

36 812 Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2026)

Nr. 13 Brief van de staatssecretaris van Financiën

Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 3 oktober 2025

Tijdens het tweeminutendebat Nationale Fiscaliteit van 11 september 2025 heb ik op verzoek van het lid Kouwenhoven (NSC) toegezegd aan uw Kamer een brief te sturen waarin wordt ingegaan op versoering van de ETK-regeling, de samenhang met de expatregeling en het effect op arbeidsmigratie in Nederland. Middels deze brief doe ik deze toezegging gestand. Ik stuur u deze brief mede namens de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid en de minister van Economische Zaken.

In deze brief geef ik eerst kort de inhoud van de ETK-regeling en de expatregeling weer en ga ik in op de samenhang tussen beide regelingen. Vervolgens geef ik aan wat het IBO Arbeidsmigratie concludeert ten aanzien van de ETK-regeling. Ten slotte beschrijf ik de voorstellen uit het Belastingplan 2026 ten aanzien van de ETK-regeling.

De werking van de ETK-regeling en de expatregeling

Werknemers die van buiten Nederland naar ons land komen om hier te gaan werken (inkomende werknemers) en Nederlanders die naar het buitenland gaan om daar te werken (uitgaande werknemers), maken bepaalde kosten die lokale werknemers niet maken, de zogenoemde extraterritoriale kosten (ETK). Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de kosten van dubbele huisvesting, kosten voor het in orde brengen van officiële papieren, reizen naar het land van herkomst, een cursus Nederlands etc. Dit zijn zakelijke kosten die een werknemer moet maken in het kader van de dienstbetrekking in het buitenland. Het Nederlandse loonbegrip is ruim en omvat in beginsel alle vergoedingen en verstrekkingen van een werkgever aan haar werknemers. De vergoeding voor deze extra kosten (de gemaakte ETK) valt daarmee in beginsel onder het belastbaar loon. Om te voorkomen dat over deze kostenvergoeding voor ETK belastingheffing verschuldigd is, en daarmee inkomende en uitgaande werknemers op achterstand gezet worden ten opzichte van lokale werknemers,

biedt de Wet op de loonbelasting 1964 de mogelijkheid om werkelijk gemaakte ETK belastingvrij te vergoeden; de ETK-regeling.

Aan werknemers die aan bepaalde voorwaarden voldoen kunnen de ETK belastingvrij worden vergoed op basis van een forfaitaire regeling, de zogenoemde expatregeling (voorheen: 30%-regeling). Voor deze werknemers wordt ervan uitgegaan dat de ETK ongeveer 30% van hun belastbare loon bedragen. De voornaamste voorwaarden waaraan werknemers moeten voldoen om in aanmerking te komen voor de expatregeling zijn: de werknemer heeft een specifieke deskundigheid die schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt en de ingekomen werknemer is geen grensarbeider. Sinds 2012 wordt de specifieke deskundigheid, omwille van de uitvoerbaarheid, getoetst aan de hand van een salarishnorm; alleen werknemers met een belastbaar loon (exclusief onbelaste vergoeding) van € 46.660 of meer (bedrag 2025) komen in aanmerking voor de volledige onbelaste vergoeding van 30%. Voor de definitie van grensarbeider wordt een afstand van 150 kilometer tot de Nederlandse grens gehanteerd¹; werknemers die worden aangeworven van binnen deze afstand komen niet in aanmerking voor de expatregeling.

Inkomende werknemers die niet voldoen aan de voorwaarden voor de expatregeling, bijvoorbeeld omdat hun belastbaar loon minder bedraagt dan de salarishnorm of omdat ze worden aangeworven van binnen de grenszone, kunnen wel gebruik maken van de ETK-regeling en op die manier hun werkelijke ETK onbelast vergoed krijgen.

Bij toepassing van de ETK-regeling wordt (onder werking van cao's) veelvuldig gebruik gemaakt van een uitruil van brutoloon in ruil voor een onbelaste ETK-vergoeding. Werknemer en werkgever kunnen onderling overeenkomen dat het brutoloon van de werknemer verlaagd wordt in ruil voor een belastingvrije ETK-vergoeding voor daadwerkelijk gemaakte ETK. Door toepassing van de uitruil stijgt het nettoloon van de werknemer met het bedrag dat anders aan loonheffing zou zijn ingehouden over het uitgeruilde bedrag. Het bedrag waarmee het brutoloon wordt verlaagd,

¹ De ingekomen werknemer dient in meer dan 16 maanden van de 24 maanden direct voorafgaande aan de aanvang van de tewerkstelling in Nederland, woonachtig te zijn geweest op een afstand van meer dan 150 kilometer van de Nederlandse grens.

vermindert ook het premieloon waardoor de werkgever minder premies werknemersverzekeringen hoeft af te dragen.

Het belang van de expatregeling

De expatregeling is in de eerste helft van 2024 geëvalueerd door SEO Economisch Onderzoek (SEO), samen met de ETK-regeling en de partiële buitenlandse belastingplicht. SEO beoordeelt de expatregeling in het rapport *Kunde, Kosten en Keuzes*² als een doeltreffende en deels doelmatige regeling. SEO wijst daarbij onder andere op de volgende aspecten van de expatregeling³:

- Het belang van de expatregeling voor Nederlandse bedrijven en andere organisaties bij het kunnen aantrekken van talenten in concurrentie op de internationale arbeidsmarkt. Deze talenten heeft Nederland nodig voor de kenniseconomie die we willen zijn en de uitdagingen waarvoor we staan, zoals de energietransitie en de overgang naar een circulaire economie. Werkgevers verwachten hun vraag naar die noodzakelijke kenniswerkers niet in te kunnen vullen met binnenlands aanbod.
- Een verdere versobering van de expatregeling zal een negatief effect hebben op het investeringsniveau van bedrijven in Nederland.
- Qua belastingdruk op kennisintensieve arbeid na toepassing van de expatregeling, bevindt Nederland zich internationaal in de middenmoot. Een verdere versobering van de expatregeling zal Nederland op dit punt verder op achterstand zetten ten opzichte van concurrerende landen.
- Uit berekeningen van SEO blijkt dat de expatregeling Nederland per saldo meer belastingopbrengsten oplevert dan dat de regeling kost. Gemiddeld is de expatregeling jaarlijks goed voor € 128,5 miljoen netto belastingopbrengsten. In deze berekening is nog geen rekening gehouden met indirecte effecten, zoals meer omzetbelasting door bestedingen van expats, meer werkgelegenheid in Nederland door een grotere vraag naar diensten en hogere lonen voor andere werknemers door kennis-spill-overs. Hierbij hoort de kanttekening dat een verhoging van de salarisnorm (die plaatsvindt per 2027) gunstig kan zijn voor de per saldo overheidsinkomsten, gegeven dat de hoogste

² *Kunde, Kosten en Keuzes, Evaluatie 30%-regeling, extraterritoriale kostenregeling & partiële buitenlandse belastingplicht 2016-2022*, SEO Economisch Onderzoek, Amsterdam, juni 2024

³ Zie ook de kabinetsreactie op het rapport *Kunde, Kosten en Keuzes*, meegestuurd als bijlage bij Kamerstukken II 2024-2025, 32 140, nr. 267

inkomensgroep sterker op deze wijziging reageert dan de lagere inkomensgroepen.⁴ Dit hindert wel de continuïteit en stabiliteit.

Bovengenoemde belangrijke rol van de expatregeling voor de Nederlandse economie en rekening houdende met de door het Nederlandse bedrijfsleven gevraagde continuïteit en stabiliteit rondom de expatregeling (de expatregeling is de afgelopen jaren immers al diverse malen aangepast, bijvoorbeeld oor het inkorten van de looptijd, het aftoppen op de WNT-norm en het verhogen van de salarisnorm), is voor het kabinet reden om geen voorstellen voor verdere aanpassingen in de expatregeling te doen, ook niet voor zover het betreft het terugdraaien van de versoering van 30% naar 27% per 2027.

Samenhang met de expatregeling

De ETK-regeling is de basis die het mogelijk maakt om ETK voor inkomende en uitgaande werknemers belastingvrij te vergoeden. Voor werknemers die aan de voorwaarden voldoen is het mogelijk om de ETK-vergoeding gedurende maximaal 5 jaar forfaitair te bepalen op 30% van het belastbaar loon van de werknemer. Met ingang van 2027 wordt dit percentage verlaagd naar 27%.

Doordat de ETK-regeling de basis vormt en de expatregeling een forfaitaire uitwerking is van deze basisregeling, kan een aanpassing in de ETK-regeling ook gevolgen hebben voor de expatregeling. De ETK-regeling en de expatregeling gaan bijvoorbeeld uit van hetzelfde begrip ETK; het schrappen van kostensoorten uit de definitie van ETK voor de ETK-regeling betekent dat deze ook niet meer kunnen worden gebruikt als onderdeel van het forfait van de expatvergoeding.

De samenhang tussen de ETK-regeling en de expatvergoeding is ook aan de orde geweest in jurisprudentie⁵. De Hoge Raad oordeelde over de vraag of het feit dat werknemers die van binnen een afstand van 150 kilometer van de Nederlandse grens worden aangeworven niet in aanmerking komen voor de expatregeling, strijdig is met het vrij verkeer van personen binnen de EU. De Hoge Raad oordeelt kortgezegd dat er van een dergelijke strijd geen sprake is, omdat werknemers die niet aan de voorwaarden van de

⁴ SEO Economisch onderzoek (2025c). Then only Two Wise Men came from the East: a Reduction in the Tax Subsidy for High-skilled Immigrants

⁵ Hoge Raad, 4 maart 2016, ECLI:NL:HR:2016:360 (Sopora)

expatregeling voldoen (bijvoorbeeld omdat zij van binnen 150 kilometer van de grens worden aangeworven of omdat zij niet voldoen aan de salarisnorm), kunnen terugvallen op de ETK-regeling en op die manier hun werkelijke ETK onbelast vergoed kunnen krijgen. Daarbij heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de expatregeling geen systematische en overduidelijke overcompensatie biedt en dus niet in strijd is met het EU-recht. Voor een juridisch houdbare expatregeling is dus van belang dat:

1. De ETK-regeling beschikbaar blijft als 'terugvaloptie' voor werknemers die niet voldoen aan één of meer van de voorwaarden voor de expatregeling. Zolang deze werknemers hun werkelijke ETK onbelast vergoed kunnen krijgen treedt er volgens de Hoge Raad geen strijd met het vrij verkeer van werknemers op. Afschaffing van de ETK-regeling zou het bestaansrecht van de expatregeling dus kunnen ondermijnen.
2. De expatregeling niet leidt tot systematische en duidelijke overcompensatie van de werkelijke ETK van de gebruikers van de expatregeling. Als kostenposten niet langer tot de ETK worden gerekend en dus ook niet langer kunnen dienen ter onderbouwing van de expatvergoeding, schuift de expatvergoeding op richting systematische en duidelijke overcompensatie. Daarmee bestaat er risico op ongelijke behandeling van gebruikers van de ETK-regeling en de expatregeling. Werknemers die niet voor de expatregeling in aanmerking komen (grensarbeiders en werknemers die niet voldoen aan de salarisnorm) zouden met een beroep op het gelijkheidsbeginsel alsnog een beroep kunnen doen op toepassing van de expatregeling. In dat geval zou de groep werknemers die in aanmerking komt voor de expatregeling vele malen groter worden.

De ETK-regeling en het IBO Arbeidsmigratie

In het IBO Arbeidsmigratie⁶ is opgenomen dat de doelstelling van de ETK-regeling is om een gelijk speelveld te creëren tussen werknemers die vanuit het buitenland afkomstig zijn en extra kosten maken om hier te kunnen werken en Nederlandse werknemers die die kosten niet maken. De evaluatie van SEO van de ETK-regeling kwalificeert de regeling gebaseerd hierop als deels doeltreffend.

⁶ Kamerstukken II 2024-2025, 29 861, nr. 164

In het IBO Arbeidsmigratie wordt geconstateerd dat onder de ETK-regeling ook kostenposten vallen die niet per se bijdragen aan een gelijk spelveld. Als voorbeeld wordt genoemd: de meerkosten van levensonderhoud ten opzichte van het herkomstland. Een ingekomen werknemer verdient namelijk een Nederlands loon, minimaal het wettelijk minimumloon, waarvan gesteld kan worden dat dit (hogere) Nederlandse loon rekening houdt met het Nederlandse prijspeil.

Het aantal arbeidsmigranten dat specifiek door de ETK-regeling naar Nederland komt is beperkt. Dit sluit echter niet geheel uit dat de ETK-regeling via het premievoordeel voor werkgevers kan bijdragen aan het voordeliger inzetten van buitenlandse arbeidskrachten. Op dit moment zijn de inkomende ETK-gebruikers hoofdzakelijk laagbetaalde arbeidsmigranten uit Midden- en Oost-Europa. Als beleidsrichting om te komen tot minder vraag naar laagbetaalde arbeid draagt het IBO Arbeidsmigratie daarom de optie 'Versobering van de ETK-regeling (vermindere van vrijgestelde kostenposten)' aan.

Versobering van de ETK-regeling in het Belastingplan 2026

Het kabinet heeft, met de SEO-evaluatie en het IBO Arbeidsmigratie in het achterhoofd, gekeken wat er mogelijk om de ETK-regeling toekomstbestendig te maken en waar nodig te versoberen. Dit is overeenkomstig het Hoofdlijnenakkoord. Uitgangspunt is daarbij dat de maatregel de expatregeling niet schaadt. Het doel van de versobering is om inkomende werknemers en Nederlandse werknemers op onderdelen gelijk te behandelen en anderzijds laagbetaalde arbeidsmigratie te verminderen.

Dit heeft ertoe geleid dat het kabinet in het Belastingplan 2026 voorstelt om de ETK-regeling te versoberen door twee kostenposten die tot nu toe tot de ETK worden gerekend, uit te zonderen van de ETK die onbelast vergoed kunnen worden. Naar de mening van het kabinet is het gezien het loonpeil in Nederland en de huidige manier van (internet)bellentegenwoordig niet nodig om de kosten van levensonderhoud in Nederland (inclusief gas, water, licht en andere nutsvoorzieningen) en telefoongesprekskosten nog belastingvrij te vergoeden. Hiermee worden werknemers op dat vlak gelijk behandeld. Uit onderzoek, berekeningen en jurisprudentie, leidt het kabinet af dat de voorgestelde versobering mogelijk is zonder de ondersteunende functie van de ETK-regeling

voor de expatregeling aan te tasten, maar verdere versoeringen dit gevaar wel in zich bergen.

De post kosten van levensonderhoud vormt ongeveer 20% van de ETK-vergoeding van gebruikers van de ETK-regeling. Door deze kostenpost niet langer tot de ETK te rekenen nemen de ETK die belastingvrij vergoed kunnen worden en daarmee ook de uitruilruimte voor gebruikers van de ETK-regeling dus met ongeveer 20% af (een deel daarvan kan eventueel worden opgevuld met andere ETK waarvoor voorheen onvoldoende uitruilruimte voor bestond). Voor gebruikers van de ETK-regeling betekent dit gemiddeld gesproken een daling van het nettoloon van € 20 per maand. Tegelijkertijd zijn de betrokken werkgevers over het bedrag dat niet meer uitgeruild kan worden premies werknemersverzekeringen verschuldigd; de werkgeverslasten nemen hierdoor toe. Een werkgever is gemiddeld € 13,60 per werknemer per maand extra kwijt. De geschatte opbrengst van de versoering van de ETK-regeling bedraagt € 21 miljoen per jaar structureel (daarbij is rekening gehouden met de meeropbrengst van premies werknemersverzekeringen).

Een tweede doel is het (blijven) werken in Nederland minder aantrekkelijk te maken voor werknemers uit andere landen en daarmee arbeidsmigratie minder aantrekkelijk te maken. Het wordt met de voorgestelde maatregel minder voordelig voor werkgevers om werknemers uit een ander land aan te nemen en voor werknemers uit een ander land wordt Nederland een minder aantrekkelijk werkland, vanwege een lager nettoloon. Dit effect zal echter naar verwachting beperkt zijn, omdat arbeidsmigranten volgens de evaluatie door SEO veelal niet naar Nederland komen vanwege de ETK-regeling, maar vanwege het (veel) hogere Nederlandse (minimum)loon en andere gunstige arbeidsvoorwaarden in vergelijking met hun thuisland.

Alles overwegend heeft het kabinet met deze maatregelen de ETK-regeling toekomstbestendig gemaakt en versoerd, zonder de ondersteunende functie van de ETK-regeling voor de expatregeling aan te tasten. Het kabinet vertrouwt erop dat hiermee de motie die het lid Kouwenhoven indiende op 11 september 2025⁷ afdoende is beantwoord.

⁷ Kamerstukken II 2024-2025, 32 140, nr. 275

De staatssecretaris van Financiën,
E.H.J. Heijnen