



Fiscale tegemoetkoming voor experts uit het buitenland: de 30%-regeling

Rapport behorend bij verantwoordingsonderzoek naar begrotingshoofdstuk IX

2016

INZICHT IN
BELEIDS-
RESULTATEN



Fiscale tegemoetkoming voor experts uit het buitenland: de 30%-regeling

*Rapport behorend bij verantwoordingsonderzoek naar begrotings-
hoofdstuk IX*

De tekst van het rapport *Fiscale tegemoetkoming voor experts uit het buitenland: de 30%-regeling* is vastgesteld op 4 mei 2016.

Het rapport is op 18 mei 2016 aangeboden aan de Tweede Kamer.

Inhoud

Rapport in het kort	3
1 Over dit onderzoek	6
1.1 Over de reeks ‘Inzicht in beleidsresultaten’	6
1.2 De 30%-regeling	6
1.3 Financieel belang	8
2 Kenmerken van gebruikers van de regeling	9
2.1 Aantal gebruikers	9
2.2 Nationaliteit van de gebruikers	9
2.3 Branches en beroepen van de gebruikers	10
2.4 Inkomens van de gebruikers	11
3 Effecten van de 30%-regeling	12
3.1 Aantrekken werknemers met schaarse specifieke deskundigheid	12
3.2 Vestigingsklimaat	13
3.3 Risico van verdringing Nederlandse werknemers	14
4 Onderbouwing van de 30%-regeling	15
4.1 Hoogte van de salarisnorm	15
4.2 Hoogte van de onbelaste vergoeding	16
5 Financieel belang van de 30%-regeling	18
5.1 Ontwikkeling van het financieel belang	18
5.2 Kwaliteit van de gemaakte schattingen	18
6 Informatievoorziening Tweede Kamer	21
7 Aanbevelingen	22
8 Reactie bewindspersonen en nawoord Algemene Rekenkamer	23
8.1 Reactie staatssecretaris van Financiën	23
8.2 Nawoord Algemene Rekenkamer	24
Bijlage 1 Normen	25
Bijlage 2 Aanpak onderzoek	26
Bijlage 3 Gebruikers naar inkomensklassen	27
Bijlage 4 Rekenvoorbeelden 30%-regeling	29
Literatuur	30

Rapport in het kort

De Algemene Rekenkamer heeft onderzoek gedaan naar de zogenoemde 30%-regeling. Dit is een fiscale regeling voor werknemers uit het buitenland die in Nederland gaan werken. Zij kunnen een onbelaste vergoeding ontvangen ter hoogte van maximaal 30% van hun loon, mits dit hoger is dan € 36.889 per jaar. Zij krijgen deze vergoeding ter compensatie van (extra) kosten die zij maken omdat zij vanwege hun werk in een ander land verblijven.

Met deze regeling wil de staatssecretaris van Financiën (a) werknemers aantrekken met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars voorhanden is en (b) het vestigingsklimaat in Nederland aantrekkelijker maken. Met de regeling was, volgens schattingen van het Ministerie van Financiën, in 2014 maximaal € 699 miljoen gemoeid.

Hierna vermelden we de belangrijkste conclusies uit ons onderzoek, en onze aanbevelingen aan de staatssecretaris van Financiën.

Effecten regeling onvoldoende onderzocht

Het is onduidelijk in hoeverre de 30%-regeling bijdraagt aan het realiseren van de hiervoor genoemde doelstellingen van de regeling. De staatssecretaris van Financiën heeft namelijk niet onderzocht of de 30%-regeling (a) leidt tot het aantrekken van werknemers met een schaarse, specifieke deskundigheid of (b) bijdraagt aan een aantrekkelijk en competitief Nederlands vestigingsklimaat. Ook mogelijke negatieve effecten wanneer er niet-schaarse deskundige werknemers worden aangetrokken, zoals verdringing van Nederlandse werknemers, zijn nooit onderzocht. De staatssecretaris heeft evenmin onderzocht of met hetzelfde budget op andere manieren meer mensen met schaarse, specifieke deskundigheden aangetrokken hadden kunnen worden, dan wel of het vestigingsklimaat meer gestimuleerd had kunnen worden.

Regeling op twee belangrijke punten niet goed onderbouwd

De salarisenorm (minimaal € 36.889 in 2016) en de hoogte van de onbelaste vergoeding (30% van het brutoloon) zijn niet goed onderbouwd.

De salarisenorm is ongeveer gelijk aan een modaal inkomen. Het is onduidelijk in hoeverre werknemers met minimaal dit salaris over een specifieke deskundigheid beschikken. Het Ministerie van Financiën heeft dit niet onderzocht. Ook de hoogte van de onbelaste vergoeding is niet goed onderbouwd. Het is onbekend hoe hoog de werkelijke kosten zijn die werknemers uit het buitenland moeten maken omdat ze vanwege hun werk tijdelijk in een ander land verblijven dan waar ze (oorspronkelijk) vandaan komen. Het ministerie heeft dit nooit onderzocht en de Belastingdienst heeft hierover evenmin informatie.

Onduidelijk of beoogde besparing is gerealiseerd

De staatssecretaris van Financiën heeft de 30%-regeling in 2012 gewijzigd. De genomen maatregelen moesten een besparing opleveren van € 38 miljoen in 2014 en € 78 miljoen structureel vanaf 2020. In 2014 is het geschatte financieel belang ruim € 100 miljoen hoger dan in 2011. Hierdoor lijkt het alsof de beoogde besparing niet is gerealiseerd, maar dat valt niet vast te stellen. De staatssecretaris van Financiën heeft in 2011 namelijk geen raming gemaakt van de ontwikkeling van het financieel belang van de regeling zonder deze maatregelen (het 'basispad').

Tweede Kamer ontvangt niet frequent informatie over financieel belang regeling. In 2004, 2011 en 2016 heeft de Tweede Kamer informatie ontvangen over het financieel belang van de 30%-regeling. De Tweede Kamer wordt hier niet jaarlijks via de Miljoenennota, de begroting of het jaarverslag over geïnformeerd.

Aanbevelingen

Onderzoek periodiek effecten en doelmatigheid van de 30%-regeling

Gelet op het financieel belang van de 30%-regeling en de onduidelijkheid over de effecten ervan, bevelen wij de staatssecretaris van Financiën aan om, in overleg met de bewindspersonen van Economische Zaken (EZ) en van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (szw), periodiek te onderzoeken in welke mate de 30%-regeling:

- ertoe leidt dat werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid uit het buitenland in Nederland komen werken;
- bijdraagt aan een aantrekkelijk en competitief vestigingsklimaat;
- leidt tot verdringing van Nederlandse werknemers.

Bij dit onderzoek zou de staatssecretaris ook de hoogte van de salarishoogte en de hoogte van de onbelaste vergoeding moeten betrekken.

Ook zou de staatssecretaris periodiek moeten onderzoeken of met hetzelfde budget op andere manieren meer mensen met schaarse, specifieke deskundigheden aangetrokken kunnen worden, dan wel of het vestigingsklimaat meer gestimuleerd kan worden.

Informeel Tweede Kamer jaarlijks over financieel belang van de 30%-regeling

Gelet op de omvang van het financieel belang van de 30%-regeling, bevelen wij de staatssecretaris van Financiën aan om de Tweede Kamer hier jaarlijks over te informeren.

Reactie staatssecretaris van Financiën en nawoord Algemene Rekenkamer

De staatssecretaris van Financiën heeft mede namens de minister van EZ op ons conceptrapport gereageerd. De staatssecretaris merkt in algemene zin op dat de 30%-regeling niet is gekarakteriseerd als een belastinguitgave. Daarom is tot dusver niet automatisch voorzien in structurele monitoring en evaluatie van de regeling. Volgens de staatssecretaris is op dat laatste overigens weinig tegen.

Over onze conclusie dat de effecten van de 30%-regeling onvoldoende zijn onderzocht merkt de staatssecretaris op dat onze kritiek vooral lijkt samen te hangen met de vereenvoudiging van de regeling (introduktie van de salarishoogte). Hij is verder van mening dat de onderzoeken die zijn gedaan naar het vestigingsklimaat voldoende zijn om te concluderen dat de 30%-regeling bijdraagt aan het aantrekken van werknemers met een op de Nederlandse arbeidsmarkt schaarse, specifieke deskundigheid en aan de aantrekkelijkheid van het Nederlandse vestigingsklimaat.

In reactie op onze conclusie over de onderbouwing van de regeling geeft de staatssecretaris aan dat het niveau van de salarishoogte in de meeste gevallen een goede indicatie werd geacht voor schaarse en specifieke deskundigheid. Daardoor kunnen ook docenten aan internationale scholen en kenniswerkers in sectoren waar de salarissen net wat lager liggen onder de regeling vallen.

In reactie op onze aanbeveling om de effecten en doelmatigheid van de regeling periodiek te onderzoeken schrijft de staatssecretaris dat al het beleid dat mede op grond van de rijksbegroting wordt gevoerd, op grond van de Regeling Periodiek Evaluatie-onderzoek periodiek moet worden geëvalueerd in een beleidsdoorlichting. Hij zal ervoor zorgdragen dat de 30%-regeling bij deze evaluaties zal worden betrokken. In reactie op onze aanbeveling om de Tweede Kamer jaarlijks te informeren over het financieel belang van de regeling merkt de staatssecretaris op dat het Ministerie van Financiën overweegt om in de Miljoenennota over meer maatregelen te rapporteren dan tot nu toe gebruikelijk is. In dit kader zal naar verwachting ook het budgettaire belang van de 30%-regeling voortaan jaarlijks in een bijlage bij de Miljoenennota worden gepubliceerd.

In ons nawoord merken wij op dat, terwijl volgens de staatssecretaris onze kritiek op onderzoek naar de effecten van de regeling vooral samenhangt met de vereenvoudiging van de regeling in 2012, er ook vóór de aanpassing van de regeling in 2012 onvoldoende inzicht bestond in de mate waarin de toenmalige regeling bijdroeg aan het aantrekken van werknemers met een schaarse, specifieke deskundigheid.

De staatssecretaris verwijst voorts naar de onderzoeken die zijn gedaan naar het aantrekken van schaarse, specifieke deskundigheid en naar het vestigingsklimaat. Wij constateren dat het op basis van deze onderzoeken niet mogelijk is om vast te stellen in hoeverre de doelstelling van de 30%-regeling bereikt wordt.

We vinden het positief dat de staatssecretaris overweegt het financieel belang van de 30%-regeling voortaan jaarlijks in een bijlage bij de Miljoenennota te publiceren.

Tevens waarderen we de toezegging van de staatssecretaris om ervoor zorg te dragen dat de 30%-regeling wordt betrokken bij de evaluaties ten behoeve van een beleidsdoorlichting. We gaan ervan uit dat in die evaluaties expliciet wordt ingegaan op de aspecten die wij in onze aanbeveling hebben benoemd. We zijn wel benieuwd bij de doorlichting van welk(e) beleidsartikel(en) de 30%-regeling wordt betrokken.

De 30%-regeling is namelijk niet betrokken bij de beleidsdoorlichting uit 2015 over onder andere een excellent ondernemingsklimaat (beleidsartikel 12 en 13 van de begroting van EZ).

I Over dit onderzoek

I.1 Over de reeks ‘Inzicht in beleidsresultaten’

In ons Verantwoordingsonderzoek (VO) doen we elk jaar onderzoek naar beleidsresultaten. Dit jaar doen we in het VO onderzoek naar de volgende vijf thema’s:

- de exploitatie van de Betuweroute;
- het energielabel voor koopwoningen;
- de fiscale regeling voor experts uit het buitenland (30%-regeling);
- de landelijke prioriteiten voor de politie;
- de re-integratie van oudere werklozen.

Voor elk thema beantwoorden we in ieder geval de volgende vragen:

- Wat is het beleid en wie is verantwoordelijk?
- Hoeveel geld wordt hieraan uitgegeven?
- Wat is bekend over de resultaten (prestaties, effecten, doelmatigheid) van het beleid?
- Is de Tweede Kamer in begroting, jaarverslag of andere Kamerstukken voldoende geïnformeerd door de betrokken bewindspersonen over de resultaten en de uitgaven?

Het voorliggende rapport over de 30%-regeling vormt een bijlage bij ons VO naar begrotingshoofdstuk IX, Financiën en Nationale Schuld.

Voor het thema dat we in dit rapport behandelen beantwoorden we aanvullend nog de volgende vragen:

- Hoe is de 30%-regeling onderbouwd?
- Wie maken er gebruik van de regeling (aantal en kenmerken)?
- Wat is bekend over het risico dat de regeling leidt tot verdringing op de Nederlandse arbeidsmarkt?

I.2 De 30%-regeling

De 30%-regeling is een fiscale regeling waarvan werknemers die vanuit het buitenland worden geworven voor een baan in Nederland, gebruik kunnen maken. Met deze regeling kunnen zij een belastingvrije vergoeding van maximaal 30% van hun bruto loon ontvangen.¹ Zij krijgen deze vergoeding ter compensatie van extra kosten die zij maken omdat zij vanwege hun werk in een ander land verblijven. Voorbeelden van deze kosten zijn dubbele huisvestingskosten en reizen naar het land van herkomst. Deze kosten worden ook wel ‘extraterritoriale kosten’ genoemd. De werkgever hoeft niet aan te tonen dat de werknemer deze kosten daadwerkelijk heeft gemaakt.²

Ook werknemers die vanuit Nederland worden uitgezonden naar het buitenland kunnen in bepaalde gevallen gebruikmaken van de 30%-regeling. In dit rapport richten we ons echter uitsluitend op de 30%-regeling voor ingekomen werknemers.

Doelen 30%-regeling en verantwoordelijkheden

De 30%-regeling heeft twee doelen:³

- het aantrekken van werknemers uit het buitenland met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is;

¹ De werkgever mag kiezen of hij maximaal 30% van het loon inclusief vergoeding belastingvrij verstrekt of 30/70e van het loon exclusief de vergoeding. Zie voor rekenvoorbeelden [bijlage 4](#).

² [Website Belastingdienst](#), geraadpleegd op 24 februari 2016.

³ Ministerie van Financiën en Ministerie van EZ.

- een bijdrage leveren aan het aantrekkelijk en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat.

Daarnaast vermindert de 30%-regeling de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers. Werkgevers hoeven in hun loonadministratie immers niet bij te houden hoeveel vergoeding de werknemer ontvangt en werknemers hoeven geen bewijsmateriaal aan te leveren voor de gemaakte kosten.⁴

De staatssecretaris van Financiën is verantwoordelijk voor de 30%-regeling en de Belastingdienst voert de regeling uit.

Voorwaarden 30%-regeling

Om in aanmerking te komen voor een vergoeding op grond van de 30%-regeling moet een werknemer aan een aantal voorwaarden voldoen. De belangrijkste zijn:

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

Sinds 2012 wordt de tweede voorwaarde ingevuld door een *salarisnorm*.⁵ Gebruikers van de regeling moeten op jaarbasis meer dan een bepaald bedrag bruto per jaar verdienen; in 2016 was deze norm vastgesteld op € 36.889 (exclusief de onbelaste vergoeding voor de extraterritoriale kosten). Zie verder [bijlage 4](#).

Er zijn twee uitzonderingen:

- Er geldt géén salarisnorm voor ingekomen werknemers die wetenschappelijk onderzoek doen bij een onderzoeksinstituting.
- Er geldt een lagere salarisnorm voor ingekomen werknemers jonger dan 30 jaar met een mastertitel (€ 28.041 in 2016).

De Belastingdienst geeft een beschikking af die voor maximaal acht jaar geldig is.

Een aantal van de hiervoor genoemde voorwaarden is van kracht sinds de wijziging van de regeling in 2012. Het gaat om de introductie van de salarisnorm, de 150 kilometergrens en de verlaagde salarisnorm voor bepaalde groepen. Met deze wijzigingen beoogde de staatssecretaris van Financiën de 30%-regeling beter te richten op de doelgroep en tegelijkertijd een besparing te realiseren van structureel € 78 miljoen per jaar.

⁴ Website Belastingdienst, geraadpleegd op 7 januari 2016.

⁵ Wij hanteren in dit rapport net als het Ministerie van Financiën de term 'salarisnorm', maar in feite gaat het om een loonnorm. Het verschil is dat bonussen en vakantietoelagen meestal wel tot het salaris behoren, maar niet tot het loon.

Vergoeding werkelijke extraterritoriale kosten

Werkgevers mogen de extraterritoriale kosten van hun buitenlandse werknemers ook belastingvrij vergoeden buiten de 30%-regeling om. Zij moeten dan met bijvoorbeeld facturen kunnen bewijzen dat de betreffende kosten daadwerkelijk zijn gemaakt. Werkgevers mogen dan geen gebruik meer maken van de 30%-regeling voor die werknemers.

1.3 Financieel belang

De kosten die de 30%-regeling met zich meebrengt voor het Rijk bestaan uit zogenoemde 'gederfde belastinginkomsten': er komt minder belastinggeld binnen. In dit rapport spreken we echter niet van gederfde belastinginkomsten, maar van het *financieel belang* van de 30%-regeling. Als de 30%-regeling niet zou bestaan, kunnen werkgevers de werkelijke extraterritoriale kosten namelijk alsnog belastingvrij vergoeden. De belastingderving door de 30%-regeling zou dan (deels) kunnen verschuiven naar de onbelaste vergoeding van de werkelijke kosten.

Volgens de meest recente schatting van het Ministerie van Financiën bedroeg het financieel belang van de 30%-regeling in 2014 maximaal € 699 miljoen (Financiën, 2016).

2 Kenmerken van gebruikers van de regeling

2.1 Aantal gebruikers

Tabel 1 toont hoeveel mensen er van de 30%-regeling gebruikmaakten tussen 2009 en 2014. In die periode is het aantal gebruikers met 38% toegenomen.

Tabel 1 Aantallen gebruikers van de 30%-regeling, 2009-2014

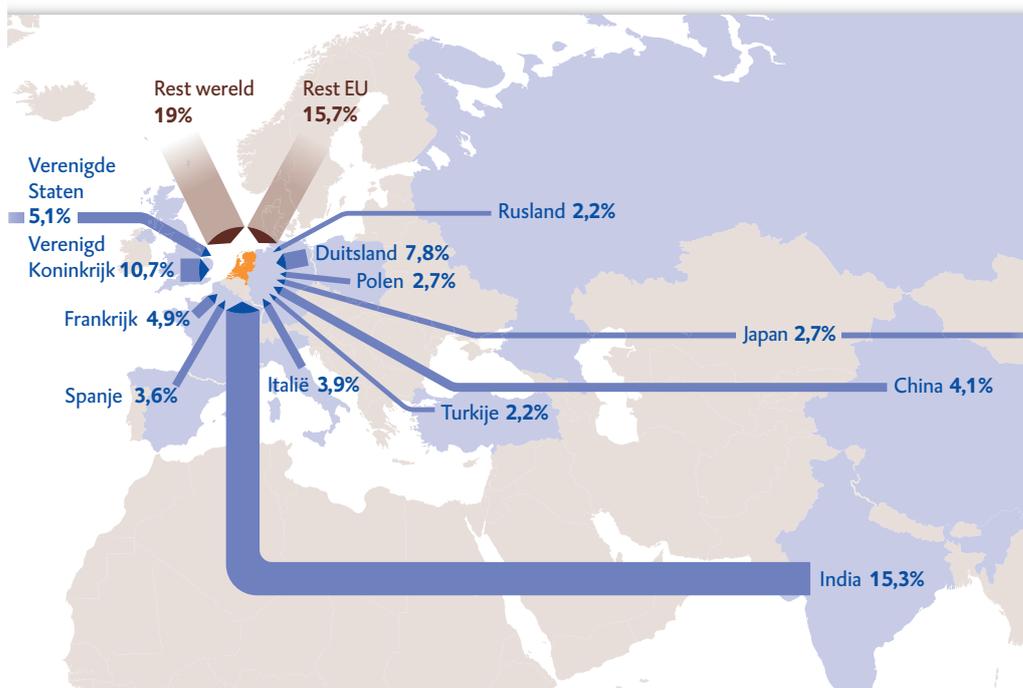
	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Instream		9.456	10.913	9.689	11.403	11.873
Aantal gebruikers	37.718	40.273	43.766	45.653	48.757	51.975
Uitstroom	6.901	7.420	7.802	8.299	8.655	

Bron: Financiën, 2016

Wat voor mensen maken er precies gebruik van de 30%-regeling? Daarover is niet veel bekend. Daarom hebben wij zelf onderzoek gedaan naar de kenmerken van de gebruikers van de regeling, aan de hand van dossiers. Ook hebben we bij het Ministerie van Financiën en de Belastingdienst extra informatie opgevraagd over de gebruikers.

2.2 Nationaliteit van de gebruikers

Wij hebben om te beginnen onderzocht wat de nationaliteit is van gebruikers van de 30%-regeling. India is het land waar de meeste gebruikers vandaan komen. Ook is een aanzienlijk aantal gebruikers afkomstig uit het Verenigd Koninkrijk, Duitsland en de Verenigde Staten. Ongeveer de helft van de gebruikers komt uit de Europese Unie (EU). Onderstaande kaart geeft een overzicht.



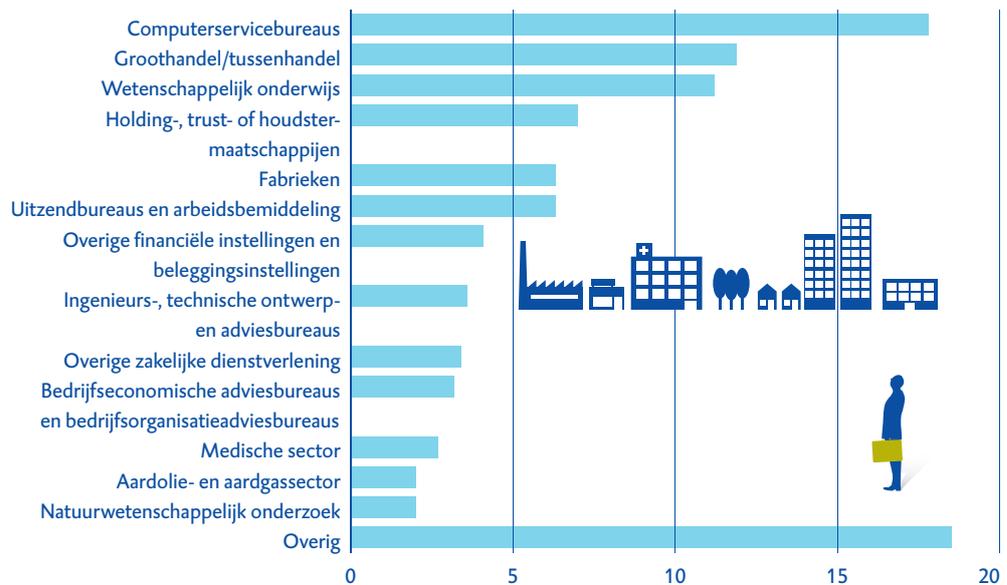
Figuur 1 Nationaliteit gebruikers 30%-regeling 2012-2015

Bron: dossieronderzoek Algemene Rekenkamer; n=414

2.3 Branches en beroepen van de gebruikers

Branches waarin gebruikers werkzaam zijn

Wij zijn nagegaan in welke branches de gebruikers van de 30%-regeling werkzaam zijn. Daarvoor hebben we een representatieve steekproef getrokken uit de toegekende aanvragen van de 30%-regeling, ingediend tussen 1 januari 2012 en 1 september 2015. In figuur 2 staan de resultaten van deze analyse.

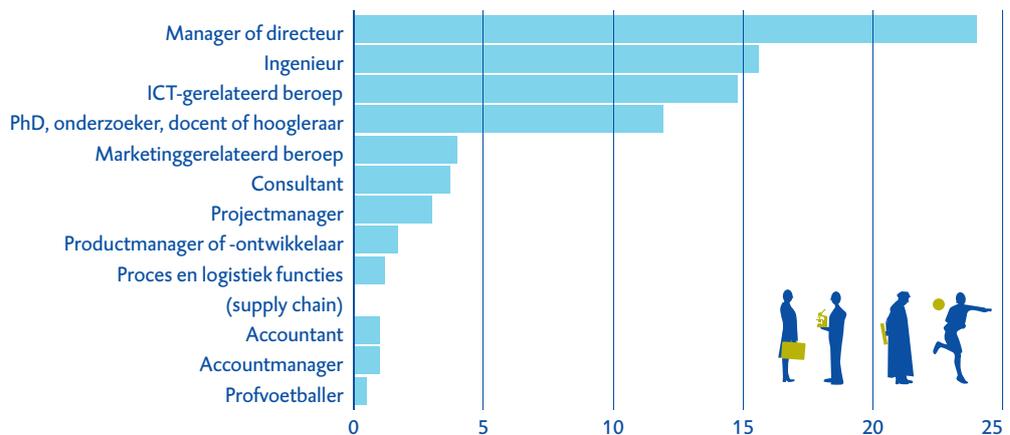


We hebben enkele branches samengevoegd. De figuur geeft alleen de branches weer met een aandeel van boven de 2%. Deze indeling wijkt af van de indeling die onder andere het Centraal Bureau voor de Statistiek hanteert (Standaard Bedrijfsindeling).

Figuur 2 Branches waarin gebruikers van de 30%-regeling (2012-2015) werkzaam zijn (in procenten)

Beroepen die gebruikers uitoefenen

We hebben ook in kaart gebracht welke beroepen de gebruikers uitoefenen; zie figuur 3.



Figuur 3 Beroepen van gebruikers 30%-regeling 2012-2015, in procenten*

Bron: dossieronderzoek Algemene Rekenkamer

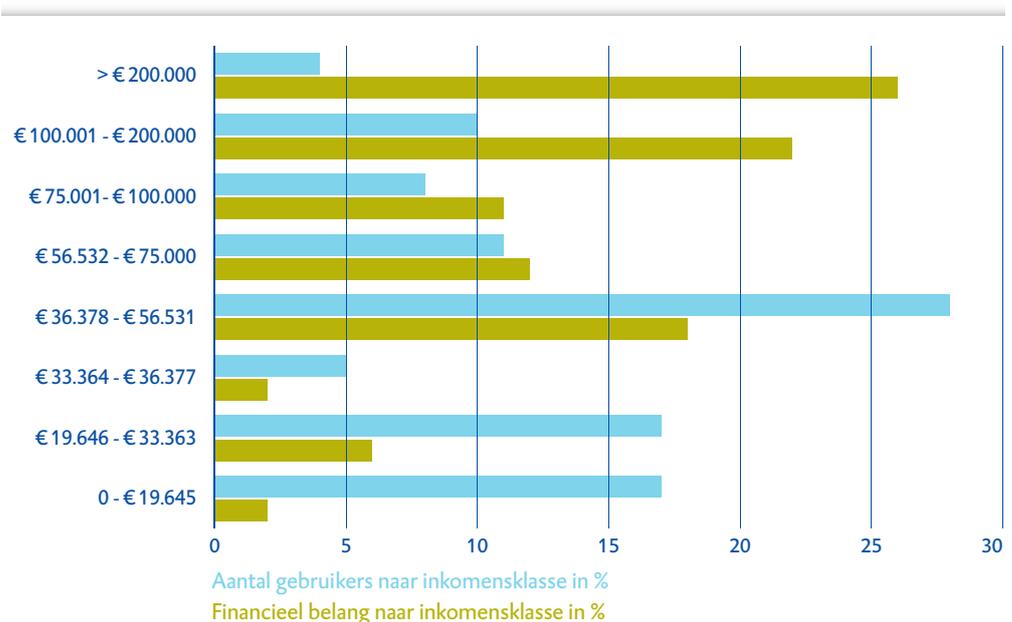
* De percentages in figuur 3 tellen niet op tot 100%. Beroepen die minder vaak voorkomen of niet goed te categoriseren zijn, hebben we niet opgenomen in de figuur. Ook overlappen enkele categorieën. ICT-managers vallen bijvoorbeeld zowel onder de categorie 'manager of directeur' als 'ICT-gerelateerd beroep'.

In § 3.1 constateren we dat niet bekend is in welke mate deze gebruikers beschikken over een schaarse, specifieke deskundigheid.

2.4 Inkomens van de gebruikers

Tot slot zijn we nagegaan welke inkomens de gebruikers van de 30%-regeling in 2014 verdienden. In figuur 4 geven we de gebruikers weer, verdeeld naar inkomensklasse volgens de belastingschijven van 2014.⁶ Daarbij hebben we in de inkomensklasse van € 33.364 tot € 56.532 nog een ‘extra’ onderscheid gemaakt tussen de gebruikers met een inkomen boven en onder de salarismax in 2014 (€ 36.378). De figuur toont ook het financieel belang van de regeling per inkomensklasse van de gebruikers.

De figuur laat onder meer zien dat 4% van de gebruikers van de regeling een inkomen verdient van meer dan € 200.000. Deze groep neemt evenwel 26% van het financieel belang van de 30%-regeling voor zijn rekening.



Figuur 4 Welke inkomensklassen maken gebruik van de regeling? (2014)

Bron: Ministerie van Financiën. Het gaat om het brutoloon in 2014 exclusief de onbelaste vergoeding

Figuur 4 toont ook dat bijna 40% van de gebruikers (ruim 20.000) in 2014 minder verdiende dan de salarismax. Dit heeft de volgende oorzaken:

- Niet alle gebruikers van de regeling hoeven aan de generieke salarismax te voldoen: voor wetenschappers geldt geen salarismax, voor jonge masters geldt een lagere salarismax (€ 27.653 in 2014). Het is onbekend om hoeveel gebruikers dit gaat.
- Sommige gebruikers hebben slechts een deel van het jaar loon ontvangen, bijvoorbeeld omdat zij in de loop van het jaar weer uit Nederland zijn vertrokken. Op jaarbasis zou hun inkomen wel boven de salarismax uitkomen. Voor meer informatie over de gevolgen die dit heeft voor de in figuur 4 getoonde verdeling, verwijzen we naar [bijlage 3](#).

6

De eerste schijf (tarief van 36,25%) geldt voor inkomens tot €19.646, de tweede schijf (tarief van 42%) voor inkomens tot €33.364, de derde schijf (tarief 42%) voor inkomens tot €56.532 en de vierde schijf (tarief 52%) voor inkomens van €56.532 of hoger.

3 Effecten van de 30%-regeling

3.1 Aantrekken werknemers met schaarse specifieke deskundigheid

Geen onderzoek naar specifieke deskundigheid of schaarste gebruikers 30%-regeling

De staatssecretaris van Financiën heeft nooit onderzocht of werknemers die gebruik maken van de 30%-regeling beschikken over een specifieke deskundigheid die in Nederland schaars of niet voorhanden is. Hij is ook niet nagegaan of met hetzelfde budget op andere manieren meer mensen met schaarse, specifieke deskundigheden aangetrokken hadden kunnen worden en of er meer doelmatige manieren zijn om werknemers met een schaarse, specifieke deskundigheid aan te trekken.

Tot 2012 hield de Belastingdienst wel bij welke beroepsgroepen gebruik maakten van de 30%-regeling. Specifiek ging het om een onderverdeling naar zeven groepen⁷ waarvan het Ministerie van Financiën in 1995 had aangegeven dat ze veelal voldoen aan de vereiste specifieke deskundigheid en waarvan mag worden aangenomen dat hun deskundigheid op de Nederlandse arbeidsmarkt schaars is. De staatssecretaris van Financiën is in 2011 nagegaan welk deel van de gebruikers van de 30%-regeling behoorde tot één van deze zeven groepen. Het betrof 64% van de nieuwe gebruikers in 2011 (Financiën, 2011b). De staatssecretaris van Financiën is nooit nagegaan in hoeverre de aanname klopt dat gebruikers die tot deze groepen behoren, inderdaad beschikken over een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars voorhanden is. Ook is er geen onderzoek gedaan naar de gebruikers van de 30%-regeling die niet tot deze groepen behoren. Sinds 2012 houdt de Belastingdienst niet meer bij tot welke beroepsgroep de gebruikers van de 30%-regeling behoren.

Vrijwel nooit toets op schaarste

Als vrijwel alle werknemers in een sector voldoen aan de salarisnorm, moet de Belastingdienst toetsen of de deskundigheid van de werknemer schaars is (Financiën, 2011c, p. 23).⁸ Op dit moment voert de Belastingdienst alleen een dergelijke schaarste-toets uit bij profvoetballers, in het verleden deed hij dit ook bij tandartsen. Op dit moment heeft het Ministerie van Financiën geen signalen dat er andere beroepsgroepen zijn, waarbij iedere werknemer meer dan de salarisnorm verdient. Doordat in bijna alle gevallen een schaarste-toets ontbreekt, kan het voorkomen dat ook niet-schaarse werknemers van de 30%-regeling gebruikmaken. Het Ministerie van Financiën gaat ervan uit dat de salarisnorm onderscheidend genoeg is voor zowel schaarste als specifieke deskundigheid. Verder neemt het ministerie aan dat werkgevers bij het ontbreken van schaarste de voorkeur zullen geven aan een werknemer uit Nederland. Wij concluderen in §4.1 echter dat de salarisnorm niet goed is onderbouwd en dat we ons afvragen of de salarisnorm onderscheidend genoeg is.

Indicaties dat er schaarse werknemers zijn aangetrokken

Uit arbeidsmarktonderzoeken blijkt dat er de afgelopen jaren door de economische crisis sprake was van een in algemene zin ruime arbeidsmarkt, die zich onder meer uitte in het lage aantal vacatures en het hoge aantal werklozen. Voor specifieke beroepsgroepen was echter in diezelfde periode wel sprake van krapte. Uit onderzoek blijkt dat vacatures voor ICT'ers lastig te vervullen zijn (Performa, 2014). Uit ons dossieronderzoek komt naar voren dat behoorlijk veel gebruikers werkzaam zijn in de ICT.

⁷ Het gaat om topmanagers van internationale concerns, wetenschappers met specifieke kennis, zij die know-how naar Nederland brengen; productspecialisten, docenten van internationale scholen, buitenlandse werknemers van internationale instellingen die verplicht zijn uit de aangesloten landen buitenlandse werknemers aan te trekken en buitenlandse werknemers van het midden en hoger kader die ten gevolge van verplichte bedrijfsrotatie worden uitgezonden indien zij meer dan 2,5 jaar elders in het concern ervaring hebben opgedaan.

⁸ Vóór 2012 moest de werkgever bij het aanvragen van de 30%-regeling aannemelijk maken dat de werknemer beschikte over een specifieke deskundigheid die op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of schaars aanwezig was. De Belastingdienst beoordeelde dit vervolgens. Afwijzingen van de aanvragen door de Belastingdienst hebben tot verschillende rechtszaken geleid, waarbij de Belastingdienst meestal in het ongelijk werd gesteld.

Daarom is het aannemelijk dat op zijn minst voor sommige beroepsgroepen, zoals ICT'ers, de 30%-regeling voorzag in een behoefte waarin niet op de Nederlandse arbeidsmarkt was te voorzien.

3.2 Vestigingsklimaat

Bijdrage 30%-regeling aan vestigingsklimaat niet onderzocht

Het is onbekend in hoeverre de 30%-regeling een bijdrage levert aan het aantrekkelijk en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat. Deze bijdrage kan bijvoorbeeld bestaan uit het feit dat (mede) door de 30%-regeling:

- buitenlandse bedrijven zich hier vestigen of gevestigd blijven;
- bedrijven makkelijker talent uit het buitenland naar Nederland kunnen halen.

De staatssecretaris van Financiën heeft dit niet onderzocht. Hij is ook niet nagegaan of met hetzelfde budget op andere manieren het vestigingsklimaat meer gestimuleerd had kunnen worden.

Bestaande onderzoeken gaan niet over bijdrage 30%-regeling aan vestigingsklimaat

In 2013 heeft de staatssecretaris van Financiën de Tweede Kamer geïnformeerd over het belang van de 30%-regeling voor het vestigingsklimaat. Hij gaf daarvoor de volgende onderbouwing, die hij baseerde op twee onderzoeken en op reacties uit het bedrijfsleven (Financiën, 2013, p. 7):

- Buitenlandse investeerders geven aan dat de 30%-regeling zou moeten worden uitgebreid naar buitenlandse promovendi.
- Bij de parlementaire behandeling van de wijziging van de 30%-regeling in 2011 zijn veel reacties uit het bedrijfsleven gekomen.⁹
- De 30%-regeling draagt niet alleen bij aan het aantrekken van buitenlandse investeerders, maar ook aan het behouden van buitenlandse investeerders.
- De hoogte van de belasting over inkomen van natuurlijke personen wordt door bedrijven als een belangrijke factor gezien om zich in Nederland te vestigen. De 30%-regeling komt daaraan tegemoet.

Wat het eerste punt betreft: het feit dat buitenlandse investeerders vinden dat de 30%-regeling zou moeten worden uitgebreid zegt niet per se iets over de toegevoegde waarde van de regeling voor het vestigingsklimaat. Bij het derde punt (over het behouden van buitenlandse investeerders) verwijst de staatssecretaris naar een rapport. Uit dit rapport blijkt echter alleen dat de regeling wordt gewaardeerd door de hoofdkantoren, maar niet dat deze bijdraagt aan het behouden van buitenlandse investeerders (Topteam hoofdkantoren, 2011). Voor het vierde punt geldt dat in het rapport de hoogte van de belasting op inkomen van natuurlijke personen wel wordt genoemd als locatiefactor, maar niet bij de belangrijkste tien factoren hoort (Baaij et al., 2009).

De onderbouwing van de staatssecretaris geeft eigenlijk alleen aan dat belanghebbenden de 30%-regeling waarderen en graag behouden. Wij constateren dat het op basis van deze informatie niet mogelijk is om vast te stellen in hoeverre de 30%-regeling bijdraagt aan het aantrekkelijk en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat.

9

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

3.3 Risico van verdringing Nederlandse werknemers

Een risico van de 30%-regeling is dat deze leidt tot verdringing van Nederlandse werknemers. Dit zou kunnen spelen als er via de 30%-regeling niet-schaarse deskundige werknemers worden aangetrokken. Voor de werkgever kan een werknemer waarvoor de 30%-regeling geldt, goedkoper zijn dan een werknemer waarvoor dat niet geldt. Het is niet duidelijk in hoeverre de 30%-regeling leidt tot verdringing van Nederlandse werknemers, omdat de staatssecretaris van Financiën dit niet heeft onderzocht. Verschillende gesprekspartners hebben ons overigens laten weten dat zij de kans op verdringing als gevolg van de 30%-regeling laag inschatten. Zij geven daarvoor de volgende argumenten:

- De 30%-regeling is vooral gericht op werknemers in de hogere inkomensklassen. Daar is minder sprake van verdringing.
- Bij kenniswerkers draait de concurrentie om meer factoren dan alleen loonkosten. Kenniswerkers maken deel uit van de doelgroep van de 30%-regeling.
- Voor werkgevers zijn gebruikers van de regeling nog steeds duurder dan Nederlandse werknemers.

Wij hebben een en ander verder niet onderzocht. We constateren wel dat de 30%-regeling niet exclusief is gericht op werknemers in de hogere inkomensklassen, omdat de salarisnorm ongeveer gelijk is aan een modaal inkomen.

4 Onderbouwing van de 30%-regeling

4.1 Hoogte van de salarishnorm

Hoogte salarishnorm niet goed onderbouwd

De staatssecretaris van Financiën heeft in 2012 de salarishnorm geïntroduceerd. Hiermee wilde hij duidelijkheid scheppen over de vraag wanneer iemand specifiek deskundig is en de budgettaire houdbaarheid van de regeling waarborgen (Financiën, 2011b, p. 67). Oorspronkelijk stelde de staatssecretaris een salarishnorm van € 50.619 exclusief vergoeding aan de Tweede Kamer voor. Naar aanleiding van het debat in de Tweede Kamer over het Belastingplan 2012 is de salarishnorm verlaagd en vastgesteld op € 35.000 exclusief vergoeding in 2012. Hiermee was de salarishnorm van de 30%-regeling inclusief vergoeding ongeveer even hoog als de salarishnorm van de Kennismigrantenregeling.¹⁰

Wij constateren dat de hoogte van de salarishnorm niet goed is onderbouwd: het Ministerie van Financiën heeft geen informatie waaruit blijkt dat werknemers met dit inkomen over het algemeen over een specifieke deskundigheid beschikken. Het is ook niet duidelijk waar de hoogte van de salarishnorm van de Kennismigrantenregeling, waar de salarishnorm van de 30%-regeling van is afgeleid, op is gebaseerd. Voor een motivering van de hoogte van de salarishnorm voor de Kennismigrantenregeling verwees het Ministerie van SZW ons naar de nota van toelichting op de Kennismigrantenregeling (Justitie, 2004). De hoogte van de salarishnormen is hierin echter niet toegelicht of onderbouwd.

Is de salarishnorm onderscheidend genoeg?

De salarishnorm van de 30%-regeling ligt net iets boven het bruto modaal inkomen: € 33.000 bruto per jaar in 2012 (CPB, 2013). In 2011 constateerde de staatssecretaris dat de regeling steeds meer werd gebruikt door werknemers uit het buitenland met bijvoorbeeld een gemiddeld opleidingsniveau en een modaal salaris. Zij konden in hun vakgebied weliswaar deskundig zijn, maar ze beschikten volgens de staatssecretaris niet over de specifieke, schaarse, deskundigheid die de 30%-regeling van oorsprong beoogt te bereiken (Financiën, 2011b, p. 66-67).

Wij vragen ons, mede gezien de constatering van de staatssecretaris, af in hoeverre er bij een modaal inkomen sprake is van een schaarse, specifieke deskundigheid. Het Planbureau voor de Leefomgeving (PBL), dat in 2014 een studie naar buitenlandse kenniswerkers in Nederland publiceerde, definieert een werknemer uit het buitenland van 31 jaar of jonger pas als kenniswerker als hij meer dan € 37.841 bruto per jaar verdient (PBL, 2014).¹¹ Voor oudere werknemers houdt het PBL nog (veel) hogere salarishgrenzen aan:

Tabel 2 Salarishgrenzen in PBL-definitie 'kenniswerker'

Leeftijdsgroep	Ondergrens brutoloon (prijspeil 2011)
≤ 31 jaar	€ 37.841
32 - 35 jaar	€ 45.240
36 - 40 jaar	€ 49.100
41 - 50 jaar	€ 53.490
≥ 51 jaar	€ 54.797

Bron: Planbureau voor de Leefomgeving (PBL), 2014

¹⁰

Met deze regeling kunnen hooggekwalificeerde arbeidsmigranten ('kennismigranten') gebruikmaken van soepelere en snellere toelatingsprocedures. De salarishnorm van de Kennismigrantenregeling voor werknemers van dertig jaar en ouder bedroeg in 2012 € 51.239 bruto per jaar, inclusief onbelaste vergoedingen.

¹¹

Daarnaast moet hij buiten Nederland zijn geboren en voor zijn achttiende verjaardag nooit in Nederland hebben gewoond.

Wij merken op dat een buitenlandse kenniswerker zoals het PBL deze definieert, niet per definitie hetzelfde is als een werknemer uit het buitenland met een schaarse, specifieke deskundigheid volgens de 30%-regeling. Er is volgens de staatssecretaris van Financiën overigens wel sprake van een behoorlijke overlap: hij schreef in 2011 aan de Tweede Kamer dat 35% van de gebruikers van de 30%-regeling kenniswerker is (Financiën, 2011b, p. 68).

Wij betogen niet dat de salarissen van het PBL een-op-een zouden moeten gelden voor de 30%-regeling, maar vragen ons wel af of de salarissen van de 30%-regeling onderscheidend genoeg is. Hoe lager de salarissen, hoe groter het risico dat hiermee geen schaarse specifieke deskundigheid wordt aangetrokken.

4.2 Hoogte van de onbelaste vergoeding

Hoogte vergoeding afgeleid van voorgangers 30%-regeling

De hoogte van de onbelaste vergoeding (30% van het brutoloon) is afgeleid van voorgangers van de 30%-regeling. Vóór 2001 bestond de 35%-regeling, daarvoor de 40%-regeling. Het Ministerie van Financiën heeft aangegeven dat het niet meer bekend is waar de percentages van 40% en 35% destijds op gebaseerd waren. Deze regelingen zijn lang geleden ingevoerd: in de late jaren vijftig (40%-regeling) en in 1970 (35%-regeling).

Bij de invoering van de 30%-regeling in 2001 heeft de toenmalige staatssecretaris van Financiën besloten om de onbelaste vergoeding met vijf procentpunt te verlagen. Aan dit besluit lag geen onderzoek ten grondslag waaruit bijvoorbeeld bleek dat de extraterritoriale kosten met 5% waren gedaald. De verlaging maakte deel uit van de belastingherziening in 2001 waarin onder meer de tarieven van de inkomstenbelasting werden verlaagd en de grondslag waarover inkomstenbelasting werd geheven, werd verbreed (Financiën, 1999, p. 6).

Geen zicht op hoogte werkelijke extraterritoriale kosten

Het Ministerie van Financiën heeft geen onderzoek gedaan op basis waarvan is vast te stellen wat de werkelijke extraterritoriale kosten zijn van de werknemers die vanuit het buitenland in Nederland komen werken. De Belastingdienst heeft hier ook geen informatie over. Daardoor is het mogelijk dat de onbelaste vergoeding te hoog is en dat de belastingderving hoger dan noodzakelijk is. Werkgevers mogen, in plaats van de 30%-regeling, er ook voor kiezen om de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten aan de werknemer te vergoeden, mits zij deze kosten aan kunnen tonen met facturen. In de aangifte loonheffing hoeven werkgevers geen melding te maken van de verstrekte onkostenvergoedingen. De Belastingdienst kan hierdoor geen inzicht geven in de hoogte van de werkelijk verstrekte vergoedingen, en dus ook niet in de omvang van de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten. Daarvoor zou de Belastingdienst de administratie van de werkgevers moeten bekijken. De Belastingdienst controleert alleen achteraf in het kader van toezicht (controles bij inhoudingsplichtigen) steekproefsgewijs bij werkgevers of de vergoedingen terecht onbelast zijn gebleven.

Structurele vergoeding deels voor incidentele kosten

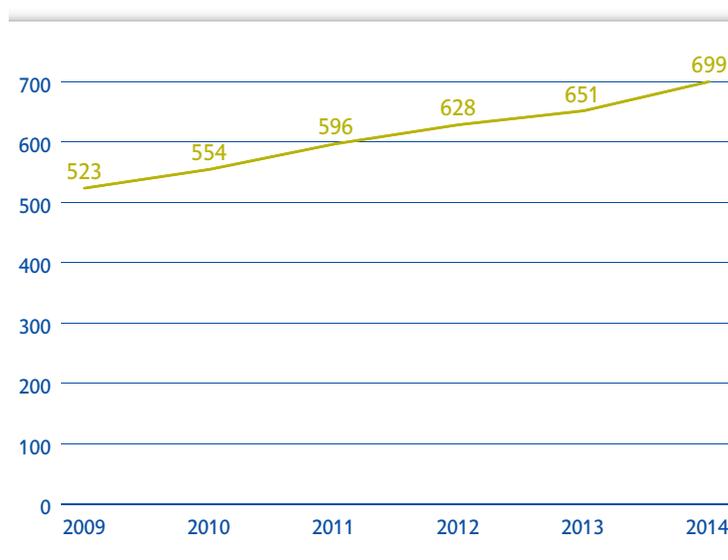
Veel vormen van extraterritoriale kosten zoals die door de staatssecretaris van Financiën zijn gedefinieerd en waar de 30%-vergoeding voor is bedoeld, hebben een eenmalig of incidenteel karakter, terwijl de vergoeding structureel van aard is. Het gaat bijvoorbeeld om:

- kosten voor een kennismakingsreis naar Nederland, bijvoorbeeld om te zoeken naar een woning of een school;
- kosten voor het aanvragen of omzetten van officiële persoonlijke papieren, zoals verblijfsvergunningen, visa en rijbewijzen;
- kosten voor medische keuringen en vaccinaties voor het verblijf in Nederland;
- extra uitgaven voor het zoeken naar geschikte scholen voor de kinderen (voor schoolgelden kan de werkgever, naast de 30%-regeling, een afzonderlijke belastingvrije vergoeding verstrekken).

5 Financieel belang van de 30%-regeling

5.1 Ontwikkeling van het financieel belang

Begin 2016 heeft de staatssecretaris van Financiën een schatting van het financieel belang van de 30%-regeling naar de Tweede Kamer gestuurd (Financiën, 2016). Het ging in de jaren 2009 tot en met 2014 maximaal om de volgende bedragen:



Figuur 5 Financieel belang van de 30%-regeling (in miljoenen euro's)
Bron: Financiën (2016). Dit is exclusief de uitvoeringskosten van de Belastingdienst voor deze regeling.

Onduidelijk of beoogde besparing is gerealiseerd

De staatssecretaris heeft in 2011 aanpassingen van de 30%-regeling per 2012 voorgesteld aan de Tweede Kamer. Deze zouden een structurele besparing van € 100 miljoen opleveren vanaf 2020 (Financiën, 2011a, p. 41). Naar aanleiding van het debat in de Tweede Kamer over het Belastingplan 2012 is de geraamde besparing bijgesteld naar € 78 miljoen per jaar vanaf 2020 (Tweede Kamer, 2011). Voor 2014 was de geraamde besparing € 38 miljoen.¹²

We merken op dat het geschatte financieel belang van de regeling in 2014 € 103 miljoen hoger is dan in 2011. Hierdoor lijkt het alsof de beoogde besparing niet is gerealiseerd, maar dat valt niet vast te stellen. De staatssecretaris van Financiën heeft destijds namelijk geen raming gemaakt van de ontwikkeling van het financieel belang van de regeling zonder deze aanpassingen (het 'basispad').

5.2 Kwaliteit van de gemaakte schattingen

In 2004, 2011 en 2016 heeft het Ministerie van Financiën op verzoek van de Tweede Kamer een schatting gemaakt van het financieel belang van de 30%-regeling. Voor 2002 kwam die uit op ongeveer € 325 miljoen (Financiën, 2004). Voor 2009 op € 478 miljoen; in de brief aan de Tweede Kamer is dit bedrag afgerond op 'circa € 500 miljoen' (Financiën, 2011b, p. 69).¹³ Volgens de meest recente schatting in 2016 was het financieel belang in 2014 maximaal € 699 miljoen (zie figuur 5).

¹²

Bron: Ministerie van Financiën.

¹³

In de schatting die de staatssecretaris in 2011 aan de Tweede Kamer rapporteerde, maakte hij niet expliciet op welk jaar deze schatting betrekking had. Het Ministerie van Financiën heeft ons laten weten dat dit 2009 betrof.

Schatting in 2011 kende tekortkomingen

In 2011 heeft het Ministerie van Financiën zijn schatting van het financieel belang van de regeling gebaseerd op gegevens over het aantal gebruikers en hun totale onbelaste vergoeding, die voor de schatting van het financieel belang in 2002 waren verzameld. Deze gegevens heeft het ministerie geëxtrapoleerd op basis van een onderzoek van PricewaterhouseCoopers (PwC) uit 2010 (PwC, 2010).

Wij plaatsen enkele kanttekeningen bij deze berekeningen:

- Het gaat in het rapport om de ontwikkeling van internationale arbeidsmobiliteit bij grote bedrijven. Dat is niet per se gelijk aan de ontwikkeling van het aantal expats in Nederland. Het is dus de vraag of het ministerie het groeipercentage uit het rapport terecht heeft gebruikt als benadering voor de groei van het aantal gebruikers van de regeling in de periode 2002-2009.
- Het rapport laat een groei van 25% zien in de periode 1998-2009. Het ministerie rekent echter met hetzelfde percentage over een kortere periode (2002-2009).
- Het ministerie zegt te hebben gerekend met een inflatie van 2,1% per jaar.

Als we voor het tweede punt corrigeren en rekening houden met een inflatie van 2,1% per jaar, komen we uit op een financieel belang van € 426 miljoen in plaats van de geschatte € 478 miljoen. Overigens blijkt uit de meest recente schatting voor 2009 (uit 2016) dat het financieel belang in dat jaar op maximaal € 523 miljoen uitkomt (zie figuur 5).

In 2012 is de regeling gewijzigd. In 2011 heeft het ministerie geraamd dat de wijziging een structurele besparing op zou leveren van € 78 miljoen per jaar vanaf 2020. Het ministerie heeft deze raming gebaseerd op de hiervoor genoemde gegevens over 2009. De bovenstaande kanttekeningen gelden daarmee ook voor het geraamde besparingsbedrag.

Schatting in 2016 verbeterd

De schatting die het Ministerie van Financiën begin 2016 maakte over 2009 tot en met 2014, is verbeterd ten opzichte van de schatting uit 2011. De schatting uit 2016 is, net als de schatting uit 2004, gebaseerd op gegevens van de Belastingdienst over de inkomens van de gebruikers van de regeling. Daardoor bevat deze schatting niet de tekortkomingen uit 2011. Daarnaast heeft het ministerie de schatting op een aantal punten verfijnd, bijvoorbeeld door niet meer te rekenen met een aangenomen marginaal tarief (in 2004 en 2011 was dat 45%), maar met de marginale tarieven die in dat jaar daadwerkelijk golden voor de gebruikers van de 30%-regeling.

Onzekerheden in de schattingen

De schattingen van het financieel belang van de 30%-regeling die de staatssecretaris van Financiën in 2004, 2011 en 2016 maakte, kennen een tweetal onzekerheden:

- Werkgevers mogen een vergoeding van maximaal 30% van het brutoloon van de werknemer onbelast uitkeren. Het ministerie weet niet welk percentage werkgevers daadwerkelijk onbelast uitkeren, en gaat er in haar schattingen daarom vanuit dat dit percentage maximaal wordt toegepast. Dit kan leiden tot een overschatting van het financieel belang.

- Het loon uit de loonbelastingbestanden die het ministerie voor de schattingen gebruikt, hoeft niet in zijn geheel afkomstig te zijn uit het dienstverband waarvoor de 30%-regeling van toepassing is verklaard. Het inkomen kan ook uit een ander dienstverband voortkomen. Ook dit kan leiden tot een overschatting van het financieel belang. Het is niet duidelijk hoe vaak dit voorkomt.

Beide onzekerheden kunnen leiden tot een overschatting van het financieel belang. Daarnaast geldt, zoals we in § 1.3 aangaven, dat als de 30%-regeling niet zou bestaan, werkgevers de werkelijke extraterritoriale kosten alsnog belastingvrij kunnen vergoeden. De belastingderving door de 30%-regeling zou dan (deels) kunnen verschuiven naar de onbelaste vergoeding van de werkelijke kosten. Om deze redenen spreekt het Ministerie van Financiën bij haar schatting van het financieel belang van een maximum.

6 Informatievoorziening Tweede Kamer

Tweede Kamer ontvangt niet frequent informatie over de kosten van de 30%-regeling

In 2004, 2011 en 2016 heeft de Tweede Kamer informatie ontvangen over het financieel belang van de 30%-regeling (zie hoofdstuk 5). De Tweede Kamer wordt hier niet jaarlijks via de Miljoenennota, de begroting of het jaarverslag over geïnformeerd.

In § 5.2 constateren we dat de schatting van het financieel belang van de regeling die het ministerie in 2011 maakte voor 2009, tekortkomingen kende. Deze tekortkomingen doen zich in de schatting uit 2016 niet meer voor.

Tweede Kamer niet geïnformeerd over de doeltreffendheid en doelmatigheid van de 30%-regeling

Het Ministerie van Financiën heeft niet onderzocht in welke mate de 30%-regeling (a) leidt tot het aantrekken van werknemers met een schaarse, specifieke deskundigheid, of (b) bijdraagt aan een aantrekkelijk en competitief Nederlands vestigingsklimaat.

De Tweede Kamer heeft in 2011 wel informatie ontvangen over het gebruik van de regeling (aantallen en beroepsgroepen) (Financiën, 2011b). In 2013 heeft de Tweede Kamer informatie ontvangen waaruit blijkt dat belanghebbenden de 30%-regeling waarderen en graag behouden (Financiën, 2013). Wij constateren echter dat het op basis van deze informatie uit 2013 niet mogelijk is om vast te stellen in hoeverre de 30%-regeling bijdraagt aan een aantrekkelijk en competitief Nederlands vestigingsklimaat. Zie hierover verder § 3.2.

7 Aanbevelingen

Onderzoek periodiek effecten en doelmatigheid van de 30%-regeling

Gelet op het financieel belang van de 30%-regeling en de onduidelijkheid over de effecten ervan, bevelen wij de staatssecretaris van Financiën aan om, in overleg met de bewindspersonen van Economische Zaken (EZ) en van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW), periodiek te onderzoeken in welke mate de 30%-regeling:

- ertoe leidt dat werknemers met een schaarse specifieke deskundigheid uit het buitenland in Nederland komen werken;
- bijdraagt aan een aantrekkelijk en competitief vestigingsklimaat;
- leidt tot verdringing van Nederlandse werknemers.

Bij dit onderzoek zou de staatssecretaris ook de hoogte van de salarishoogte en de hoogte van de onbelaste vergoeding moeten betrekken.

Ook zou de staatssecretaris periodiek moeten onderzoeken of met hetzelfde budget op andere manieren meer mensen met schaarse, specifieke deskundigheden aangetrokken kunnen worden, dan wel of het vestigingsklimaat meer gestimuleerd kan worden.

Informeel Tweede Kamer jaarlijks over financieel belang 30%-regeling

Gelet op de omvang van het financieel belang van de 30%-regeling, bevelen wij de staatssecretaris van Financiën aan om de Tweede Kamer hier jaarlijks over te informeren.

8 Reactie bewindspersonen en nawoord Algemene Rekenkamer

De staatssecretaris van Financiën heeft mede namens de minister van EZ op 26 april 2016 gereageerd op ons conceptrapport. Hieronder geven we zijn reactie op dit rapport samengevat weer. De volledige reactie staat op www.rekenkamer.nl/fiscale-tegemoetkoming-experts-buitenland. We sluiten dit hoofdstuk af met ons nawoord.

8.1 Reactie staatssecretaris van Financiën

De staatssecretaris merkt in algemene zin op dat de 30%-regeling niet is gekarakteriseerd als een belastinguitgave. Daarom is tot dusver niet automatisch voorzien in structurele monitoring en evaluatie van de regeling. Volgens de staatssecretaris is op dat laatste overigens weinig tegen.

Effecten regeling onvoldoende onderzocht

De staatssecretaris merkt op dat onze kritiek vooral lijkt samen te hangen met de vereenvoudiging van de regeling (introductie van de salarishnorm). De staatssecretaris is verder van mening dat de onderzoeken die zijn gedaan naar het vestigingsklimaat voldoende zijn om te concluderen dat de 30%-regeling bijdraagt aan het aantrekken van werknemers met een op de Nederlandse arbeidsmarkt schaarse, specifieke deskundigheid en aan de aantrekkelijkheid van het Nederlandse vestigingsklimaat.

Onderbouwing van de regeling

In reactie op onze conclusie over de onderbouwing van de regeling geeft de staatssecretaris aan dat het niveau van de salarishnorm in de meeste gevallen een goede indicatie werd geacht voor schaarse en specifieke deskundigheid. Daardoor kunnen ook docenten aan internationale scholen en kenniswerkers in sectoren waar de salarissen net wat lager liggen onder de regeling vallen.

De staatssecretaris plaatst twee kanttekeningen bij onze conclusie dat de hoogte van de onbelaste vergoeding niet goed is onderbouwd:

- De 30%-regeling bouwt voort op een lange traditie van regelingen. Een onderbouwing van het percentage van 30% is inderdaad niet in de recente wetsgeschiedenis terug te vinden.
- In maart 2016 heeft de Hoge Raad (in navolging van Advocaat-Generaal Niessen) geoordeeld dat de vrijstelling voor kostenvergoedingen die is voorzien in de 30%-regeling niet systematisch leidt tot een duidelijke overcompensatie van de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten.

Realisatie beoogde besparing

Bij onze conclusie over de realisatie van de beoogde besparing merkt de staatssecretaris op dat het groeitempo van het budgettair belang is afgenomen van gemiddeld 6,75% per jaar in 2010 en 2011 naar 5,46% per jaar in de periode 2011-2014. De staatssecretaris geeft verder aan dat er zoals gebruikelijk geen raming is gemaakt van de oploop van de regeling zonder het beleidspakket. Hij bevestigt dat het hierdoor inderdaad niet mogelijk is om vast te stellen of de besparing is gehaald.

Informatievoorziening Tweede Kamer

Over de frequentie van de informatievoorziening van de Tweede Kamer over het financieel belang van de regeling schrijft de staatssecretaris dat de 30%-regeling niet als een belastinguitgave wordt beschouwd en daarom niet voorkomt in het overzicht van belastinguitgaven en inkomstenbeperkende regelingen in bijlage 5 bij de Miljoenennota.

Aanbevelingen Algemene Rekenkamer

In reactie op onze aanbeveling om de effecten en doelmatigheid van de regeling periodiek te onderzoeken schrijft de staatssecretaris dat al het beleid dat mede op grond van de rijksbegroting wordt gevoerd, op grond van de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek periodiek moet worden geëvalueerd in een beleidsdoorlichting. Hij zal ervoor zorgdragen dat de 30%-regeling bij deze evaluaties zal worden betrokken.

In reactie op onze aanbeveling om de Tweede Kamer jaarlijks te informeren over het financieel belang van de regeling merkt hij op dat het Ministerie van Financiën overweegt om in de Miljoenennota over meer maatregelen te rapporteren dan tot nu toe gebruikelijk is. In dit kader zal naar verwachting ook het budgettair belang van de 30%-regeling voortaan jaarlijks in een bijlage bij de Miljoenennota worden gepubliceerd.

8.2 Nawoord Algemene Rekenkamer

De staatssecretaris van Financiën geeft aan dat onze kritiek op onderzoek naar de effecten van de regeling vooral lijkt samen te hangen met de vereenvoudiging van de regeling in 2012. Wij merken op dat ook vóór de aanpassing van de regeling in 2012 onvoldoende inzicht bestond in de mate waarin de toenmalige regeling bijdroeg aan het aantrekken van werknemers met een schaarse, specifieke deskundigheid.

De staatssecretaris verwijst voorts naar de onderzoeken die zijn gedaan naar het aantrekken van schaarse, specifieke deskundigheid en naar het vestigingsklimaat. Wij constateren dat het op basis van deze onderzoeken niet mogelijk is om vast te stellen in hoeverre de doelstelling van de 30%-regeling bereikt wordt.

De staatssecretaris merkt op dat het niveau van de salarismeter werd geacht een goede indicatie te zijn voor schaarse en specifieke deskundigheid. Het Ministerie van Financiën heeft echter geen informatie waar dit uit blijkt.

Over de kanttekeningen van de staatssecretaris bij onze conclusie dat de hoogte van de onbelaste vergoeding niet goed is onderbouwd, merken we op dat het Ministerie van Financiën geen onderzoek heeft gedaan op basis waarvan is vast te stellen wat de werkelijke extraterritoriale kosten zijn van de werknemers die vanuit het buitenland in Nederland komen werken.

We vinden het positief dat de staatssecretaris overweegt het financieel belang van de 30%-regeling voortaan jaarlijks in een bijlage bij de Miljoenennota te publiceren. Tevens waarderen we de toezegging van de staatssecretaris om ervoor zorg te dragen dat de 30%-regeling zal worden betrokken bij de evaluaties ten behoeve van een beleidsdoorlichting. We gaan ervan uit dat in die evaluaties expliciet wordt ingegaan op de aspecten die wij in onze aanbeveling hebben benoemd. Wij zijn wel benieuwd bij de doorlichting van welk(e) beleidsartikel(en) de 30%-regeling wordt betrokken. De 30%-regeling is namelijk niet betrokken bij de beleidsdoorlichting uit 2015 over onder andere een excellent ondernemingsklimaat (beleidsartikel 12 en 13 van de begroting van EZ).

Bijlage 1 Normen

In dit onderzoek hebben we de volgende normen gehanteerd:

- Beleid moet onderbouwd zijn.
- De verantwoordelijke bewindspersoon moet zicht hebben op de financiële middelen die met het beleid gemoeid zijn.
- De verantwoordelijk bewindspersoon moet inzicht hebben in de beleidsresultaten. Hij moet zicht hebben op het bereik van de doelgroep, de prestaties en de effecten van het beleid.
- De bewindspersoon is verantwoordelijk voor het periodiek onderzoeken van de doeltreffendheid en de doelmatigheid van het beleid (CW 2001, artikel 20.2).
- De verantwoordelijke bewindspersoon moet de Tweede Kamer voldoende informeren: relevante en getrouwe weergave (juist (overeenkomend met bron; niet gekleurd), volledig en tijdig), begrijpelijk en vergelijkbaar (voor zover relevant, bijvoorbeeld in de tijd), betrouwbaar, valide.

Deze normen zijn ontleend aan *Essentialia van goed openbaar bestuur*, waarin wij onze hoofdnormen presenteren (Algemene Rekenkamer, 2005).

Bijlage 2 Aanpak onderzoek

We hebben een dossieronderzoek uitgevoerd bij de Belastingdienst om de kenmerken van de gebruikers van de 30%-regeling in kaart te brengen. Hiervoor hebben we een aselechte, representatieve steekproef getrokken van 450 dossiers uit de toegekende aanvragen van de 30%-regeling tussen 1 januari 2012 en 1 september 2015. We hebben 414 dossiers geanalyseerd. Gelet op het aantal toegekende aanvragen in die periode (in totaal 49.275 dossiers), is een steekproef van 382 dossiers voldoende om representatieve uitspraken over de gehele populatie te kunnen doen (Cochran, 1977).

We hebben in het onderzoek verder gebruikgemaakt van gegevens van het Ministerie van Financiën (onder meer over het budgettair belang van de regeling en de inkomens van de gebruikers). Ook hebben we interviews gehouden met betrokken medewerkers van de Ministeries van Financiën (inclusief de Belastingdienst), EZ en SZW, en met een advieskantoor dat namens de Belastingdienst aanvragen voor de 30%-regeling toetst. Tot slot hebben we relevante rapporten en Kamerstukken bestudeerd.

Bijlage 3 Gebruikers naar inkomensklassen

Zoals we hebben beschreven in § 2.4 komt het voor dat gebruikers aan de 30%-regeling maar een deel van het jaar in Nederland werken en daardoor in dat jaar minder verdienen dan de salarishnorm. Hun inkomen zou echter hoger uitvallen als we dit zouden omrekenen naar een inkomen op jaarbasis. Het Ministerie van Financiën is, voor zover mogelijk,¹⁴ voor ons nagegaan hoe de verdeling van het aantal gebruikers over inkomensklassen eruit zou zien wanneer hiervoor wordt gecorrigeerd. De resultaten hiervan staan weergegeven in figuur 6.



Figuur 6 Werkelijk en gecorrigeerd percentage gebruikers naar inkomensklasse in 2014

Bron: Ministerie van Financiën

Het Ministerie van Financiën heeft de gecorrigeerde percentages gebruikers naar inkomensklasse als volgt bepaald:

Eerst heeft het ministerie het brutoloon van de gebruikers teruggerekend naar een bedrag op jaarbasis in de gevallen dat de periode waarover het loon is uitgekeerd, korter is dan een jaar. Dit is te doen voor gevallen waarbij er sprake is van slechts één werkgever. In die gevallen is het aantal dagen genomen waarover loon is uitgekeerd en het loon vermenigvuldigd met (365/aantal dagen). Dit geeft een redelijke benadering van wat de werknemer op jaarbasis aan loon zou hebben ontvangen indien het hele jaar gewerkt was.

Bij belastingplichtigen met verscheidene werkgevers is dit niet mogelijk. Hierbij kunnen zich namelijk allerlei situaties voordoen: gelijktijdig dienstverband, volgtijdelijk dienstverband, een mengeling van beide, waardoor een eenduidige bepaling van wat op jaarbasis had kunnen worden verdiend, niet mogelijk is.

Het ministerie heeft daarom de belastingplichtigen met meer dan één werkgever (9% van het totaal, ofwel 4.755 gebruikers) buiten beschouwing gelaten. Voor alle andere belastingplichtigen heeft het ministerie het loon op jaarbasis bepaald zoals hiervoor beschreven.

¹⁴

Dit was niet mogelijk voor belastingplichtigen die in 2014 in dienst waren bij meer dan één werkgever.

Het percentage gebruikers dat in figuur 6 (gecorrigeerd aantal) is weergegeven is dus niet volledig, omdat een deel van de gebruikers die slechts een deel van het jaar loon hebben ontvangen, hierbij buiten beschouwing moest worden gelaten. Maar het geeft wel een indicatie van de mogelijke verschuiving die optreedt wanneer het werkelijk ontvangen loon op jaarbasis wordt uitgerekend.

Bijlage 4 Rekenvoorbeelden 30%-regeling

De werkgever mag kiezen of hij maximaal 30% van het loon inclusief vergoeding belastingvrij verstrekt of 30/70^e van het loon exclusief de vergoeding. Het inkomen exclusief de vergoeding moet hoger zijn dan de salarisgrens van € 36.889. De Belastingdienst geeft op zijn website de onderstaande rekenvoorbeelden.¹⁵ Hierbij wordt de salarisgrens gehanteerd zoals die gold in 2015.

Voorbeeld 1

Het loon inclusief de vergoeding is € 60.000. De onbelaste vergoeding van extra-territoriale kosten is maximaal $30\% \times € 60.000 = € 18.000$.

Voorbeeld 2

Het loon inclusief de vergoeding is € 40.000. Omdat het inkomen exclusief vergoeding minimaal € 36.705 moet zijn, kunt u maximaal een vergoeding geven van $€ 40.000 - € 36.705 = € 3.295$.

Voorbeeld 3

Het loon exclusief de vergoeding is € 40.000. De onbelaste vergoeding van extra-territoriale kosten is maximaal $30/70 \times € 40.000 = € 17.143$.

Literatuur

Algemene Rekenkamer (2005). *Essentialia van goed openbaar bestuur*. Den Haag: Algemene Rekenkamer.

Baaij, M., Van den Bosch, F., Volberda, H. & T. Mom (2009). *Wederzijds profijt: De strategische waarde van de top 100 concernhoofdkantoren voor Nederland en van Nederland voor deze top 100*. Rotterdam: z. uitg.

Cochran, W.G. (1977). *Sampling techniques*. New York: Wiley.

CPB (2013). *Macro Economische Verkenning 2014*. Den Haag: Sdu.

Financiën (1999). *Invoeringswet Wet inkomstenbelasting 2001; Memorie van toelichting*. Tweede Kamer, vergaderjaar 1998-1999, 26728, nr. 3. Den Haag: Sdu.

Financiën (2004). *Kamervragen met antwoorden*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2004-2005, aanhangsel van de Handelingen, p. 265. Den Haag: Sdu.

Financiën (2011a). *Belastingplan 2012; Memorie van Toelichting*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2011-2012, 33 003, nr. 3. Den Haag: Sdu.

Financiën (2011b). *Belastingplan 2012; Nota naar aanleiding van het verslag*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2011-2012, 33 003, nr. 10. Den Haag: Sdu.

Financiën (2011c). *Belastingplan 2012; Brief regering; Beantwoording vragen gesteld tijdens het wetgevingsoverleg van 31 oktober jl. over het pakket Belastingplan 2012*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2011-2012, 33 003, nr. 17. Den Haag: Sdu.

Financiën (2013). *Belastingplan 2013*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2012-2013, 33 402, nr. 52. Den Haag: Sdu.

Financiën (2016). *Sociale verzekeringspositie van grensarbeiders; Inbreng verslag van een schriftelijk overleg*. Tweede Kamer, vergaderjaar 2015-2016, 26 834, nr. 40. Den Haag: Sdu.

PBL (2014). *Buitenlandse kenniswerkers in Nederland; Waar werken en wonen ze en waarom?* Den Haag: PBL.

Performa (2014). *HR Trends 2014-2015*. Zwolle: Performa Uitgeverij.

PwC (2010). *Talent Mobility 2020; The next generation of international assignments*. PricewaterhouseCoopers: z.pl.

Topteam Hoofdkantoren (2011). *Met hoofdkantoren naar de top; Actie-agenda ter versterking van het vestigingsklimaat, de acquisitie en het behoud van internationale bedrijven en talenten*. Den Haag: eigen beheer.

Tweede Kamer (2011). *Belastingplan 2012; Amendement Huizing c.s.* Tweede Kamer, vergaderjaar 2011-2012, 33 003, nr. 48. Den Haag: Sdu.

Onderzoeksteam

Dhr. drs. F.J. (Erik) Israël (1e projectleider)
Dhr. drs. J.F.C. (Jeroen) Freriks (2e projectleider)
Dhr. N.G. (Noisa) van Malkenhorst (stagiair)
Dhr. drs. G.J. (Geert-Jan) Mol
Mw. drs. A.S. (Astrid) de Neyn van Hoogwerff

Voorlichting

Afdeling Communicatie
Postbus 20015
2500 EA Den Haag
telefoon (070) 342 44 00
voorlichting@rekenkamer.nl
www.rekenkamer.nl

Omslag

Ontwerp: Corps Ontwerpers
Foto: Istock / Shylendrahoode

Den Haag, mei 2016