30%-regeling 30% van hun loon inclusief vergoeding onbelast door hun werkgever uitgekeerd krijgen. Zoals aangegeven is dit gemiddeld een goede inschatting van de werkelijke ETK. We zien echter dat de werkelijke ETK maar beperkt toenemen indien het loon stijgt. Bij (zeer) hoge inkomens is er een (zeer) groot verschil tussen de werkelijke ETK en het 30%-forfait. Een verlaging van het forfait voor de (zeer) hoge inkomens zal zorgen voor een meer passende vergoeding.

Op basis van eerder inschattingen denken wij dat het effect bij lonen tussen €100.000 tot €500.000 zal zijn dat de doeltreffendheid van de regeling omlaag gaat. Dit komt omdat juist in deze categorie veel ingekomen werknemers zullen zitten die zeer 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 lonen hoger dan €500.000 per jaar schatten wij in dat er een kleine impact zal zijn op de doeltreffendheid, omdat het om een klein aantal additionele buitenlandse

werknemers gaat. Impact op de doelmatigheid zal naar verwachting zeer klein zijn, omdat deze groep sterk fiscaal optimaliseert en alternatieve belastingconstructies zal weten in te richten.

Wij zien een aantal opties om het forfait bij zeer hoge inkomens te verhogen: (1) het instellen van een maximum en (2) het beperken tot vast loon. Beide opties zullen de regeling slechts beperkt minder eenvoudig maken, indien goed ingevoerd.

Maximering/aftopping

Maximering/aftopping van de regeling is een veel geopperde mogelijke wijziging aan de regeling. Dit kan worden ingevuld door een absoluut maximum in te stellen van de absolute maximale uit te keren forfaitaire vergoeding, uitgedrukt in euro per jaar. Een andere optie is om de forfaitaire regeling maar tot een bepaald deel van het loon te laten gelden.

Beperking tot vast loon

Momenteel komt variabel loon, zoals opties en bonussen, ook in aanmerking als 'grondslag' voor het berekenen van de maximaal toegestane onbelaste vergoeding. Een geopperde suggestie is om dit te beperken tot vast loon. Uit de interviews zijn signalen afgegeven dat de zeer hoge inkomens geregeld voor een flink deel bestaan uit variabele vergoedingen. Dit kunnen bonussen zijn, maar ook winstuitkeringen of verwerving van aandelen en opties. Hierdoor kunnen er zeer sterke wisselingen zijn in het jaarlijkse inkomen. Wel moet worden opgemerkt dat beroepen met een sterk variabel inkomen (ook wanneer dit geen topinkomens zijn) sterk worden geraakt. Echter, deze groep kan nog steeds van de werkelijke ETK-regeling gebruik maken.

7.2.4 Andere mogelijke aanpassingen (die minder voor de hand liggen)

De hoogte van het forfait aanpassen

Indien men een enkel forfait wilt handhaven (ongeacht de eigenschappen van de gebruiker), dan achten we de hoogte van het 30%-forfait accuraat. Wij stelden op basis van ons ETK-model vast, dat de hoogte van het 30%-forfait de werkelijk gemaakte ETK gemiddeld genomen goed benadert.

Indien men het forfait zou verlagen naar 25% zou er budgettair gezien 'winst' geboekt worden door het bieden van een kleinere onbelaste vergoeding, met name voor de hogere inkomens. De lagere inkomens zouden vermoedelijk nog steeds grotendeels de forfaitaire regeling verkiezen boven de werkelijke ETK, wat een budgettaire besparing oplevert. Een argument tegen deze aanpassing is dat Nederland hiermee zou afwijken van de internationale trend waarin deze vergoeding juist groeit. Dit zal een negatieve impact hebben op het vestigingsklimaat.

Een tijdsafhankelijk forfait invoeren

Indien men de hoogte van het forfait beter passend wil maken voor verschillende situaties, zou er onderscheid gemaakt kunnen worden naar tijd (bijv. de eerste 2 jaar 35%, daarna 25%). Op deze manier zou het forfait passender zijn.

Als wij kijken naar deze optie, dan lijken ons de nadelen groter dan de voordelen. De voornaamste nadelen liggen in de beperkte transparantie en meer complexe uitvoering. Ook wordt de regeling aanzienlijk minder eenvoudig. Het voordeel zit vooral in een meer passende verdeling over de tijd. De impact op doeltreffendheid en doelmatigheid zal waarschijnlijk beperkt zijn.

Schaarstetoets invoeren (als alternatief voor de generieke salarishnorm)

Het gebruik van de generieke salarishnorm wordt door de meeste stakeholders als positief ervaren. Hoewel de generieke salarishnorm wellicht geen perfecte indicator is voor schaarste (met name bij de lagere lonen), is het wel een vrij goede indicator en is het gebruik van een dergelijke norm eenvoudig en transparant. Werkgevers, werknemers, fiscaal adviseurs en de Belastingdienst weten waar zij aan toe zijn, en weten van tevoren of de medewerker als schaars wordt gezien.

Een aantal gesprekspartners hebben de (her)invoering van een inhoudelijke schaarstetoets geopperd als wenselijk alternatief, met name omdat er vrees is voor verdringing (bij de lagere lonen). Uit onze analyse blijkt dat de 30%-regeling zelf niet of nauwelijks tot extra verdringing leidt. In theorie zou een inhoudelijke schaarstetoets (nog) beter kunnen werken dan de salarishnorm, maar het vraagt veel van de personen die de beoordelingen moeten maken. Om schaarste goed te kunnen beoordelen is kennis nodig van de specifieke markt, het specifieke bedrijf en de specifieke activiteiten. Het zou dan in grote teams van beoordelaars opgezet moeten worden, en ook dan is het geen triviale exercitie.

Het ligt vanuit uitvoeringsperspectief in combinatie met vrees voor verdringing meer voor de hand om de generieke salarishnorm te verhogen dan om een inhoudelijke schaarstetoets in te voeren. Het sterkste argument is dat de inhoudelijke toets de regeling zeer onvoorspelbaar en complex kan maken.

De hoogte van de generieke salarishnorm verhogen

Er worden doorgaans twee argumenten aangevoerd voor het aanpassen (verhogen) van de generieke salarishnorm. Ten eerste zou het bijdragen aan het beheersbaar houden van het budgettair belang. Ten tweede zou het verdringing, die met name bij lage lonen speelt, tegen moeten gaan.

Zoals we hebben aangetoond in 4.1 heeft de groep net boven de salarishnorm relatief hoge ETK, en zouden zij bij het verhogen van de salarishnorm overstappen op de werkelijke ETK-regeling. Het licht verhogen van de generieke salarishnorm heeft daarom geen/amper effect op het budgettair belang, noch gaat het extra verdringing (waarvan we hebben gesteld dat hier geen sprake van is) tegen. Om (significant) effect te sorteren op het budgettair belang dient de generieke salarishnorm flink verhoogd te worden.

De hoogte van de generieke salarishnorm is nu zodanig dat er inderdaad nog enige discussie bestaat over de schaarste van sommige werknemers met een loon net boven de salarishnorm. Indien de norm (substantieel) naar boven zou worden bijgesteld, zal er weinig discussie resteren. Tegelijkertijd hebben we geconstateerd dat de 30%-regeling niet of nauwelijks tot extra verdringing leidt.

7.3 Andere overwegingen

Het zou ons inziens goed zijn om een discussie te voeren over de scope van de extraterritoriale kosten. Vooral het feit dat de (veel) hogere kosten voor het levensonderhoud in Nederland wel worden meegenomen, maar geen rekening wordt gehouden met (veel) hogere inkomsten in Nederland vinden we opmerkelijk.

7.3.1 Aanpassing scope van de ETK

Een mogelijke wijziging is het beperken van de scope van ETK. Deze wijziging lijkt met name relevant voor de werkelijke ETK-regeling, omdat er binnen de 30%-regeling geen bewijslast

is. Wel kan het voor de 30%-regeling relevant zijn in combinatie met een eventuele verlaging van het forfait.

Een substantiële kostenpost die voor wijziging in overweging genomen zou kunnen worden, is de cost of living allowance. Deze wordt op basis van verschillen in koopkrachtpariteit vastgesteld. Hoewel deze kostenpost in zichzelf te rechtvaardigen is, wordt er in de regeling geen rekening gehouden met 'extraterritoriale inkomsten'. Als de kosten voor levensonderhoud in Nederland een factor 3 hoger liggen dan in het land van herkomst, maar de lonen zijn een factor 2 hoger, dan zou een conversiefactor van 1,5 (3/2) mogelijk beter te rechtvaardigen zijn dan een factor 3. Indien de cost of living allowance versoerd zou worden, zou een lager forfaitair percentage ook te legitimeren zijn.

7.3.2 *Beleidsconsistentie heeft grote waarde*

In dit hoofdstuk is een aantal wijzigingsopties besproken. Een argument om niets aan te passen is het argument van beleidsconsistentie. Een stabiele overheid met stabiel beleid wordt gewaardeerd door bedrijven (en werknemers). Dit wordt in gesprekken duidelijk aangegeven. Een wijziging zou in zichzelf de doelmatigheid of doeltreffendheid kunnen vergroten, maar zou in totaliteit bezien meer schade aan kunnen richten.

Uit gesprekken met bedrijven en partijen die zich bezighouden met buitenlandse investeringen en buitenlandse bedrijvigheid komt ook naar voren dat er momenteel veel 'schuift' in het politiek-economische landschap. Zo speelt er onder meer de Brexit, waardoor een deel van de daar gevestigde bedrijven relocatie overweegt, en voor andere bedrijven die zich willen vestigen in Europa valt het VK momenteel vaak af. Verder speelt op dit moment de onzekerheid wat betreft eventuele wijzigingen in het fiscale systeem van de Verenigde Staten. Beiden leiden tot een concurrentievoordeel voor Nederland wat vestigingsklimaat betreft.

Tenslotte geven verschillende gesprekspartners aan dat het onverstandig is om als Nederland als enig land haar fiscale voorziening voor inkomende buitenlandse werknemers te versoeren of af te schaffen. Veel omliggende landen kennen een vergelijkbare regeling, waardoor Nederland volgens de gesprekspartners 'de verliezer' zou worden.

7.3.3 *Maak een zorgvuldige overweging over de koppeling met Artikel 2.6*

In de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt in artikel 2.6 aangegeven dat gebruikers van de 30%-regeling *kunnen kiezen voor gehele of gedeeltelijke toepassing van de regels van deze wet voor buitenlandse belastingplichtigen*.¹¹⁴ Wij hebben in dit onderzoek ons gericht op de 30%-regeling en niet op deze partiële buitenlandse belastingplicht. Door de koppeling in Wet inkomstenbelasting 2001 zijn ze toch duidelijk met elkaar verbonden.

Wij hebben geen onderzoek gedaan naar de doelmatigheid en doeltreffendheid van de partiële buitenlandse belastingplicht. Wij kunnen ons echter voorstellen dat een situatie waarin er geen 30%-regeling bestaat en geen partiële buitenlandse belastingplicht van toepassing is, er een zeer sterke negatieve prikkel is voor personen met een hoog inkomen en hoog vermogen om zich in Nederland te vestigen. Wij achten de kans groot dat er in deze situatie geen sprake is van doelmatig beleid.

¹¹⁴ Zie artikel 2.6 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

Bijlage 1. Extraterritoriale kosten

In de wet staat geen definitie van ETK; het betreft dus een open begrip. De lijst op de website van de Belastingdienst is dan ook niet limitatief. Een aantal ETK is als zodanig vastgesteld tijdens de parlementaire behandeling van de Belastingherziening 2001 en op basis van het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 11 februari 2004, BWBR0016382. De opsomming op de site van de Belastingdienst is daar een weergave van.

De ETK bestaan onder meer uit:

- 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 (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 kosten voor het aanvragen of omzetten van officiële persoonlijke papieren, zoals verblijfsvergunningen, visa en rijbewijzen
- de kosten voor medische keuringen en vaccinaties voor het verblijf in het werkland
- de dubbele huisvestingskosten, omdat de werknemer in het land van herkomst blijft wonen, bijvoorbeeld hotelkosten
- de (1e) huisvestingskosten. Als u huisvesting verstrekt, zijn alleen de (1e) huisvestingskosten die boven 18% van het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking uitkomen, ETK. De rest van de kosten is loon. Als de werknemer zelf huurt, mag u de 18%-rekenmethode ook toepassen om het meerdere onbelast te verstrekken. In het algemeen kunt u de huisvestingskosten voor meubilair niet onbelast vergoeden of verstrekken.
- de kosten voor opslag van het deel van de boedel dat niet wordt verhuisd naar het werkland
- de reiskosten naar het land van herkomst, bijvoorbeeld voor familiebezoek of gezinshereniging
- de extra kosten voor het laten invullen van de aangifte inkomstenbelasting als dat duurder is dan het laten invullen van de aangifte door een vergelijkbare belastingadviseur in het land van herkomst. Hierbij geldt een maximum van €1.000 per werknemer.
- de cursuskosten om de taal van het werkland te leren voor de werknemer en voor de gezinsleden die bij hem verblijven
- de extra (niet-zakelijke) gesprekskosten voor telefoneren met het land van herkomst
- de kosten van een aanvraag vrijstelling sociale zekerheid, zoals een A1/E101-verklaring
- de extra kosten voor schoolgelden voor een internationale school of voor een internationale afdeling van een gewone school. Hiervan is sprake als:
 - de opleiding op de betreffende (afdeling van de) school is gebaseerd op een buitenlands stelsel
 - de school of de afdeling vooral bedoeld is voor kinderen van uitgezonden werknemers

De volgende kosten zijn geen ETK en deze mogen dus niet onbelast vergoed of verstrekt worden:

- de uitzendtoelagen, bonussen en vergelijkbare vergoedingen (foreign service premium, expat allowance, overseas allowance)
- de vermogensverliezen
- de aan- en verkoopkosten van een woning (reimbursement expenses purchase house, brokers fee)
- de compensatie voor hogere belastingtarieven in het werkland (tax equalization)

Daarnaast zijn er op deze lijst nog aan aantal aanvullingen van wat de Belastingdienst in de praktijk als ETK aanvaardt en die wat vaker dan incidenteel voorkomen:

- De extra kosten van de belastingadviseurs voor de taxplanning e.d. van de werknemer zelf als gevolg van de uitzending. Payroll kosten komen voor rekening van de werkgever.
- Extra kosten van niet ambulante uitzendingen (wat langere werkperioden buitenlandse vestigingen e.d.) door ingekomen werknemers.
- Extra kosten van kennismaken met het werkland voor het gezin (scholen zoeken e.d.).
- Extra kosten van zoeken baan partner ingekomen werknemer

Als werkgevers menen dat bepaalde andere kosten ETK zijn, moeten zij dat aannemelijk maken. Als de Belastingdienst het daar niet mee eens is, kan de Belastingdienst onbelaste vergoeding weigeren en kunnen werkegevers de vraag of de kosten ETK zijn, aan de rechter voorleggen.

Bijlage 2. Modellerings ETK

Om de werkelijke ETK vast te stellen heeft Dialogic een ETK-model ontwikkeld. Met behulp van dit model kan worden bepaald hoe hoog het percentage ETK is ten opzichte van het brutoloon. Dit biedt inzicht in hoe het daadwerkelijk percentage zich verhoudt tot het 30%-forfait.

Het model op hoofdlijnen

Het model berekent per gebruiker (in 2015) per jaar, vanaf jaar 1 t/m jaar 8, een minimaal en maximaal bedrag per ETK-post op basis van vastgestelde 'inputparameters'. De ETK-posten en bijbehorende relevante worden verderop in deze bijlage in detail beschreven. De inputparameters zijn o.a. het brutoloon, de nationaliteit, het aantal gezinsleden en de woonsituatie (koop/huur). Alle separate kostenposten worden opgeteld naar een totaal minimum en een totaal maximum van de ETK. Het gemiddelde van het minimale en maximale bedrag voor een jaar is genomen als schatting van de ETK in dat jaar.

In het model zijn de top 14 nationaliteiten opgenomen. Deze selectie is gebaseerd op het feitelijk regelinggebruik in 2015. De nationaliteiten zijn: India, Verenigd Koninkrijk, Duitsland, Verenigde Staten, Frankrijk, China, Italië, Spanje, Polen, Japan, Rusland, Turkije, België en Roemenië.

Input voor het model

Het model is gebaseerd op de volgende data:

- **Belastingdienst:** fiscale data over de gebruikers (loon, beschikkingen)
- **Centraal Bureau voor de Statistiek:** diverse microdatabestanden met betrekking tot nationaliteit, gezinssamenstelling, woonsituatie (koop/huur)
- **Survey onder gebruikers:** data over het aantal reizen dat men maakt, de bruto woonquote onder gebruikers (naar inkomensgroep)
- **Overige online informatiebronnen:** data over 'cost of living' en koopkrachtpariteit, ticketprijzen, kosten taalcursussen, kosten omzetten documenten, kosten medische keuring.

Technische verwerking

Het ETK-model bevat per ETK-post een berekeningswijze, waarbij iedere post diverse parameters als input heeft. Dit model is tevens in de CBS-microdata-omgeving gebracht. Binnen deze omgeving zijn bepaalde inputparameters bekend vanuit het CBS (bijv. nationaliteit en aantal gezinsleden), en zijn andere inputparameters geïmporteerd in de CBS-omgeving (bijv. jaarlijks aantal reizen naar het land van herkomst). In deze CBS-omgeving is voor iedere individuele gebruiker een ETK-raming gemaakt door de circa 56.000 gebruikers, met hun eigen inputparameters, middels een script in het model te laden en de uitkomsten weg te schrijven naar een resultaat-file. De uitkomsten op microniveau zijn geaggregeerd naar verschillende groepen en zijn vervolgens geëxporteerd uit de CBS-omgeving.

ETK-posten

In het model zijn de volgende kostenposten opgenomen:

Basismodel

- eerste huisvestingskosten
- cost of living allowance (COLA)
- kennismakingsreis
- aanvragen/omzetten officiële persoonlijke papieren
- medische keuringen
- reiskosten naar het land van herkomst
- extra kosten belastingaangifte
- cursuskosten Nederlandse taal
- telefoonkosten
- aanvraag vrijstelling sociale zekerheid

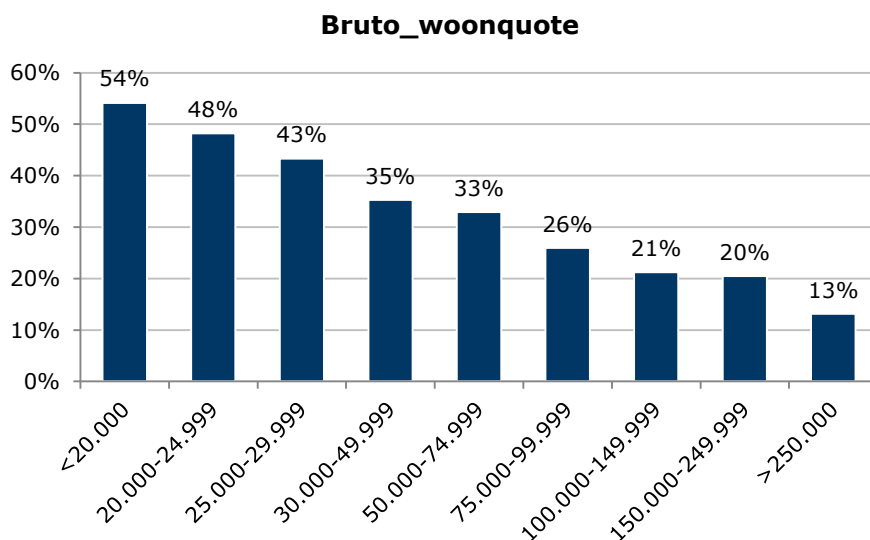
Voor de totaalraming (Figuur 13) zijn tevens nog enkele aanvullende correcties doorgevoerd m.b.t. opslagkosten, dubbele huisvestingskosten en een 'selectiebias' in de geselecteerde landen voor het model (in het kader van koopkrachtpariteit). Deze aanvullende correcties zijn niet meegenomen in de uitsplitsingen naar land van herkomst en inkomen, omdat deze correcties op microniveau moeilijk te maken zijn, en de verschillen tussen landen en inkomens op basis van dit 'basismodel' nog steeds goed te identificeren zijn (het zijn enkel wat 'conservatievere' schattingen van de werkelijke ETK). Deze additionele correcties worden aan het eind van deze bijlage nader toegelicht.

Aangezien bovenstaande ETK-posten niet limitatief zijn, kunnen er in werkelijkheid nog additionele ETK zijn. Echter, bovenstaande kostenposten worden geacht de grootste (en meest voorkomende) kostenposten te zijn.

Binnen deze set zijn de *cost of living allowance (cola)*, *reiskosten naar het land van herkomst* en de *huisvestingskosten* de grootste kostenposten. Deze drie kostenposten zijn in de meeste gevallen verantwoordelijk voor circa 90% van de totale extraterritoriale kosten. Met betrekking tot de *cost of living allowance* dient opgemerkt te worden dat de hoogte hiervan sterk afhankelijk is van het land het van herkomst van de werknemer. Als een werknemer afkomstig is uit een land met een lage koopkrachtpariteit dan zal de *cost of living allowance* hoog zijn, en vice versa. Ook zijn er een aantal kostenposten die alleen in de eerste twee jaar voorkomen. Dit zijn *kosten voor een kennismakingsreis*, *kosten voor het aanvragen van administratieve documenten* en *kosten voor het volgen van een taalcursus*. Dit kunnen ook aanzienlijke kostenposten zijn. Daarnaast zijn er een aantal terugkerende kostenposten die in het algemeen geen substantiële impact hebben op de totale extraterritoriale kosten. Hierbij moet gedacht worden aan *extra (niet-zakelijke) gesprekskosten voor telefoneren met het land van herkomst*, *kosten voor medische keuringen en vaccinaties* en *extra kosten voor het laten invullen van de aangifte inkomstenbelasting*.

Eerste huisvestingskosten

De huisvestingskosten die hoger zijn dan 18% van het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking zijn ETK. Om zicht te krijgen op de omvang van deze ETK-post is in de online survey uitgevraagd [1] wat het brutoloon is en [2] wat men kwijt is aan woonlasten (incl. gas/water/licht). Op basis van deze twee parameters is een bruto woonquote vastgesteld voor verschillende inkomensgroepen, zie de figuur hieronder:



Figuur 25 Bruto woonquote van gebruikers naar inkomensklasse. Bron: survey

Voor iedere gebruiker is het brutoloon bekend. Bijbehorende schatting van de bruto woonquote (hierboven) minus 18% is gehanteerd als omvang van de ETK-post.

Verloop over tijd: jaar 1 t/m 8

Cost of Living Allowance (COLA)

Om de extra kosten voor levensonderhoud door een hoger prijspeil in Nederland t.o.v. het land van herkomst vast te stellen is eerst het verschil in koopkrachtpariteit per land t.o.v. Nederland vastgesteld. Er zijn meerdere bronnen hiervoor, waaronder de Wereldbank. Het Rijk hanteert ook bepaalde woonlandfactoren die vastgesteld zijn op basis van Wereldbankcijfers. Deze waren echter niet beschikbaar voor alle landen in ons model. Voor de landen waar deze wel beschikbaar waren hebben we deze vergeleken met de PPP-cijfers van de Wereldbank, en deze kwamen overeen (waarbij de cijfers vanuit het Rijk naar beneden afgerond zijn). Vanwege beschikbaarheid is er dus gerekend met data van de Wereldbank, a.d.h.v. de volgende indicator: *Price level ratio of PPP conversion factor (GDP) to market exchange rate (2015)*. Omdat de Verenigde Staten het basisland is in deze index is deze t.b.v. het model omgerekend naar Nederland als basisland.

De berekening voor deze ETK-post is als volgt opgebouwd:

1. Een gebruiker heeft een brutoloon. Dit brutoloon is omgerekend naar een netto inkomen (aftrek van belastingen).¹¹⁵
2. Op dit netto inkomen is een spaarquote geprojecteerd en is deze afgetrokken van het netto inkomen om bestedingen over te houden. De spaarquote is vastgesteld op basis van CBS-cijfers (CBS Statline) met betrekking tot 'Inkomen, bestedingen en vermogen huishoudens; kerncijfers, NR'.
3. Van de bestedingen zijn de huisvestingskosten (uit de vorige kostenpost) afgetrokken, waarmee dus 'de rest' van de bestedingen resteren; dit restant definiëren wij als de 'cost of living'.

¹¹⁵ Er is geen rekening gehouden met eventuele beïnvloedende factoren rondom pensioen(opbouw)

4. Door middel van de PPP conversion factor is bepaald hoeveel de gebruiker had betaald in zijn land van herkomst. Indien de gebruiker in Nederland meer betaalt voor zijn 'cost of living', is het verschil in kosten als ETK aangemerkt.

Verloop over tijd: jaar 1 t/m 8.

Kennismakingsreis

Bij een kennismakingsreis naar Nederland is ervan uitgegaan dat iemand 6 nachten en 7 dagen verblijft. De kosten voor een kennismakingsreis zijn als volgt opgebouwd:

- *Kosten vliegpreis:* retour, indien mogelijk vanaf hoofdstad betreffende land naar Amsterdam, met KLM. De prijzen zijn één maand voor gepland vertrek opgezocht en de reis maand is maart. In het model zijn prijzen voor economy-class-vluchten opgenomen.
- *Aanvullende reiskosten:* voor aanvullende reiskosten bovenop het vliegticket (zoals trein/bus/taxi/auto) wordt 10% van de ticketprijs gerekend.
- *Hotelkosten voor 6 nachten:* er is uitgegaan van een tweepersoonskamer in een hotel in Amsterdam. In het model kan gekozen worden voor een standaardkamer of een luxe kamer. De gemiddelde prijs voor een standaard tweepersoonskamer in een hotel in Amsterdam (€150) is gebaseerd op de Trivago Hotelprijsindex (tHPI). De prijs voor een luxe kamer (€350 per nacht) is gebaseerd op een selectie van luxehotels in Amsterdam volgens Tripadvisor. In het ETK-model kan met de parameter 'Luxe verblijf kennismakingsreis' worden aangegeven of de werknemer in een standaard of luxe tweepersoonskamer verblijft.
- *Kosten eten:* 7 dagen uiteten (lunch + diner). Er is een onderscheid gemaakt tussen standaard en luxe uiteten. Voor standaard uiteten is een bedrag van €30 per persoon aangehouden (gebaseerd op onderzoek van ING economisch bureau). Voor luxe uiteten is geschat dat dit bedrag dubbel zo hoog is (€60 p.p.). Een standaard lunch is ingeschat op €15 p.p. en een luxe lunch is ingeschat op €30 p.p. In het ETK-model kan met de parameter 'Luxe verblijf kennismakingsreis' worden aangegeven of de werknemer een standaard of luxe lunch en diner eet.
- *Kosten visum:* voor EU-burgers zijn er geen visumkosten. In andere gevallen is het €60 per volwassene, €0 voor kinderen tot 6, en €35 voor kinderen tussen de 6 en 12. Voor reizigers uit bepaalde landen, waaronder Rusland is het ook €35 per visum per persoon¹¹⁶.
- *Extra personen:* De parameter 'Gezinsleden' geeft aan hoeveel gezinsleden er mee komen tijdens de kennismakingsreis. In het ETK-model wordt a.d.h.v. deze parameter berekend hoeveel extra kosten er worden gemaakt tijdens de kennismakingsreis door het aantal gezinsleden te vermenigvuldigen met de totale kosten die worden gemaakt tijdens de kennismakingsreis per persoon.

Verloop over tijd: jaar 1.

Aanvragen/omzetten officiële persoonlijke papieren

Onder deze post zijn de volgende kosten opgenomen:

- *Kosten voor het omzetten van een rijbewijs:* gebruikers van de 30%-regeling kunnen hun buitenlands rijbewijs kosteloos inruilen voor een Nederlands rijbewijs.¹¹⁷

¹¹⁶ <https://www.reisverzekeringblog.nl/kosten-visum-voor-nederland/>

¹¹⁷ <https://www.dpa.nl/international/blog/30-regeling-hoe-nederland-arbeidsmobiliteit-binnen-europa-bevordert/>

- *Kosten voor een verblijfsvergunning*: in deze post is een onderscheid gemaakt tussen EU burgers en anders. Voor werknemers uit EU landen is een verblijfsvergunning niet van toepassing¹¹⁸. Daarnaast zijn er verschillende kosten waar het gaat om een verblijfsvergunning voor: kennismigrant, arbeid in loondienst, seizoenarbeid en wetenschappelijk onderzoeker¹¹⁹. Ook zijn er kosten verbonden aan de verlening van een verblijfsvergunning. Ook voor deze kostenpost wordt de parameter 'Nationaliteit' gebruikt om de kosten voor een verblijfsvergunning te benaderen.

Verloop over tijd: jaar 1 + eventueel terugkerend.

Medische keuringen

Voor medische keuringen is er een minimumbedrag van €0 en een maximum van €500 gehanteerd¹²⁰. Gezien het soort keuringen en de beroepen waar dit op van toepassing is kan ervan uit worden gegaan dat keuringen eerder een uitzondering dan de regel zijn voor ingekomen werknemers. In de modellering is deze €500 wel meegenomen.

Verloop over tijd: jaar 1

Reiskosten naar het land van herkomst

Voor de reiskosten naar het land van herkomst is uitgegaan van de kosten voor vluchten zoals ook vermeld onder *kosten vliegreis* bij de kostenpost kennismakingsreis. In het ETK-model wordt de parameter 'aantal reizen' gebruik om de totale reiskosten te benaderen. Hier wordt het aantal reizen vermenigvuldigd met de kosten per reis naar het land van herkomst. De parameter 'aantal reizen' is bepaald aan de hand van de survey; voor de inkomensgroepen €0 - €50.000, €50.000 - €100.000 en >€100.000 zijn per land het gemiddeld aantal reizen bepaald. Deze parameter is vervolgens gebruikt voor ieder individu met een inkomen X en land van herkomst Y.

Tabel 22 Parameter aantal jaarlijkse reizen naar het land van herkomst, naar inkomensgroep en land van herkomst. Bron: survey

Land	#reizen €0 - €50.000	#reizen €50.000 - €100.000	#reizen > €100.000
India	1,5	1,5	1,4
VK	6,3	7,2	9,8
Duitsland	10	11,4	7
VS	2	1,9	3
Frankrijk	5,2	4,9	5,6
China	1,4	2	2
Italië	6,1	5,1	3,5
Spanje	4,9	4,9	4
Polen	8,3	4,1	4,1

¹¹⁸ <https://ind.nl/Paginas/Kosten.aspx>

¹¹⁹ <https://ind.nl/Documents/3077.pdf>

¹²⁰ http://www.hefmed.nl/prijslijst_def.html

Japan	1,8	1,8	1,8
Rusland	2,5	2,2	2,6
Turkije	2,9	3,2	3,2
België	14,5	8,5	15
Roemenië	3	3,1	2

Verloop over tijd: jaar 1 t/m 8.

Extra kosten belastingaangifte

De extra kosten voor het laten invullen van de aangifte inkomstenbelasting is maximaal €1.000 duurder dan het laten invullen van de aangifte door een vergelijkbare belastingadviseur in het land waar de werknemer vandaan komt¹²¹. In het model zijn deze €1.000 meegerekend.

Verloop over tijd: jaar 1 t/m 8

Cursuskosten Nederlandse taal

De kosten voor een cursus Nederlandse taal zijn afhankelijk van hoe de lessen worden gevolgd, bijvoorbeeld zelfstudie cursus of privéles van een docent. Voor een zelfstudie cursus zijn de kosten €307¹²². Privéles van een docent voor zakenmensen die weinig tijd hebben is ook mogelijk. De kosten hiervoor bedragen €30-35 per uur¹²³. Uitgaande van 1 uur les per week zijn de kosten €1.820 per jaar. In het ETK-model worden de totale cursuskosten berekend door het aantal gezinsleden dat 18 jaar of ouder is bij de bestaande cursuskosten van de werknemer op te tellen. Hier wordt de aanname gemaakt dat gezinsleden onder de 18 de Nederlandse taal op school of andere onderwijsinstelling geleerd krijgen.

Verloop over tijd: jaar 1 t/m 3

Telefoonkosten

Voor telefoonkosten is er een onderscheid gemaakt tussen skype en telefoon. Skype is gratis. M.b.t. telefoon is er een abonnement voor €100 per maand waarmee onbeperkt gebeld kan worden binnen de EU, VS en Canada¹²⁴. Voor telefoongesprekken naar andere landen kost het €1 per minuut¹²⁵. In het ETK-model worden de telefoonkosten berekend aan de hand van twee parameters. De parameter 'Skype' geeft aan of de werknemer belt met Skype, de parameter 'Belminuten' heeft aan hoeveel minuten per jaar de werknemer belt. Als de persoon geen skype gebruikt worden het aantal belminuten vermenigvuldigd met de telefoonkosten per minuut. In de huidige berekeningen zijn we er vanuit gegaan dat men met Skype belt en geen ETK ervaart.

¹²¹ Zie Artikel 17.4.3 van het Handboek Loonheffingen 2017 (januari), Belastingdienst.

¹²² http://www.nha.nl/cursus/Taal-cursussen/nederlands/taalcursussen_nederlands/nederlands-voor-buitenlanders.aspx

¹²³ <http://www.nederlandsleraar.nl/diensten/>

¹²⁴ <https://www.onbeperktbellen-simonly.nl/sim-only-abonnementen-met-onbeperkt-bellen-en-een-grote-databundel/>

¹²⁵ <https://www.kpn.com/mobiel-abonnement/bundels/buitenland/tarieven/internationaal.htm>

Verloop over tijd: jaar 1 t/m 8

Kosten aanvraag vrijstelling sociale zekerheid

Dit betreft de A1/E101-verklaring. De werkgever en niet de werknemer moet deze aanvragen. Daarom gaan we ervan uit dat er voor de werknemer geen kosten aan verbonden zijn.

Aanvullende correcties bij de totaalraming in Figuur 13

Voor de totaalraming van de ETK is de berekeningswijze per kostenpost van essentieel belang. De cijfers in de totaalraming (Figuur 13) bevatten enkele additionele correcties:

- Voor ETK rondom huisvestingskosten is uitgegaan van extra eerste huisvestingskosten. Dit betekent dat het ETK betreffen die boven 18% van het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking uitkomen.¹²⁶ Het model gaat hiermee in beginsel niet uit van dubbele huisvestingskosten. Uit de survey onder buitenlandse werknemers volgt dat bijna de helft van de gebruikers dubbele huisvestingskosten heeft, doorgaans voor één of enkele maanden. In het geval van dubbele huisvestingskosten zouden de volledige huisvestingskosten als ETK geïnclassificeerd worden (dus ook de eerste 18%). Gegeven dat 50% van de gebruikers drie maanden dubbele huisvestingskosten zou hebben betekent dit een toename van de ETK in jaar 1 van circa 2,25 procentpunt ($50\% \cdot 3 \cdot 18\% / 12 = 2,25\%$).
- Eventuele opslagkosten in het land van herkomst zijn moeilijk te schatten. Voor de totaalraming is gerekend met een ETK-post van 0,5%.
- Er zijn 14 landen meegenomen in het opzetten van de modelmatige raming (landen met de meeste gebruikers). Deze selectie van veertien landen heeft vermoedelijk gemiddeld een hogere koopkrachtpariteit. Landen met lagere koopkrachtpariteit kennen hogere ETK (vanwege de 'cost of living differential'). Wanneer alle landen gemodelleerd zouden worden zou het percentage ETK vermoedelijk hoger uitvallen. Hiervoor is in de totaalraming een correctie toegepast van 2 procentpunt.

In de uitsplitsingen naar land en inkomen zijn deze additionele correcties niet toegepast, vanwege het gebrek aan informatie over hoe deze correcties op microniveau adequaat doorgevoerd moeten worden. Deze schattingen zijn daardoor 'conservatief'.

Daarnaast dient opgemerkt te worden dat niet iedereen gebruik maakt van de regeling voor de volledige looptijd. De ETK voor een gebruiker met een gebruik met kleinere looptijd zullen relatief hoger uitvallen doordat het aandeel van de eerste (duurdere) jaren hier groter is.

Al deze factoren meewegende is een schatting van 27% ons inziens reëel.

¹²⁶ Indien men een woning gekocht heeft wordt dit niet gezien als ETK.

Bijlage 3. Buitenlandse regelingen

België ¹²⁷

In België bestaat het 'Bijzonder Aanslagstelsel', dit is van toepassingen op degenen die een buitenlandse nationaliteit bezitten én een van de volgende functies uitoefenen: manager, directeur, gespecialiseerd personeel waarvan de werving in België uiterst moeilijk zo niet onmogelijk is en wetenschappers/onderzoekers. Zij verblijven in België omdat:

- Zij door buitenlandse ondernemingen in België zijn gedetacheerd om er tijdelijk te werken, hetzij in één of meer inrichtingen van die ondernemingen, hetzij in één of meer vennootschappen welke onder de controle van die ondernemingen staan;
- Zij door buitenlandse ondernemingen die deel uitmaken van een internationale groep, in België zijn gedetacheerd om er tijdelijk te werken in één of meer Belgische vennootschappen welke van dezelfde groep deel uitmaken of in een controle- of coördinatiekantoor van de ondernemingen dat de binnen die groep werkt;
- Zij rechtstreeks in het buitenland zijn aangeworven door een Belgische vennootschap, dochtermaatschappij van een buitenlandse vennootschap of door een Belgische onderneming die deel uitmaakt van een internationale groep, om tijdelijk te werken in de Belgische vennootschap of de onderneming zelf of in een door de internationale groep in België gevestigd controle- of coördinatiekantoor.
- Zij de wetenschappers/onderzoekers, hun activiteit uitoefenen in Belgische of buitenlandse wetenschappelijke onderzoekscentra en -laboratoria.

Om niet onderworpen te worden aan de personenbelasting moeten de buitenlandse werknemers de status van 'niet-rijksinwoner' hebben. Iemand wordt als dusdanig beschouwd zolang vaststaat dat hij zijn woonplaats of zetel van fortuin niet in België heeft gevestigd. Hieruit blijkt het tijdelijk karakter van het verblijf in België.

Om onderworpen te worden aan het Bijzonder Aanslagstelsel moet de werkgever eenmalig een aanvraag indienen (binnen een termijn van zes maanden). De aanvraag moet vergezeld zijn van een dossier dat het mogelijk moet maken om:

- De hoedanigheid van niet-rijksinwoner van de werknemer na te gaan;
- Te onderzoeken of alle andere voorwaarden zijn vervuld om het genot van het bijzonder aanslagstelsel te hebben;
- De juiste aard te bepalen van de vergoedingen die door de werkgever worden voorgesteld voor de extra kosten.
- Toezicht uit te oefenen op de werkelijkheid en het bedrag van de kosten, in het bijzonder de kosten voor onderwijs van de kinderen en de tax-equalisation. Deze twee moeten op precieze en gedetailleerde wijze worden gerechtvaardigd.

De grondgedachte van het Belgisch stelsel is dat de vermindering van de loonkosten die aan de tewerkstelling in België van buitenlandse werknemers verbonden zijn aan de werkgevers ten goede moeten komen. Er mogen in geen geval bijzondere voordelen voor de betrokken personeelsleden zelf uit voortvloeien. De tijdsduur van het Belgische stelsel is onbegrensd.

¹²⁷ Circulaire nr. Ci.RH.624/325.294 dd. 08.08.1983;

KPMG (2017), Belgium – Income Tax;

1819.Brussels (2017), Fiscaal statuut van de buitenlandse kaderleden.

Er zijn twee fiscale voordelen verbonden aan het Bijzonder Aanslagstelsel:

1. Het belastingvrij vergoeden van de meeruitgaven (extra kosten) die een werknemer maakt.
2. Inkomsten die niet de weerslag vormen van de in België uitgevoerde werkzaamheden worden uit de belastbare basis gesloten.

In België verstaat men onder meeruitgaven de hogere kosten en lasten die werknemers maken wegens hun verblijf in België ten opzichte van de kosten en lasten die zij zouden hebben gemaakt indien zij in hun land van herkomst tewerkgesteld waren gebleven. De uitgaven en lasten worden onverdeeld in twee categorieën, te weten: eenmalige uitgaven en lasten en regelmatig terugkerende uitgaven en lasten. Onder eenmalige uitgaven en lasten vallen:

- De uitgaven en lasten die voortvloeien uit de verhuizing naar België;
- De inrichtingskosten van de woning in België;
- De uitgaven en lasten veroorzaakt door de verhuizing van België naar het buitenland.

Onder regelmatig terugkerende uitgaven en lasten wordt verstaan:

- Het verschil in de kosten voor huisvesting en levensonderhoud tussen België en het land van herkomst;
- De onderwijskosten voor de kinderen die lager of middelbaar onderwijs volgen;
- De kosten voor een jaarlijkse reis van de werknemer en zijn gezinsleden naar het land van herkomst (voor vliegreizen worden alleen de kosten verbonden aan de verplaatsing in economy klasse aangenomen).
- Het geleden verlies wanneer de woning in het land van herkomst niet of slechts onder de normale huurwaarde kan worden verhuurd;
- De reiskosten wegens bijzondere omstandigheden (overlijden of zware ziekte van naaste familieleden van de werknemer of van zijn echtgenote);
- De koersverschillen;
- De tax-equalisation;
- De reiskosten voor kinderen die in het buitenland studeren, voor maximum twee reizen per jaar om hun ouders te bezoeken.

Met uitzondering van de eenmalige kosten en de kosten voor onderwijs, is de vergoeding voor de kosten begrensd door een bepaald maximumbedrag. Dit is vastgesteld op €11.250 voor werknemers van productiemaatschappijen en op €29.750 voor werknemers van controle- en coördinatiekantoren, wetenschappelijke onderzoekscentra en wetenschappelijke laboratoria.

Het tweede fiscale voordeel van het Bijzonder Aanslagstelsel betreft de vrijstelling van de in het buitenland gepresteerde werkzaamheden. Als niet-inwoner heeft de belastingonderworpenheid slechts betrekking op de in België verkregen inkomsten. Dit leidt tot een zogenaamde salary-split, waarbij een deel van het inkomen van de werknemer belast wordt in België en het ander deel in het betreffende andere land waar de werkzaamheden zijn uitgevoerd. De verhouding in de salary-split is gebaseerd op daadwerkelijke gegevens (zoals arbeidsovereenkomsten) of op een forfaitaire fictie. Het gevolg een salary-split is dat het de belastingplichtige in zekere mate in staat stelt te ontsnappen aan de progressiviteit van de belastingen. Door het inkomen en de belastingplicht te verdelen over verschillende landen, zal meermaals kunnen worden genoten van de lagere schijven en daardoor een wezenlijke belastingbesparing worden gerealiseerd.

Luxemburg ¹²⁸

Luxemburg heeft een speciale regeling voor ingekomen buitenlandse werknemers. Hieronder volgt een beschrijving van hoe de regeling sinds 2013 is ingericht. De regeling heeft betrekking op:

1. Buitenlandse werknemers, die doorgaans in het buitenland werken, die door een bedrijf dat gevestigd is buiten Luxemburg naar Luxemburg zijn gestuurd om werkzaamheden te verrichten voor een Luxemburgs bedrijf dat onderdeel is van een internationale groep (is een bedrijf dat gelinkt is met andere bedrijven in de internationale groep in minimaal twee andere landen);
2. Buitenlandse werknemers die door een Luxemburgs bedrijf zijn ingehuurd om werkzaamheden voor het bedrijf te verrichten.

Als er sprake is van (1), dan geldt dat:

- De werknemer minimaal vijf jaar werkzaam moet zijn in de internationale groep of minimaal vijf jaar professionele ervaring heeft met soortgelijke werkzaamheden;
- De werknemer een dienstbetrekking moet hebben met het bedrijf in het thuisland gedurende de periode dat hij in Luxemburg werkzaam is.
- Er het vooruitzicht moet zijn dat de werknemer terugkeert naar het bedrijf in het thuisland.
- Er een contract moet zijn getekend tussen het bedrijf in het thuisland en het Luxemburgs bedrijf m.b.t. de opdracht voor de werknemer.

Indien er sprake is van (2), dan geldt dat:

- De werknemer een sterke specialisatie moet hebben in een sector of beroep waarvoor het lastig is om personeel te werven in Luxemburg.
- De werkzaamheden die door de werknemer uitgevoerd worden zijn hoofdwerkzaamheden moeten zijn.
- Het vaste jaarsalaris (exclusief bonussen) van de werknemer minimaal €50.000 moet zijn.
- De ingekomen werknemer geen andere werknemer, die niet ingekomen is, mag vervangen.
- De kennis en vaardigheden van de ingekomen werknemer ten goede moeten komen aan de lokale werknemers zodat het bijdraagt aan de ontwikkeling van werkzaamheden/activiteiten in Luxemburg.

Daarnaast moet de ingekomen werknemer:

- Volgens de criteria een belastingplichtige in Luxemburg zijn.
- In de vijf jaar voorafgaand aan de ingangsdatum van zijn werkzaamheden: geen belastingplichtige in Luxemburg zijn geweest, niet in een straal van 150 km van de Luxemburgse grens hebben gewoond, en niet onderworpen zijn geweest aan de inkomstenbelasting in Luxemburg voor wat betreft inkomen uit zijn beroep.

Voor de werkgever geldt dat:

- De werkgever minimaal twintig fulltime werknemers op de middellange termijn moet hebben.

¹²⁸ Taxand (2013), Luxembourg incentivises highly skilled expatriates;
KPMG (2017), Luxembourg – Income Tax.

- Het aantal ingekomen buitenlandse werknemers niet meer bedraagt dan 30% van het totaal aantal werknemers. Uitzondering hierop zijn bedrijven die minder dan tien jaar in Luxemburg actief zijn.

De regeling houdt in dat de kosten (eenmalig en terugkerend) die de werknemer en zijn gezin maken, wegens het verblijf in Luxemburg ten opzichte van de kosten die gemaakt zouden zijn indien de werknemer in het land van herkomst tewerkgesteld was gebleven, belastingvrij vergoed mogen worden. Het betreft de volgende kosten:

- Eenmalige kosten: verhuiskosten naar Luxemburg, repatriatiekosten, kosten voor de inrichting van de woning (meubels en andere benodigdheden) en speciale reiskosten (die betrekking hebben op een geboorte, bruiloft, en dood van een familielid).
- Terugkerende kosten: huisvestingskosten in Luxemburg (huur, verwarming etc.), ervan uitgaande dat de werknemer zijn huis in zijn thuisland behoudt, een jaarlijkse reis naar het land van herkomst (voor de werknemer, partner en kinderen) en tax-equalization. De belastingvrije vergoeding heeft een plafond van €50.000 per jaar (€80.000 als de werknemer een huis deelt met zijn echtgenoot of partner) en mag niet meer zijn dan 30% van de werknemer zijn vaste jaarinkomen.
- Schoolkosten voor de kinderen mogen onbelast vergoed worden zonder een maximum.
- Voor andere terugkerende kosten (zoals de cost of living adjustment) mag een belastingvrije vergoeding verstrekt worden van maximaal 8% van de werknemer zijn vaste maandsalaris met een maximum van €1.500 per maand. Als de werknemer een huis deelt met een echtgenoot of partner die geen professionele werkzaamheden verricht dan geldt dat 16% van het vaste maandsalaris van de werknemer belastingvrij vergoed mag worden, met een maximum van €3.000 per maand.

Een ingekomen werknemer mag vijf jaar lang gebruikmaken van de regeling, tenzij het contract met het bedrijf eerder afloopt.

Oostenrijk ¹²⁹

Oostenrijk heeft sinds 2016 een nieuwe belastingregeling voor inkomende werknemers. De regeling is onder bepaalde voorwaarden van toepassingen op bepaalde groepen werknemers, te weten:

- Wetenschappers en onderzoekers;
- Kunstenaars;
- Atleten

De voorwaarden waaraan voldaan moet worden verschillen per beroepscategorie. Zo geldt bijvoorbeeld voor de kunstenaars dat zij van internationale betekenis moeten zijn om in aanmerking te komen voor de regeling. Wetenschappers en onderzoekers moeten onder andere goede wetenschappelijke kwalificaties hebben en in dienst treden bij volgens de wet geclassificeerde wetenschaps- of onderzoeksinstituten. Voor atleten geldt dat het om professionele atleten moet gaan die bij internationale sportevenementen uitkomen voor Oostenrijk.

¹²⁹ Jusline (2016), § 103 EStG Zuzugsbegünstigung;

Bundeskanzleramt (2017), Bundesrecht konsolidiert: Gesamte Rechtsvorschrift für Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016;

Wolf Theiss (2016), Draft regulation dealing with tax benefits in high profile relocation cases.

De regeling is erop gericht om de extra belastingdruk te elimineren die veroorzaakt wordt door het verhuizen naar Oostenrijk. De regeling houdt in dat niet-Oostenrijks inkomen belast wordt met een vlaktaks. Het tarief wordt per persoon vastgesteld door de niet-Oostenrijkse belasting van de drie jaren voorafgaand aan verhuizing naar Oostenrijk te delen door het niet-Oostenrijkse inkomen van die periode. Er is een minimum percentage van 15%. Na tien jaar stijgt de vlaktaks met twee procentpunten per jaar. De regeling is niet meer van toepassing op de werknemer wanneer het tarief uitkomt op 48%. Ook is de regeling niet meer van toepassing als de werkzaamheden van de werknemer eindigen.

Daarnaast geldt er specifiek voor wetenschappers en onderzoekers dat 30% van hun Oostenrijks inkomen dat voortvloeit uit hun wetenschappelijke/onderzoekwerkzaamheden vrijgesteld van belasting mag worden voor een periode van maximaal vijf jaar.

Frankrijk¹³⁰

Ook Frankrijk heeft speciale belastingregelingen voor buitenlandse werknemers die in Frankrijk gaan werken. Er wordt onderscheid gemaakt tussen 'inkomende werknemers' (bestaande uit twee groepen), 'medewerkers van hoofdkantoren' en andere expats. *De eerste groep inkomende werknemers betreft werknemers die naar Frankrijk zijn uitgezonden door een niet-Franse werkgever voor het verrichten van werkzaamheden voor een bepaalde periode. De werknemer moet fiscaal gezien inwoner van Frankrijk worden en mag in de vijf jaren voorafgaand aan de uitzending fiscaal gezien geen Franse inwoner zijn geweest. Voor een periode van vijf jaar hoeft er geen inkomstenbelasting betaald te worden over het deel van het loon dat de verplaatsing naar Frankrijk compenseert (impatriation premium) en over het deel van het loon voor werkzaamheden die verricht worden buiten Frankrijk maar ten goede komen aan het Franse gastbedrijf. Er geldt een globaal vrijstellingslimiet, inhoudende dat door de Franse regeling niet meer dan 50% van het totale loon van de inkomende werknemer vrijgesteld van belasting mag zijn.*

De tweede groep inkomende werknemers betreft werknemers én zelfstandigen die direct in het buitenland geworven zijn door een Frans bedrijf. Voor hen geldt dat 30% hun van loon vrijgesteld is van inkomstenbelasting.

Verder geldt voor inkomende medewerkers dat ze voor de eerste vijf jaar vrijgesteld zijn van vermogensbelasting over buitenlands vermogen. Daarnaast worden bepaalde vormen van inkomen (zoals rente, dividend, winsten door de verkoop van effecten, copyrights en royalties) voor 50% vrijgesteld van inkomstenbelasting als het inkomen afkomstig is van een land waarmee Frankrijk een belastingverdrag heeft.

Voor *medewerkers van hoofdkantoren* bestaat er de mogelijkheid om vergoedingen voor extra huisvestingskosten (t.o.v. het land van herkomst), schoolkosten, reiskosten naar het land van herkomst en tax protection of equalization niet te belasten op het niveau van de werknemer (met als gevolg vrijstelling van inkomstenbelasting) maar op niveau van de werkgever.

Voor *andere expats* (die niet tot de bovengenoemde groepen behoren) geldt dat, als ze in het jaar direct voorafgaand aan hun aankomst in Frankrijk geen fiscaal inwoner waren van Frankrijk én als hun werkzaamheden in Frankrijk niet langer zullen duren dan zes jaar, zij de volgende kosten van hun belastbaar inkomen mogen aftrekken:

¹³⁰ KPMG (2017), France – Income Tax;

PWC (2015), Taxation of International Assignees: Country – France.

- Reiskosten naar Frankrijk vóór aanvang van de werkzaamheden (werknemer & partner).
- Bemiddelingskosten voor het vinden van accommodatie.
- Opslagkosten in het land van herkomst.
- Reis- en verblijfskosten voor de werknemer en zijn/haar familie gedurende de verhuisperiode.
- Verhuiskosten en reiskosten aan het begin en einde van de opdracht in Frankrijk.
- Tijdelijk autohuur (maximaal twee maanden) aan het begin en einde van de opdracht in Frankrijk.
- Franse taallessen voor de werknemer en zijn familie op school.
- Kosten voor een reizen naar het thuisland voor de medewerker en zijn familie, één keer per jaar.
- Reiskosten naar Frankrijk (één keer) voor kinderen die van de werknemer afhankelijk zijn en in het thuisland naar school gaan.
- Studiekosten voor kinderen die van de werknemer afhankelijk zijn en naar een school gaan waar studiegeld verschuldigd is en voor les in de taal van het thuisland.
- Reiskosten naar het thuisland wegens noodzaak voor de werknemer en zijn familie.
- Onderhoudskosten van de tuin in het thuisland.
- Andere kosten zoals douane en het omzetten van papieren zoals rijbewijs en kentekenbewijzen van voertuigen.

Verenigd Koninkrijk ¹³¹

Het Verenigd Koninkrijk kent twee onbelaste vergoedingen voor inkomende werknemers. De eerste betreft de *vergoeding van reiskosten voor bezoek aan het thuisland*. De vergoeding mag onbelast verstrekt worden voor een periode van maximaal vijf jaar. Er is geen limiet op het aantal reizen dat de werknemer mag maken. Wel is er een limiet op de onbelaste vergoeding van de reiskosten naar het thuisland voor de familie van de ingekomen werknemer, deze mogen namelijk maar twee keer per jaar onbelast vergoed worden.

De tweede onbelaste vergoeding heeft betrekking op *verhuiskosten*. De werkgever mag een belastingvrije vergoeding van maximaal 8.000 GBP verstrekken voor de verhuiskosten naar het Verenigd Koninkrijk. Daarnaast mag er ook maximaal 8.000 GBP onbelast vergoed voor worden m.b.t. verhuiskosten wanneer de werknemer uit het Verenigd Koninkrijk vertrekt.

Voor de inkomstenbelasting en vermogensbelasting is het van belang of iemand beschouwd wordt als *resident of ordinarily resident*. Iemand is resident als hij 183 dagen of meer in één belastingjaar fysiek aanwezig is in het Verenigd Koninkrijk of als hij het VK regelmatig bezoekt wegens belangrijke banden (o.a. familie en eigendommen zoals bedrijf en onroerend goed). Ordinary residence houdt in dat iemand vrijwillig in het Verenigd Koninkrijk is, een "settled-purpose" heeft (zoals familie of een baan) en dat het verblijf iemand zijn "habitual mode of life" is. Daarnaast is het begrip *domicile* van belang voor de inkomsten- en vermogensbelasting. Het is een complex begrip maar het komt erop neer dat iemand zijn domicile het land is waar zijn permanente thuis is. Als iemand geen ordinarily resident is en/of het VK niet zijn domicile is dan kan hij zijn buitenlands inkomen en vermogen laten belasten volgens de *remittance basis*. Dit houdt in dat het buitenlandse inkomen en vermogen niet in het VK maar in het buitenland belast wordt. Tenzij het geld naar het VK

¹³¹ UK Government (constant update), expenses and benefits: relocation costs;
 UK Government (constant update), tax on foreign income;
 Taxinnovations (2016), top 10 tax tips for expats moving to the UK;
 Internations (constant update), UK taxation for foreign residents.

remitted (overgebracht) wordt, dan moet er wel in het VK belasting over betaald worden. Als iemand zijn domicile niet het VK is maar wel zeven van de afgelopen negen jaren een tax resident is geweest dan kan hij verplicht worden om de *Remittance Base Charge* te betalen, dit komt neer op 30.000 GBP per jaar of meer als iemand al twaalf of meer jaren een tax resident is.

Italië ¹³²

Sinds 2017 is de Italiaanse regeling voor ingekomen buitenlandse werknemers, de zogenaamde *Inbound Expatriate Regime*, verruimd. Onder de nieuwe voorwaarden is 50% van het belastbaar loon vrijgesteld van belasting. Om in aanmerking te komen voor de regeling zijn er een aantal voorwaarden waaraan voldaan moet worden:

- De persoon mag in de vijf jaren voorafgaand aan overplaatsing geen inwoner zijn geweest van Italië, tenzij de persoon een EU-burger of een burger is van een land waarmee Italië een belastingverdrag of uitwisselingsverdrag voor belastinginformatie heeft en:
 - In de vierentwintig maanden voorafgaand aan overplaatsing in het buitenland heeft gewoond; en
 - Naar Italië is verhuisd na studeren, werken of het verkrijgen van een post-graduate diploma in het buitenland;
- De ingekomen werknemer moet voor minimaal twee fiscale jaren inwoner zijn van Italië (als een persoon hier niet aan voldoet dan vordert de Belastingdienst het belastingvoordeel terug);
- De ingekomen werknemer moet werkzaamheden verrichten voor een in Italië gevestigd bedrijf en direct of indirect werkzaam zijn bij een in Italië gevestigd bedrijf;
- De persoon moet voornamelijk in Italië werken; en
- De werknemer moet een "managing or directing" functie hebben, of hoog gekwalificeerd zijn of beschikking over specifieke vaardigheden.

De regeling is voor vijf fiscale jaren van toepassing en gaat in wanneer de ingekomen werknemer een Italiaans inwoner wordt.

Daarnaast heeft Italië een speciaal belastingregime voor nieuwe *non-domiciled* inwoners. Om in aanmerking te komen voor deze regeling moet de persoon:

- Fiscaal als inwoner beschouwd worden van Italië en dat voor minimaal vijftien jaar blijven;
- In minimaal negen van de tien voorafgaande jaren fiscaal als geen inwoner beschouwd zijn geweest van Italië; en
- De goedkeuring krijgen van de belastingautoriteiten om gebruik te mogen maken van de regeling.

Zij die gebruik mogen maken van deze regeling betalen jaarlijks een vast belastingbedrag van €100.000 over hun buitenlands inkomen en €25.000 extra voor ieder familielid op wie het belastingregime van toepassing is.

Het *inbound expatriate regime* en het *regime voor non-domiciled* inwoners zijn alternatieven en dezelfde persoon mag niet van beide gebruik maken.

¹³² KPMG (2017), Italy – income tax;

Watson Farley & Williams (2017), The new Italian non-domiciled tax regime.

Duitsland ¹³³

In Duitsland zijn er m.b.t. de inkomstenbelasting geen speciale aftrekposten en belastingvrije premies voor expats.

Zwitserland ¹³⁴

In Zwitserland mogen expats, die een leidinggevende functie hebben of beschikken over gespecialiseerde vaardigheden, en door hun werkgever naar Zwitserland zijn gezonden om daar tijdelijk te werken, voor maximaal vijf jaar gebruikmaken van een belastingvoordeel. In sommige deelstaten mag de werknemer alleen gebruikmaken van het voordeel als het bedrijf schriftelijk toestemming heeft gekregen van de Zwitserse Belastingdienst.

De volgende kostenposten mogen afgetrokken worden:

- Redelijke kosten voor accommodatie in Zwitserland. Het is noodzakelijk dat de expat kan aantonen dat hij/zij een woning aanhoudt buiten Zwitserland in de periode dat hij/zij in Zwitserland verblijft. Deze woning moet permanent beschikbaar zijn voor de expat.
- Verhuiskosten naar Zwitserland en terug naar het land van herkomst.
- Reiskosten van en naar Zwitserland voor de expat en zijn/haar familie aan het begin en aan het eind van zijn/haar dienstbetrekking in Zwitserland.
- Collegegeld (alleen collegegeld en niet alle schoolkosten) voor de kinderen van de expat voor een privéschool in hun moedertaal indien publieke scholen niet toereikend zijn.

In sommige deelstaten moet een vast bedrag afgetrokken worden i.p.v. de bovengenoemde posten. Dit komt meestal neer op CHF1.500 per maand (€1.400).

Ierland ¹³⁵

In 2012 is in Ierland een '*Special Assignee Relief Programma (SARP)*' geïntroduceerd. Dit gold voor mensen die in 2012, 2013 en 2014 naar Ierland waren gekomen. In 2014 is het belastingregime verlengd tot 2017 en in 2017 is het verlengd tot 2020. De regeling houdt in dat er geen belasting betaald hoeft te worden voor 30% van het loon boven de €75.000.

Om voor het belastingvoordeel in aanmerking te komen moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan:

- Vóór aankomst in Ierland moet de werknemer zes maanden in dienst zijn geweest bij een niet-Iers bedrijf (twaalf maanden indien de werknemer in 2012-2014 naar Ierland is gekomen).
- De werkgever moet gevestigd en belastingplichtig zijn in een land waarmee Ierland een belastingverdrag (double taxation of tax information exchange) heeft.
- De werknemer kan zijn uitgezonden naar Ierland door zijn huidige werkgever of direct in dienst zijn genomen door een Iers bedrijf.
- De werknemer moet woonachtig zijn in Ierland maar mag daarnaast ook elders woonachtig zijn.
- De werknemer zijn salaris moet minimaal €75.000 per jaar zijn.

¹³³ KPMG (2017), Germany – income tax.

¹³⁴ KPMG (2017), Switzerland – income tax.

¹³⁵ KPMG (2017), Ireland – income tax.

- De werkgever moet binnen dertig dagen nadat de werknemer in Ierland is aangekomen bevestigen dat de werknemer aan de eisen voldoet om in aanmerking te komen voor het belastingvoordeel.
- De werknemer mag in de vijf voorgaande jaren geen fiscaal inwoner van Ierland zijn geweest.

Het belastingvoordeel is ook van toepassing als de werknemer als onderdeel van zijn werk werkzaamheden moet verrichten in het buitenland. Werknemers die in de periode 2012-2014 naar Ierland zijn gekomen moeten al hun werkzaamheden minimaal twaalf aaneengesloten maanden in Ierland hebben uitgevoerd.

Het belastingvoordeel is van toepassing op de eerste vijf jaar van iemand zijn verblijf in Ierland.

Denemarken ¹³⁶

In Denemarken is er een speciaal belastingregime voor expats. Zij komen in aanmerking voor een vlaktaks van in totaal 31,92% voor hun inkomsten uit loon (cash, geen opties e.d.), belastbare bijdrage voor het privégebruik van een auto van het bedrijf, privé telefoonkosten die door de werkgever vergoed worden en zorgverzekering die door de werkgever vergoed wordt. Voor al het andere inkomen, inclusief vergoedingen, gelden de reguliere belastingtarieven.

Om in aanmerking te komen voor het speciale belastingregime moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan:

- De werkgever is een Deense entiteit of een buitenlandse entiteit met een permanente vestiging in Denemarken.
- De werknemer heeft een minimumloon van gemiddeld DKK 62.395 (+/- €8.400) per maand in 2016 voor heffing van premies sociale verzekeringen van DKK 94.65 per maand in 2016.
- De werknemer komt zestig maanden in aanmerking voor het speciaal belastingregime. Als de werkzaamheden langer duren dan gelden normale belastingtarieven in de volgende jaren.
- In de vijf jaren voorafgaand aan de tewerkstelling en gedurende de tewerkstelling bezit de werknemer niet meer dan vijfentwintig procent van de aandelen van het bedrijf.
- In de tien jaren voorafgaand aan de tewerkstelling in Denemarken is de werknemer niet belastingplichtig geweest in Denemarken als een inwoner of niet-inwoner (bepaalde soorten inkomen).
- De werknemer moet een belastingplichtige inwoner of niet-inwoner van Denemarken worden. In sommige situaties is er een maximum verbonden aan hoeveel werk de werknemer fysiek in het buitenland mag verrichten. Als hij gebruik maakt van het belastingregime en andere landen het recht krijgen om belasting te heffen over zijn inkomen dan vervalt zijn recht om gebruik te maken van het regime.

Als een werknemer gebruikt maakt van het belastingregime voor expats dan mag hij geen gebruikmaken van aftrekposten.

¹³⁶ KPMG (2017), Denmark – income tax;

Deloitte (2017), Working and living in Denmark.

Bijlage 4. Modelling gedragseffecten

Gedragseffecten

Indien er geen 30%-regeling zou bestaan, zouden personen en bedrijven zich anders gedragen. Wij identificeren hierbij de volgende mogelijke gedragseffecten¹³⁷:

Eerste-ordegedragseffecten

1. Minder ingekomen werknemers
2. Ingekomen werknemers maken gebruik van de werkelijke ETK-regeling.
3. Werkzaamheden van werknemers en bestuurders worden zo ingericht dat belastingheffing in een andere constructie (met lager effectief belastingtarief) plaatsvindt, bijvoorbeeld in het buitenland.
4. Loonbrutering: werkgevers passen de hoogte van het brutoloon aan om te 'compenseren' voor het niet bestaan van de 30%-regeling.

Tweede-orde-gedragseffecten

5. Minder ingekomen werknemers leiden tot minder belastinginkomsten binnen de BTW en accijns.
6. Bedrijven die nog niet in Nederland gevestigd zijn, vestigen zich elders.
7. Bedrijven die in Nederland gevestigd zijn, vestigen zich elders of groeien elders.
8. Loonbrutering vanuit werkgevers drukken de bedrijfswinst en leidt tot minder VPB-inkomsten.

Voor het berekenen van het budgettair belang worden de eerste-ordegedragseffecten [1] tot en met [4] ingeschat en meegenomen in de berekeningen. Tweede-orde-gedragseffecten [5] tot en met [8] zijn moeilijk kwantificeerbaar en vallen buiten de sfeer van de IB, en worden derhalve uit de berekeningen gelaten.

Modelleringswijze gedragseffecten

Hierboven zijn verschillende gedragseffecten benoemd. Uit dit evaluatieonderzoek blijkt ook dat deze gedragseffecten niet voor iedere (sub)groep even sterk zullen zijn. Vanuit de literatuur, interviews en de online survey blijkt dat met name de hoogte van het inkomen een sterke determinant is voor de omvang van de gedragseffecten. Om deze reden hanteren we voor het modelleren van bovenstaande gedragseffecten (1 t/m 4) drie gebruikersgroepen van de 30%-regeling op basis van inkomen:

- A. Werknemers met een loon onder de €100.000
- B. Werknemers met een loon tussen de €100.000 en €500.000
- C. Werknemers met een loon boven de €500.000

Daarbij zullen we voor ieder gedragseffect drie scenario's berekenen: een scenario met een laag ingeschat gedragseffect, een scenario met een hoog ingeschat gedragseffect en een 'midden-scenario', wat in onze ogen een realistisch scenario is.

¹³⁷ In de situatie dat de 30%-regeling niet zou bestaan gaan wij er vanuit dat artikel 2.6 in de Wet inkomstenbelasting van kracht blijft voor de groep personen die nu in aanmerking komt voor de 30%-regeling.

1. Gebruik werkelijke ETK-regeling

Indien buitenlandse werknemers (nog steeds) naar Nederland komen, zullen zij naar verwachting gebruik gaan maken van de werkelijke ETK-regeling, omdat deze regeling fiscaal voordeel biedt en er bij rationeel handelen geen reden is om de werkelijke ETK-regeling niet te gebruiken. Dit gebruik van de werkelijke ETK-regeling zal gepaard gaan met de volgende berekening van dit gedragseffect:

$$(\text{alsnog}) \text{ opgevoerde ETK bij werkelijke ETK-regeling} = (1-a) * b * c * d$$

Waarbij:

- a = aandeel personen in de groep dat niet meer naar Nederland komt
- b = direct budgettair belang (ex-ante) bij 30%-regeling in deze groep
- c = verhouding werkelijke ETK en 30%-forfait (percentage_werkelijke_ETK / 30%)
- d = aandeel werkelijke ETK onbelast vergoed door werkgever

De drie groepen werknemers, onderscheiden op hoogte van het inkomen, kennen hiervoor verschillende parameters:

- A. **Werknemers met een loon onder de €100.000.** De personen die nog steeds naar Nederland komen zullen gebruik gaan maken van de werkelijke ETK-regeling, omdat deze regeling fiscaal voordeel biedt en er bij rationeel handelen geen reden is om de werkelijke ETK-regeling niet te gebruiken. De parameters voor dit gedragseffect zijn voor deze groep:

- α_{A_laag} = 0%
- α_{A_midden} = 1%
- α_{A_hoog} = 10%
- b_A = €340 miljoen
- c_A = 108,3% (32,5/30)

- B. **Werknemers met een loon tussen de €100.000 en €500.000.** De personen die nog steeds naar Nederland komen zullen gebruik gaan maken van de werkelijke ETK-regeling, omdat deze regeling fiscaal voordeel biedt en er bij rationeel handelen geen reden is om de werkelijke ETK-regeling niet te gebruiken. De parameters voor dit gedragseffect zijn voor deze groep:

- α_{B_laag} = 2,5%
- α_{B_midden} = 5%
- α_{B_hoog} = 10%
- b_B = €329 miljoen
- c_B = 33% (10/30)

- C. **Werknemers met een loon boven de €500.000:** De personen die nog steeds naar Nederland komen zullen gebruik gaan maken van de werkelijke ETK-regeling, omdat deze regeling fiscaal voordeel biedt en er bij rationeel handelen geen reden is om de werkelijke ETK-regeling niet te gebruiken. De parameters voor dit gedragseffect zijn voor deze groep:

- α_{C_laag} = 0%
- α_{C_midden} = 0%
- α_{C_hoog} = 0%
- b_C = €106 miljoen
- c_C = 17% (5/30)

Voor de laatste parameter, oftewel het 'aandeel werkelijke ETK onbelast vergoed door werkgever' (d), passen we voor alle drie de groepen dezelfde percentages toe. Dit betreft het aandeel ETK dat de werkgever zou vergoeden indien er geen 30%-forfait toegepast zou worden; dit kan een werkgever immers naar eigen inzicht vaststellen. We hanteren hierbij de volgende spreiding in de parameters:

- $d_{\text{laag}} = 80\%$
- $d_{\text{midden}} = 90\%$
- $d_{\text{hoog}} = 100\%$

2. Minder ingekomen buitenlandse werknemers

Indien buitenlandse werknemers niet meer naar Nederland komen zullen zij weliswaar geen gebruik meer (kunnen) maken van de werkelijke ETK-regeling, maar zullen zij ook geen IB-opbrengsten genereren. Wij gaan er daarbij vanuit dat de personen die zonder aanwezigheid van de 30%-regeling niet meer naar Nederland komen, niet vervangen (kunnen) worden door een Nederlandse arbeidskracht. Het gedragseffect kan dan als volgt berekend worden:

$$\text{Gederfde IB-inkomsten} = L_{\text{tot}} * a * t$$

Waarbij:

- L_{tot} = het totale loon in de groep per jaar
 a = aandeel personen in de groep dat niet meer naar Nederland komt
 t = gemiddeld IB-tarief in deze groep

De drie groepen werknemers, onderscheiden op hoogte van het inkomen, kennen hiervoor verschillende parameters:

- A. **Werknemers met een loon onder de €100.000:** het grote merendeel van deze groep zal nog steeds naar Nederland komen, omdat deze groep in de situatie zonder 30%-regeling (maar met werkelijke ETK-regeling) er financieel niet/nauwelijks op achteruit, of zelfs vooruit, zal gaan. De gewogen gemiddelde werkelijke ETK voor deze groep zijn immers 32,5%. Voor deze groep schatten we daarom het aandeel buitenlandse medewerkers dat niet meer komt in de situatie zonder 30%-regeling in op 1%. De parameters voor dit gedragseffect zijn dan:

- $L_{\text{tot}_A} = €1,85$ miljard
- $a_{A_laag} = 1\%$
- $a_{A_midden} = 5\%$
- $a_{A_hoog} = 10\%$
- $t_A = 38\%$

- B. **Werknemers met een loon tussen de €100.000 en €500.000:** In deze groep zal een deel van de buitenlandse werknemers niet meer naar Nederland komen, omdat het verschil tussen het forfait en de werkelijk gemaakte ETK zodanig substantieel is dat het de keuze om naar Nederland te komen beïnvloedt. De gewogen gemiddelde werkelijke ETK voor deze groep zijn 10%. Voor deze groep schatten we daarom het aandeel buitenlandse medewerkers dat niet meer komt in de situatie zonder 30%-regeling in op 5%. De parameters voor dit gedragseffect zijn dan:

- $L_{\text{tot}_B} = €1,33$ miljard
- $a_{B_laag} = 5\%$
- $a_{B_midden} = 15\%$
- $a_{B_hoog} = 25\%$
- $t_B = 48\%$

- C. **Werknemers met een loon boven de €500.000:** het wel/niet bestaan van de 30%-regeling zal in deze groep naar verwachting invloed uitoefenen op het wel/niet naar Nederland komen, maar in mindere mate dan in groep [B]. Dit komt doordat het gedragseffect rondom fiscale optimalisatie middels alternatieve belastingconstructies bij deze groep groter is (zie gedragseffect [3]).

- $L_{\text{tot}_C} = €0,51$ miljard
- $a_{C_laag} = 1\%$
- $a_{C_midden} = 10\%$
- $a_{C_hoog} = 20\%$

- $t_c = 49,5\%$

3. Fiscaal optimaliseren van beloningswijze (bijvoorbeeld belastingheffing in het buitenland)

Indien de 30%-regeling niet (meer) zou bestaan, zou het fiscale voordeel dat ontstaat wanneer de werkelijke ETK lager zijn dan het 30%-forfait, verdwijnen en zou het gemiddelde IB-tarief voor bepaalde personen flink kunnen toenemen. Als gevolg hiervan kunnen werkzaamheden van werknemers en bestuurders zo worden ingericht dat belastingheffing in het buitenland plaatsvindt, of dat belastingheffing in Nederland in een andere vorm (met lager effectief tarief) plaatsvindt. Wij verwachten dat dit gedragseffect zeer relevant is voor de topinkomens. Dit gedragseffect, en daarmee de misgelopen IB-inkomsten, is als volgt te modelleren:

$$\text{Gederfde IB-inkomsten} = L_{\text{tot}} * m * t$$

Waarbij:

- L_{tot} = het totale loon in de groep per jaar
- m = percentage van belasting 'misgelopen' door andere belastingconstructie / belastingheffing in het buitenland
- t = gemiddeld IB-tarief in deze groep

De drie groepen werknemers, onderscheiden op hoogte van het inkomen, kennen hiervoor verschillende parameters:

- A. **Werknemers met een loon onder de €100.000:** deze groep kent relatief hoge ETK en zal in financiële zin weinig verschil ervaren. Er is dus ook weinig incentive om een alternatieve belastingconstructie te zoeken. Wel verwachten wij dat een deel van de gebruikers richting de €100.000 een alternatieve belastingconstructie zal inrichten:

- $L_{\text{tot}_A} = €1,85$ miljard
- $m_{A_laag} = 0\%$
- $m_{A_midden} = 1\%$
- $m_{A_hoog} = 5\%$
- $t_A = 38\%$

- B. **Werknemers met een loon tussen de €100.000 en €500.000:** deze groep kent relatief lage ETK (circa 10%) en mist bij de absentie van de 30%-regeling een substantieel fiscaal voordeel. We schatten het gedragseffect in deze groep in op circa 25%. De surveyresultaten suggereren een sterke gevoeligheid voor de 30%-regeling in deze inkomensgroep en het CPB rekent met een gedragseffect van 50% voor het toptarief in box 1¹³⁸, maar de mogelijke belastingalternatieven voor buitenlandse werknemers die tijdelijk in Nederland verblijven zijn naar verwachting beperkter.

- $L_{\text{tot}_B} = €1,33$ miljard
- $m_{B_laag} = 15\%$
- $m_{B_midden} = 25\%$
- $m_{B_hoog} = 35\%$
- $t_B = 48\%$

- C. **Werknemers met een loon boven de €500.000:** deze groep zal naar verwachting een hoge mate van fiscale optimalisatie kennen. Indien de 30%-regeling niet (meer) zou bestaan zou deze groep op een alternatieve wijze de effectieve belastingdruk zo laag mogelijk houden. We schatten dit gedragseffect in deze groep in op circa 50%. De surveyresultaten suggereren een sterke gevoeligheid voor de 30%-regeling in deze inkomensgroep en het CPB rekent met een gedragseffect van 50% voor het

¹³⁸ CPB (2016), Startnotitie Keuzes in Kaart 2018-2021

toptarief in box 1¹³⁹. Daarbij verwachten we dat deze groep genoeg mogelijkheden heeft om sterke fiscale optimalisatie vorm te geven.

- L_{tot_C} = €0,51 miljard
- m_{C_laag} = 25%
- m_{C_midden} = 50%
- m_{C_hoog} = 75%
- t_C = 49,5%

4. Loonbrutering

Indien de 30%-regeling niet (meer) zou bestaan, zouden werkgevers ervoor kunnen kiezen om het 'verdwenen' fiscale voordeel belast te vergoeden aan de werknemer. Wij verwachten dat dit gebeurt in situaties waarbij de netto vergoeding vaststaat (no-gain/no-loss, zie 4.2). Het voordeel van de 30%-regeling zou niet bestaan, en werkgevers zouden zelf meer betalen om werknemers netto dezelfde vergoeding te kunnen bieden. Wel kan men in deze situatie van de werkelijke ETK-regeling gebruik maken, dus het bruteren heeft dan enkel nog betrekking op het verschil tussen de werkelijk gemaakte ETK en het (oude) 30%-forfait. In het geval van loonsituaties waarbij het uitgangspunt een brutoloon is gaan wij er vanuit dat werknemers de werkelijke ETK-regeling zouden kunnen gebruiken en dat een eventueel extra voordeel dat ze zouden hebben met de 30%-regeling (doordat de werkelijke ETK kleiner zijn dan 30%) niet gebruteerd zou worden.

Wanneer er gebruteerd wordt zal het brutoloon hoger komen te liggen en zal over dit hogere brutoloon ook belasting worden betaald. De extra belastinginkomsten ten gevolge van brutering kan als volgt berekend worden.

Extra belastinginkomsten IB door brutering =

$$\left(\frac{[\text{Bruto}_{oud} * (1 - \tau) + \text{Bruto}_{oud} * \left(\frac{30}{70}\right)] - [\text{Bruto}_{oud} * \left(\frac{30}{70}\right) * \left(\frac{\text{ETK}_W}{30\%}\right)]}{(1 - \tau)} - \text{Bruto}_{oud} \right) * n * (1 - \alpha) * \tau * d$$

Waarbij:

Bruto_{oud} = het gemiddelde brutoloon in de situatie met 30%-regeling

ETK_W = het percentage werkelijke ETK

n = het aantal personen in deze groep

α = aandeel personen in de groep dat niet meer naar Nederland komt

τ = het gemiddelde marginale IB-tarief

d = het aandeel personen in deze groep waarop loonbrutering wordt toegepast

De drie groepen werknemers, onderscheiden op hoogte van het inkomen, kennen hiervoor verschillende parameters:

A. **Werknemers met een loon onder de €100.000:** deze groep kent hoge ETK, waardoor er geen (extra) fiscaal voordeel bestaat ten gevolge van een hoger liggend forfait dan de werkelijke ETK. Er zal dus ook niets gebruteerd hoeven te worden.

- Bruto_{oud} = €38.102
- ETK_W = 32,5%
- n = 48.496
- α_{laag} = 1%
- α_{midden} = 5%
- α_{hoog} = 10%

¹³⁹ CPB (2016), Startnotitie Keuzes in Kaart 2018-2021

- τ = 49,13%
- d_{laag_A} = 0%
- d_{midden_A} = 0%
- d_{hoog_A} = 0%

B. **Werknemers met een loon tussen de €100.000 en €500.000:** deze groep kent gemiddelde werkelijke ETK van 10%. In deze groep verwachten wij dat er loonbrutering plaatsvindt voor de gevallen waarin het nettoloon vaststaat. Op basis van resultaten van de survey onder gebruikers van de regeling en de survey die door de NFIA is uitgezet onder bedrijven schatten we het aandeel situaties met loonbrutering in op 33%.

- $\text{Bruto}_{\text{oud}}$ = €177.039
- ETK_W = 10%
- n = 7.500
- α_{laag} = 5%
- α_{midden} = 15%
- α_{hoog} = 25%
- τ = 49,13%
- d_{laag_B} = 17%
- d_{midden_B} = 33%
- d_{hoog_B} = 50%

C. **Werknemers met een loon boven de €500.000:** in deze groep verwachten wij niet dat er loonbrutering plaats zal vinden, maar dat werkzaamheden en bijbehorende belastingconstructie anders wordt ingericht (zie gedragseffect [3]).

- $\text{Bruto}_{\text{oud}}$ = €1.161.124
- ETK_W = 5%
- n = 435
- α_{laag} = 1%
- α_{midden} = 10%
- α_{hoog} = 20%
- τ = 49,13%
- d_{laag_B} = 0%
- d_{midden_B} = 0%
- d_{hoog_B} = 0%

Merk op dat wanneer werkgevers zouden bruteren, de extra kosten voor de werkgever de bedrijfswinst zouden drukken, waardoor VPB-inkomsten lager zouden worden. Uitgaande van een marginaal IB-tarief van 50% en een marginaal VPB-tarief van 25% zou dat betekenen dat circa de helft van de 'extra' inkomsten in de IB gemist zouden worden in de VPB.

Bijlage 5. Interviewrespondenten

Naam	Organisatie
Dik van Leeuwen	ADP
Hugo Niezen	Amsterdam inBusiness
Rob Hartman	ASML
Peter Bos	BDO
Martin de Graaf	Belastingdienst
Peter van Weers	Belastingdienst
Steven Phoa	Belastingdienst
Jacques Heuts	Belastingdienst
Michel Nijlant	CNV
Amerik Klapwijk	De Vakcentrale voor Professionals
Judy Schaap	Deloitte
Sietske van Tuin	Expatri Center Amsterdam
Mariska Pastoors	Expatri Center Utrecht
Corine van der Ceelen	Expert Center Leiden
Anja Jongbloed	FNV
Armine Kowsari	FNV
Bob Bolte	FNV
Henk Amorison	Hillbrook
Robert van der Jagt	KPMG
Ruben Froger	KPMG
Rick Roelofs	Ministerie van Economische Zaken
Hanneke van den Bout	Ministerie van Financiën
Kees Heineken	Ministerie van Financiën
Reina Kloosterman	Ministerie van Sociale Zaken Werkgelegenheid
Joop Weerts	Philips
Niek Schipper	PWC
Wim Kanbier	PWC
Fred Asbroek	Raet
Erik van Beers	SOFIE / Universiteit Tilburg
Eddy Haket	Stichting van de Arbeid
Wouter Brookman	VNO-NCW / MKB Nederland
Laurens Kok	West Holland Foreign Investment Agency
Jeroen Nijland	Netherlands Foreign Investment Agency
Henny Jacobs	Netherlands Foreign Investment Agency
Rico Slot	Unilever
Nel van Haaster	Shell
Armand Lahaije	AWVN
Jan de Graaf	AWVN

Bijlage 6. Methodologische verantwoording

Dossieranalyse

In deze paragraaf wordt een methodologische verantwoording gegeven voor de dossieranalyse. Het doel van de dossieranalyse was tweeledig. Enerzijds is de dossieranalyse gebruikt om de beroepen van de gebruikers van de 30%-regeling in kaart te brengen. Vervolgens zijn de gebruikers en beroepen gekoppeld aan de microdata van het CBS om te bepalen wat het salaris is per beroepsgroep. Voor het classificeren van de beroepsgroepen is gebruik gemaakt van de ISCO-classificatie. Op deze manier kon via de Enquête Beroepsbevolking een vergelijking gemaakt worden tussen het salaris van de gebruikers van de 30%-regeling en Nederlandse beroepsbevolking¹⁴⁰ in een vergelijkbaar beroep.

De beschikkingen voor de 30%-regeling worden afgegeven door de Belastingdienst. Hij zou dan theoretisch gezien ook de dossiers van de gebruikers van de 30%-regeling moeten hebben. Echter, de Belastingdienst werkt voor het afgeven van de beschikkingen samen met convenantheouders¹⁴¹. Deze convenantheouders bepalen voor de Belastingdienst of iemand voldoet aan de eisen van de 30%-regeling. Indien dat zo blijkt te zijn geven zij een select aantal gegevens door aan de Belastingdienst, waaronder BSN en beroep¹⁴², en geeft de Belastingdienst een beschikking af.¹⁴³ De convenantheouders worden jaarlijks door de Belastingdienst gecontroleerd of zij hun werk goed uitvoeren.

Dit heeft als consequentie voor het onderzoek dat de Belastingdienst niet altijd het volledige dossier van een gebruiker van de 30%-regeling tot zijn beschikking heeft. In theorie zijn de convenantheouders verplicht dit aan te leveren als de Belastingdienst het opvraagt. Gezien de doorlooptijd van dit onderzoek, is er in samenspraak met de begeleidingscommissie voor gekozen om gebruik te maken van de op afroep beschikbare informatie. Dit betrof minimaal de gegevens die een convenantheouder moet rapporteren aan de Belastingdienst. Voor dit onderzoek waren de gehele dossiers beschikbaar van de verzoeken die integraal behandeld zijn door de Belastingdienst en van de verzoeken van één van de convenantheouders. Zodoende was er geen consistentie in de informatie vanuit de verschillende bronnen. Voor de dossieranalyse is van de beschikkingen daarom alleen de BSN, het beroep en de datum waarop het verzoek is ingediend opgezocht.¹⁴⁴

Het voornemen was om een steekproeftrekking te doen die recht deed aan de verhoudingen tussen de verschillende partijen. In onderstaande tabel is het percentage verwerkte

¹⁴⁰ Meer specifiek betreft het 'Personen van 15 jaar en ouder in Nederland, met uitzondering van personen in inrichtingen, instellingen en tehuizen (institutionele bevolking)'. Zie: (CBS, 2017)

¹⁴¹ Onder de convenantheouders bevinden zich onder andere de volgende bedrijven: PWC, Deloitte, KPMG en Hillbrook.

¹⁴² Welke gegevens exact worden verstrekt hangt af van de convenantheouder.

¹⁴³ Mocht een convenantheouder niet zeker weten of een persoon recht heeft op een beschikking, dan legt hij dit voor aan de Belastingdienst.

¹⁴⁴ In de rest van de paragraaf wordt de term dossier gehanteerd voor alle informatie die de Belastingdienst tot zijn beschikking heeft over een verzoek van een gebruiker voor de 30%-regeling. De hoeveelheid informatie kan verschillen per organisatie.

verzoeken door de Belastingdienst, de drie grootste convenantheouders en de overige convenantheouders te zien.¹⁴⁵

Tabel 23 Verdeling dossiers Belastingdienst en convenantheouders

Organisatie	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Belastingdienst	98,1%	89,8%	78,3%	64,5%	59,8%	59,1%	53,2%
Deloitte			3,4%	8,5%	8,7%	7,6%	7,9%
PWC			4,4%	6,1%	6,7%	6,9%	6,9%
SOFIE ¹⁴⁶			5,4%	5,1%	6,9%	6,5%	6,9%
Overige convenantheouders	1,9%	10,2%	8,6%	15,8%	17,9%	20,0%	25,1%

In samenspraak met de begeleidingscommissie is afgesproken om voor elk van de jaren 150 dossiers te onderzoeken. Het aantal dossiers van de Belastingdienst dat is geanalyseerd is gelijk aan 150 vermenigvuldigd met het getoonde percentage. De rest van de dossiers is verdeeld over de drie convenantheouders naar onderlinge rato.¹⁴⁷ Dit is mede ingegeven door de adviezen van de Belastingdienst gekozen voor onderstaande verdeling per partij.

Tabel 24 Voorgenomen steekproeftrekking dossieranalyse

Organisatie	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Totaal
Belastingdienst	150	150	117	97	90	89	80	773
Deloitte			8	23	23	22	26	102
PWC			11	16	18	20	22	87
SOFIE			14	14	19	19	22	88
Totaal	150	150	150	150	150	150	150	1.050

Bij het selecteren van de dossiers is geprobeerd om een zo willekeurig mogelijke steekproef te hanteren. Dat is per organisatie op de volgende manier getracht te waarborgen:

- **Belastingdienst:** er is per maand per jaar één dag gegeven waarvan wij de dossiers wilde hebben. Deze dag is willekeurig geselecteerd uit een lijst met dagen van de Belastingdienst. Alleen de dagen met het minimaal benodigd aantal dossiers (n van jaar / 12) zijn meegenomen.¹⁴⁸
- **SOFIE:** bij deze convenantheouder was het mogelijk om in te loggen in het systeem waarin alle aanvragen worden verwerkt. Van alle verwerkte aanvragen was het

¹⁴⁵ Naast Deloitte, PWC en SOFIE zijn er nog twintigtal (kleinere) convenantheouders.

¹⁴⁶ SOFIE handelt namens de aangesloten wetenschappelijke instellingen en universiteiten de aanvragen voor de 30%-regeling af.

¹⁴⁷ Voorbeeld: de 70 dossiers van de convenantheouders die voor 2016 geanalyseerd moesten worden zijn verdeeld over alleen Deloitte, PWC en SOFIE. Voor Deloitte is het aantal te analyseren dossiers gelijk aan $7,9\% / (7,9\% + 6,9\% + 6,9\%) * 70 = 26$.

¹⁴⁸ De Belastingdienst heeft niet de beschikking over digitale dossiers en alleen over fysieke dossiers. Deze fysieke dossiers worden per dag opgeslagen in het nationaal archief. Per dag hoeft niet te betekenen dat de Belastingdienst elke dag van de week dossiers heeft opgeslagen, soms kunnen er meerdere werkdagen tussen zitten.

gehele dossier beschikbaar. Er is voor gekozen om per jaar voor iedere maand twee dossiers te nemen, deze dagen per maand en de dossiers per dag werden willekeurig gekozen.

- **PWC:** van deze convenanhouder konden alle verzoeken doorgenomen worden, gecategoriseerd naar datum. Net als bij SOFIE zijn voor het analyseren willekeurige dagen en verspreid over het jaar gekozen.
- **Deloitte:** de Belastingdienst kon per dag een uitdraai maken van de via Deloitte ingediende verzoeken. Uiteindelijk is er voor gekozen om per jaar willekeurig een dag te selecteren en hiervoor de dossiers door te nemen.

Gedurende het analyseren van de dossiers is er een aantal inzichten naar voren gekomen, waardoor de uiteindelijke trekking afwijkt van de voorgenomen trekking. De dagen van de geleverde (fysieke) dossiers bij de Belastingdienst bleken niet altijd te kloppen met de opgevraagde dagen. Dit betreft de jaren 2010 en 2011. Die jaren waren er nog geen convenanhouders actief, daarom konden er geen extra dossiers doorgenomen worden. In de overige jaren zijn er bij de convenanhouders wel extra dossiers doorgenomen. Hiervoor is gekozen omdat de informatie makkelijk toegankelijk was. Het feit dat de informatie zo makkelijk toegankelijk was heeft er toe geleid dat er meer extra dossiers zijn geanalyseerd dan noodzakelijk was. Een grotere steekproef geeft namelijk betere inzichten gedurende het onderzoek. In onderstaande tabel is te zien hoeveel dossiers per organisatie uiteindelijk zijn geanalyseerd.¹⁴⁹

Tabel 25 Uiteindelijke steekproeftrekking dossieranalyse

Organisatie	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	Totaal
Belastingdienst	147	110	126	102	119	101	118	823
Deloitte				60	34	23	27	144
PWC			72	149	165	251	305	942
SOFIE			25	48	48	48	62	231
Totaal	147	110	223	359	366	423	512	2.140

Data-analyse (CBS-microdata)

Voor de data-analyse heeft het ministerie van Financiën twee bestanden tot de beschikking gesteld. Het eerste bestand is een overzicht van de gebruikers van de 30%-regeling uitgesplitst naar de periode 2009-2015. Als een persoon meerdere jaren gebruik maakt van de 30%-regeling komt hij ook meerdere keren voor in de dataset. Een persoon komt per jaar echter maar één keer voor. Het bestand bevat de volgende variabelen:

- Sofinummer gebruiker;
- Begindatum beschikking;
- Verkrijgdatum beschikking;

¹⁴⁹ Bij het doornemen van de extra dossiers is ook getracht de willekeur te behouden. Bij SOFIE is bijvoorbeeld gekozen om voor de periode 2013-2015 twee extra dossiers per maand te analyseren. Voor 2016 zijn voor de laatste maanden vier extra dossiers doorgenomen. Gedurende de analyse kwam naar voren dat de begindatum van de beschikkingen vaak eerder was dan de datum waarom het verzoek binnenkomt. Om er voor te zorgen dat voor het jaar 2015 voldoende personen gekoppeld konden worden met de microdata van het CBS zijn extra dossiers doorgenomen. Dezelfde strategie is gehanteerd bij de dossieranalyse van PWC.

- Afgegeven einddatum beschikking;
- Landcode¹⁵⁰;
- Totaal loon uit tegenwoordige arbeid¹⁵¹;
- Jaar waarin het loon door de gebruiker is genoten;
- Geboortedatum gebruiker;
- Geslacht van de gebruiker.

Het tweede bestand is een overzicht van de dienstverbanden van een gebruiker van de 30%-regeling uitgesplitst naar de periode 2009-2015. Het is belangrijk om op te merken dat een gebruiker in een jaar meerdere dienstverbanden kan hebben. Het kan bijvoorbeeld zo zijn dat een persoon midden in een jaar wisselt van baan (en recht blijft houden op de 30%-regeling) of dat hij meerdere banen naast elkaar heeft. Een persoon kan in dit bestand wel meerdere keren per jaar voor komen. Het aantal records in dit bestand kan hierdoor per definitie niet kleiner zijn dan het aantal records in het eerste bestand. Het bestand bevat de volgende variabelen:

- Sofinummer gebruiker;
- Begindatum van dienstverband in het betreffende jaar;
- Einddatum van dienstverband in het betreffende jaar;
- Loon uit tegenwoordige arbeid¹⁵²;
- Ingehouden loonbelasting;
- Soort inkomen van de gebruiker;
- Jaar waarin het loon door de gebruiker is genoten;
- Fiscaal nummer van de werkgever;
- Volgnummer werkgever.

Bovenstaande bestanden zijn in eerste instantie gebruikt om het gebruik van de 30%-regeling in kaart te brengen. Voor de analyses ten behoeve van deze evaluatie zijn alleen de personen met een loon groter dan nul meegenomen. In sommige gevallen mist het loon, is het gelijk aan nul of zelfs kleiner dan nul. Indien het loon kleiner is dan nul gaat het vrijwel altijd om correcties op vorige jaren. Voor het koppelen van de gebruikers van de 30%-regeling met de microdata-omgeving van het CBS zijn ook alleen de personen met een loon groter dan nul meegenomen.

Voor het achterhalen van achtergrondinformatie van de gebruikers van de 30%-regeling zijn de databestanden uit onderstaande tabel gebruikt.

Tabel 26 Gebruikte databestanden CBS

Databestand	Informatie
ABR	Achtergrond kenmerken van bedrijven waar de gebruikers van de 30%-regeling werken, zoals sector, grootteklasse en woonplaats.
EIGENDOMWOZBAGTAB	WOZ-waarde van woningen.

¹⁵⁰ Bij nadere inspectie bleek deze landcode niet overeen te komen met de nationaliteit van de gebruikers. Daarvoor is een apart bestand van het CBS gebruikt.

¹⁵¹ Het ministerie heeft aangegeven dat alleen het loon met Code soort inkomstenverhouding / inkomenscode (looncode) 11 tot en met 17 zijn meegenomen. Zie voor nadere toelichting: https://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/codes_aangifte_loonheffingen_2017_lh9981z71ke.pdf

¹⁵² Ibid.

EIGENDOMTAB	Eigendom (huur/koop) van woningen en type eigenaarschap (sociale/vrije huur).
GBAADRESOBJECTBUS en VSLGWBTAB	Woonplaats van de gebruikers.
GBAHUISHOUDENSBUS	Huishoudenssituatie van de gebruikers.
GBANATIONALITEITBUS	Nationaliteit van de gebruikers.
SPOLISBUS en EBB	Uurloon van de gebruikers van de 30%-regeling en de Nederlanders met een vergelijkbaar beroep.

De databestanden van het CBS, zijn afhankelijk van de gewenste uitsplitsing, aan elkaar en aan de databestanden van het ministerie van Financiën gekoppeld. De volgende aandachtspunten zijn daarbij van belang:

- Voor het bepalen van het inkomen van de gebruikers van de 30%-regeling zijn banen korter dan een maand niet meegenomen en is er gecorrigeerd voor de lengte van het dienstverband. Dit geldt zowel voor de tabel over het gemiddelde jaarinkomen per SBI als de verdeling naar inkomensklasse.
- Voor het bepalen van het uurloon van de gebruikers van de 30%-regeling is niet gecorrigeerd voor de lengte van het dienstverband maar is gekeken naar hoeveel uur een persoon heeft gewerkt.
- Bij het vaststellen van de nationaliteit van de gebruikers van de 30%-regeling is alleen de GBANATIONALITEITBUS gebruikt en is alleen gekeken naar de eerste nationaliteit.¹⁵³
- Tijdens het koppelen met het ABR kwam naar voren dat een aantal loonbelastingnummers toegevoerd naar meerdere CBS-persoon. Een dienstverband kon daardoor toegewezen naar meerdere bedrijven. Bij het bepalen van de sector waarin de gebruikers werken zijn deze dubbel wel meegenomen.¹⁵⁴ Bij het koppelen naar bedrijfseenheden bleek dat een deel van de CBS-persoon toegevoerd naar meerdere bedrijfseenheden. Voor het bepalen van de grootteklasse van de bedrijven zijn de dubbel niet meer meegenomen. Het aandeel dubbel werd namelijk een substantieel deel van de dataset.
- Bij de BUS-bestanden (zoals de GBANATIONALITEITBUS, GBAADRESOBJECTBUS en GBAHUISHOUDENBUS) kan een persoon per jaar meerdere keren in de dataset voorkomen. Een persoon kan bijvoorbeeld van baan wisselen, verhuizen of gaan samenwonen in een jaar. Voor het vaststellen van de situatie van een persoon is per jaar gekeken naar de laatste record (indien er sprake was van meerdere records).

¹⁵³ Hierbij zijn we uitgegaan van de eerste nationaliteit die in het GBA is ingevoerd. Voor personen met meer dan één nationaliteit is dit als volgt geregistreerd: Iemand met de Nederlandse nationaliteit is steeds Nederlander. Voor mensen die niet de Nederlandse nationaliteit bezitten, geldt de volgorde: (a) nationaliteit van één van de Benelux-landen, (b) nationaliteit van een staat binnen de Europese Unie, (c) andere Europese nationaliteit, (d) niet-Europese nationaliteit. Bron: CBS Microdataservices (2016), Nationaliteitskenmerken van alle in de Gemeentelijke Basisadministratie Persoonsgegevens (GBA) ingeschreven personen.

¹⁵⁴ De sector waarin de gebruikers werkzaam zijn is vastgesteld op basis van de SBI-code behorende bij de CBS-persoon.

- Bij het doelgroep bereik is in een aantal gevallen ook een vergelijking gemaakt met de Nederlandse situatie. Daarbij is bij de BUS-bestanden dezelfde methodiek gehanteerd als voor de gebruikers van de 30%-regeling is gedaan.
- Voor het bepalen van de WOZ-waarde van de Nederlandse populatie zijn de panden die niet gekoppeld konden worden aan GBAADRESOBJECTBUS niet meegenomen, net als panden waarvan de WOZ-waarde niet bekend was. Bij het bepalen van de eigendomssituatie zijn de panden die niet gekoppeld kon worden met de GBAADRESOBJECTBUS ook niet meegenomen.

Voor het bepalen van de huishoudenssituatie van de Nederlandse populatie is alleen de set van personen meegenomen die in de GBAHUISHOUDENSBUS zit. De consequentie hiervan is dat er bij de Nederlandse populatie, in tegenstelling tot de gebruikers van de 30%-regeling, geen onbekende huishoudenssituatie zijn.

Survey

Om inzicht te krijgen in de situatie en attitudes van de gebruikers van de 30%-regeling, hebben we een survey uitgezet onder de doelgroep van de regeling. De vragenlijst (maximaal 31 vragen, in sommige gevallen minder als gevolg van routing) bevatte vragen op onder andere het gebied van de persoonlijke situatie, werksituatie en kosten van verblijf en levensonderhoud. De survey is op het Survalyzer-plaform online openbaar gemaakt.

De distributie van de survey link is via verschillende kanalen verlopen om een zo breed mogelijk bereik te genereren. Twee belangrijke kanalen betroffen de verschillende Expat Centers in Nederland en het acadmische plaform voor Sociale, Fiscale en Internationale Expertise (SOFIE). Waar de Expat Centers zich richten op de ondersteuning van (administratieve) zaken voor binnengekomen werknemers, ondersteunt SOFIE de HR-afdelingen van onderwijs- en onderzoekinstellingen op het gebied van grensoverschrijdend werken. De verschillende Expat Centers hebben de survey link onder de aandacht van hun doelgroep gebracht via hun nieuwsbrief en social media kanalen. SOFIE heeft de oproep tot deelname gedeeld met de HR-afdelingen van de aangesloten instellingen, die de link hebben doorzet aan hun internationale werknemers. Aanvullend aan de twee genoemde kanalen, is de link verspreid onder netwerken van internationals en expats, via een oproep aan de interviewrespondenten (Bijlage 5) en via onze eigen sociale mediakanalen.

De introductiepagina van de survey is 6.503 maal geopend. In totaal hebben 1.703 respondenten de survey afgerond. Door de gekozen wijze van distributie, hebben we geen invloed kunnen uitoefenen op de gerichtheid van de uitvraag. Op basis van meerdere steekproeven hebben we vastgesteld dat het overgrote deel van de respondenten de survey volledig hebben ingevuld.

De verdeling van de response komt niet exact overeen met de werkelijke verdeling binnen de populatie, wat zeer waarschijnlijk het gevolg is van de gekozen wijze van distributie. Met name het aandeel gebruikers vanuit de academische sector bleek oververtegenwoordigd (62% in survey versus 9% werkelijk). Om recht te doen aan de werkelijke verhouding binnen de onderzoekspopulatie hebben we er voor gekozen om een weging toe te passen op basis van land van herkomst en sector waarin de gebruiker actief is (wel of niet academisch). We hebben de ditributie uit de survey gewogen naar de distributie zoals we deze hebben vastgesteld binnen de CBS-microdata. Door onvoldoende celvulling, zowel aan de kant van de survey als de microdata, hebben we een deel van de respons moeten uitsluiten. Zodoende zijn we tot een set van 1.463 bruikbare reacties gekomen.

Bijlage 7. Referenties

- Aberdeen Group. (2008). *The E-payables Benchmark Series: Imaging and workflow*.
- ADP, Berenschot & Performa. (2016). *HR-Trends 2016-2017*.
- Algemene Rekenkamer. (2016). *Fiscale tegemoetkoming voor experts uit het buitenland: de 30%-regeling*.
- Bathelt, H., & Malmberg, A. &. (2004). Clusters and knowledge: local buzz, global pipelines and the process of knowledge creation. *Progress in Human Geography* .
- Belastingdienst. (Januari 2017). *Handboek Loonheffingen*.
- Betaalvereniging Nederland. (2016). *Mijlpaal: voor het eerst meer pin dan contant in Nederland*. Opgehaald van Website Betaalvereniging Nederland: <https://www.betalvereniging.nl/nieuws/mijlpaal-eerst-meer-pin-dan-contant-nederland/>
- Betaalvereniging Nederland. (2016). *Sterke groei elektronisch betalen in 2015*. Opgehaald van Website Betaalvereniging Nederland: <https://www.betalvereniging.nl/nieuws/sterke-groei-elektronisch-betalen-2015/>
- Bundeskanzleramt. (2017). *Bundesrecht konsolidiert: Gesamte Rechtsvorschrift für Zuzugsbegünstigungsverordnung 2016*. Opgehaald van https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetze_snummer=20009641
- CBS. (2017). *Enquête beroepsbevolking (EBB)*. Opgehaald van CBS: <https://www.cbs.nl/nl-nl/onze-diensten/methoden/onderzoeksomschrijvingen/korte-onderzoeksbeschrijvingen/enquete-beroepsbevolking--ebb-->
- CBS. (Constant update). *Beroepenclassificatie (ISCO en SBC)*. Opgehaald van <https://www.cbs.nl/nl-nl/onze-diensten/methoden/classificaties/onderwijs-en-beroepen/beroepenclassificatie--isco-en-sbc-->
- CBS Microdataservices. (2016). *Nationaliteitskenmerken van alle in de Gemeentelijke Basisadministratie Persoonsgegevens (GBA) ingeschreven personen*.
- CBS Statline. (2016). *Bevolking per maand: leeftijd, geslacht, herkomst, generatie*. Opgehaald van Website van CBS: <http://statline.cbs.nl/Statweb/publication/?VW=T&DM=SLNL&PA=71090ned&HD=170502-1657>
- CBS Statline. (2016). *Gemiddeld inkomen van personen naar kenmerken en naar regio*. Opgehaald van Website van CBS: <http://statline.cbs.nl/StatWeb/publication/?VW=T&DM=SLNL&PA=80500NED&D1=2-3&D2=I&D3=0-38&D4=0-4&D5=I&HD=100903-1406&HDR=G4,T,G1,G3&STB=G2>
- CBS Statline. (2016). *Werkzame beroepsbevolking: vergrijzing per bedrijfstak SBI 2008*. Opgehaald van Website van CBS: <http://statline.cbs.nl/StatWeb/publication/?VW=T&DM=SLNL&PA=80832NED&LA=NL>

- CBS Statline. (2017). *Bedrijven; bedrijfsgrootte en rechtsvorm*. Opgehaald van Website CBS:
<http://statline.cbs.nl/StatWeb/publication/?VW=T&DM=SLNL&PA=81588NED&LA=NL>
- Cervantes, M. (2004). *Attracting, retaining and mobilising high skilled labour*.
- CPB. (2016). *Startnotitie Keuzes in Kaart 2018-2021*. Den Haag.
- De Volkskrant. (2010). *'Little India' ligt in Amstelveen*. Opgehaald van Website de Volkskrant:
<http://www.volkskrant.nl/economie/-little-india-ligt-in-amstelveen~a1019985/>
- Deloitte. (2017). *Working and living in Denmark*.
- Dialogic. (2015). *Innoveren en ondernemen met beleid - Analytische achtergrondstudie van de beleidsdoorlichting artikel 12 (innovatie) en 13 (ondernemingsklimaat) ministerie van Economische Zaken*. Utrecht.
- DPA. (2015). *De 30%-regeling: hoe Nederland de arbeidsmobiliteit binnen Europa bevordert*. Opgehaald van <https://www.dpa.nl/international/blog/30-regeling-hoe-nederland-arbeidsmobiliteit-binnen-europa-bevordert/>
- Dunning. (1998). Location and the multinational enterprise: a neglected factor? *Journal of International Business Studies*.
- Fisconetplus. (1983). *Circulaire nr. Ci.RH.624/325.294 dd. 08.08.1983*; . Opgehaald van <http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=594be6ae-a29d-4e01-bdb4-e0d6ec7d72fa#findHighlighted>
- Gross, D. &. (2006). *How do migrants choose their destinations country? An analysis of institutional determinants*. .
- Hefmed. (constant update). Opgehaald van Prijslijst medische keuringen:
http://www.hefmed.nl/prijslijst_def.html
- Het Parool. (2016). *Amstelveen: voorheen Japan aan de Amstel, nu Little India*. Opgehaald van Website van Het Parool: <http://www.parool.nl/amsterdam/amstelveen-voorheen-japan-aan-de-amstel-nu-little-india~a4396645/>
- IND. (2017). *Kosten*. Opgehaald van <https://ind.nl/Paginas/Kosten.aspx>
- Intelligence Group. (sd). *Schaarste Indicator*. Opgehaald van <http://www.schaarste-indicator.nl/nl/>
- Internations. (constant update). *UK taxation for foreign residents*. Opgehaald van <https://www.internations.org/great-britain-expats/guide/16133-social-security-taxation/taxes-in-the-uk-16129/uk-taxation-for-foreign-residents-4>
- Jacobs, B., Bahuis, R., & Tang, P. (2002). Sectoral Productivity Growth and R&D Spillovers in the Netherlands. *De Economist*, 181-20.
- Kamerstukken II 1998/99, 26728, nr. 3.
- Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 10.
- Kamerstukken II 2015/2016 34 475, nr. 21.

- Kleven, H. (2014). *Migration and wage effects of taxing top earners: evidence from the foreigners' tax scheme in Denmark.*
- KPMG. (2016). *Competitive Alternatives.* Opgehaald van <https://www.competitivealternatives.com/>
- KPMG. (2017). *Belgium - Income Tax.*
- KPMG. (2017). *Denmark - Income tax.*
- KPMG. (2017). *France - Income tax.*
- KPMG. (2017). *Germany - Income tax.*
- KPMG. (2017). *Ireland - Income Tax.*
- KPMG. (2017). *Italy - Income tax.*
- KPMG. (2017). *Luxembourg - Income tax.*
- KPMG. (2017). *Switzerland - Income tax.*
- KPMG, & PWC. (constant update). *Investments in the Netherlands.*
- KPN. (2017). *bellen en sms'en naar het buitenland.* Opgehaald van <https://www.kpn.com/mobiel-abonnement/bundels/buitenland/tarieven/internationaal.htm>
- Ministerie van Economische Zaken. (2006). *Investeringsbeslissingen in de EU. Quick scan onder bedrijven in Nederland.*
- Ministerie van Financiën. (2017). *Handleiding overheidstarieven 2017.*
- Nederlandsleraar. (2017). *Diensten Nederlandse taal.* Opgehaald van <http://www.nederlandsleraar.nl/diensten/>
- NFIA. (2017). *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.*
- NHA. (2017). *Nederlands voor anderstaligen.* Opgehaald van http://www.nha.nl/cursus/Taal-cursussen/nederlands/taalcursussen_nederlands/nederlands-voor-buitenlanders.aspx
- NRC. (2016). *Indiase IT'ers in Nederland met een fiscaal voordeeltje voor de baas.* Opgehaald van Website NRC: <https://www.nrc.nl/nieuws/2016/10/28/indiase-iters-met-een-fiscaal-voordeeltje-voor-de-baas-5033480-a1529067>
- OECD. (2016). *Recruiting immigrant workers.*
- Onbeperkt bellen simonly. (2016). *Sim only abonnementen met onbeperkt bellen en een grote databundel.* Opgehaald van <https://www.onbeperktbellen-simonly.nl/sim-only-abonnementen-met-onbeperkt-bellen-en-een-grote-databundel/>
- PBL. (2011). *The European landscape of knowledge intensive foreign-owned firms and the attractiveness of Dutch Regions.*
- Pearson, R. &. (2002). *Knowledge migrants: The motivations and experiences of professionals in the UK on work permits.*

- PWC. (2015). *Taxation of international assignees: countries: France*.
- PWC. (2016). *Doing business in the Netherlands*.
- ROA. (2015/6). *De arbeidsmarkt naar opleiding en beroep tot 2020*.
- Romer, P. M. (1986). Increasing returns and long term growth. *Journal of Political Economy*, 1002 – 1037.
- RTL Nieuws. (2013). *Multi-culti in Amstelveen*. Opgehaald van Website van RTL Nieuws: <https://www.rtlnieuws.nl/nieuws/binnenland/column/rick-nieman/multi-culti-amstelveen>
- Sopora-arrest, ECLI:NL:HR:2016:360 (Hoge raad Maart 4, 2016).
- Staatsblad van het Koninkrijk der Nederlanden, Besluit van 20 december 2000 tot aanpassing van enige uitvoeringsbesluiten, nr. 640 (2000).
- Taxand. (2013). *Luxembourg incentivises highly skilled expatriates*.
- Taxinnovations. (2016). *Top 10 tax tips for expats moving to the UK*. Opgehaald van <https://www.taxinnovations.com/top-10-expat-tax-tips-individuals-moving-uk/>
- Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 (UBLB 1965).
- UK Government. (constant update). *Expenses and benefits: relocation costs*. Opgehaald van <https://www.gov.uk/expenses-and-benefits-relocation/overview>
- UK Government. (constant update). *Tax on foreign income*. Opgehaald van <https://www.gov.uk/tax-foreign-income/overview>
- UWV . (2015). *Vacatures in Nederland 2015 personeelswerping in beeld*.
- UWV. (2017). *ICT - factsheet, arbeidsmarkt*.
- UWV. (2017). *Kansrijke beroepen: waar is de arbeidsmarkt krap? Landelijk overzicht*.
- Watson Farley & Williams. (2017). *The new Italian non-domiciled tax regime*.
- Website 1819.Brussels. (2017). *Fiscaal statuut van de buitenlandse kaderleden*. Opgehaald van <http://www.1819.be/nl/subsidies/fiscaal-statuut-van-de-buitenlandse-kaderleden>
- Website Compendium voor de Leefomgeving. (2016). *Hoogopgeleiden 2015*. Opgehaald van Website CLO: <http://www.clo.nl/indicatoren/nl2100-opleidingsniveau-bevolking>
- Website Inkoopvandaag. (2013). *Verwerkingskosten per factuur*. Opgehaald van Website van Inkoopvandaag: <http://www.inkoopvandaag.nl/2013/02/26/verwerkingskosten-per-factuur/>
- Website Jusline. (2016). *§ 103 EStG Zuzugsbegünstigung*. Opgehaald van https://www.jusline.at/103_Zuzugsbeg%C3%BCnstigung_EStG.html
- Website *Kosten visum Nederland*. (2017). Opgehaald van <https://www.reisverzekeringblog.nl/kosten-visum-voor-nederland/>
- Weerepas, M., de Vries, H., & van den Hurk, H. (2014). *De 30%-regeling*. Wolters Kluwer.
- Wet inkomstenbelasting 2001, artikel 2.6.
- Wet op de loonbelasting 1964.

Wolf Theiss. (2016). *Draft regulation dealing with tax benefits in high profile relocation cases.*

Bijlage 8. Begeleidingscommissie

De volgende personen hebben deelgenomen aan de begeleidingscommissie:

- **Marlous Breij** - ministerie van Financiën
- **Lennard Claassen** - ministerie van Financiën
- **Pieter van Dalen** - ministerie van Financiën
- **Jeroen Fijen** - ministerie van Financiën
- **Roel Gans** - ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid
- **Vincent Hekker** - ministerie van Economische Zaken
- **Egbert Jongen** - Centraal Planbureau
- **Yvette Kalden** - ministerie van Sociale zaken en Werkgelegenheid
- **Huib van der Kroon** - ministerie van Economische Zaken
- **Niels Vermeer** - ministerie van Financiën
- **Pieter van Winden** - ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid
- **Mickie Schoch** - ministerie van Financiën



Contact:

Dialogic
Hooghiemstraplein 33-36
3514 AX Utrecht
Tel. +31 (0)30 215 05 80
Fax +31 (0)30 215 05 95
www.dialogic.nl

