

ONDERZOEK NAAR DE TOEPASSING VAN DE 30%-REGELING

1. INLEIDING

Het Netherlands Foreign Investment Agency (NFIA) heeft het Fiscaal Economisch Instituut BV (FEI BV) van de Erasmus Universiteit opdracht gegeven een onderzoek in te stellen naar het gebruik van de in art. 31a, tweede lid, onderdeel e, Wet LB 1964 opgenomen regeling voor extraterritoriale kosten (ET-kosten) ten behoeve van inkomende werknemers, in het spraakgebruik aangeduid als de 30%-regeling.

Deze opdracht vloeit onder andere voort uit de resultaten van een onderzoek door de Algemene Rekenkamer (zie hierna) in het najaar van 2016 en een gerechtelijke procedure inzake de toepassing van de 30%-regeling die heeft geleid tot een arrest van het Hof van Justitie¹ en een slotarrest van de Hoge Raad² waar onder andere de vraag aan de orde is of de faciliteit een te royaal karakter heeft in die zin dat de hoogte van de tegemoetkoming mogelijk niet goed overeenstemt met hoogte van de ET-kosten³ (zie verder hierna). De regeling kost volgens schatting van het ministerie van Financiën € 699 mln. (2014).

Kern van de 30%-regeling is dat deze onder voorwaarden voorziet in een fiscale tegemoetkoming aan naar Nederland uitgezonden werknemers om tegemoet te komen aan de ET-kosten. Daarmee wordt het enerzijds voor de desbetreffende werknemers aantrekkelijk gemaakt uitgezonden te worden naar Nederland en anderzijds levert het voor de werkgevers het voordeel op dat zij dergelijke kosten niet hoeven te vergoeden waardoor dergelijke werknemers niet duurder hoeven te zijn dan binnenlandse werknemers. Dit laatste kan nog worden versterkt indien de werkgever en de werknemer een nettoloonafsprake overeenkomen waardoor de facto het voordeel van de 30%-regeling ten goede komt aan de werkgever, ook wel aangeduid als tax equalization. Dit betreft echter een strikt persoonlijke aangelegenheid tussen werkgever en werknemer die geheel buiten de wettelijke regeling staat. De werkgever kan daarnaast in die gevallen ook de extra uitgaven van de werknemer vergoeden. De 30%-regeling levert aldus een bijdrage aan het Nederlandse vestigingsklimaat.

De Algemene Rekenkamer⁴ heeft in 2016 een onderzoek gepubliceerd naar diverse aspecten betreffende de 30%-regeling en komt op basis daarvan samengevat tot de volgende conclusies:

- de effecten van de regeling zijn onvoldoende onderzocht waardoor niet duidelijk is of de doelstelling ervan wordt gerealiseerd;
- de regeling is met name op twee punten niet goed onderbouwd, te weten de zogenoemde salarishoogte (€ 37 000) en de hoogte van de onbelaste vergoeding (30% van het loon). Deze conclusies hebben geleid tot een aantal aanbevelingen:
- er dient periodiek te worden onderzocht of de regeling ertoe leidt dat buitenlandse werknemers met specifieke deskundigheid naar Nederland komen;

¹ HvJ 24 februari 2015, C-512/13, BNB 2015/133 (Sopora).

² HR 4 maart 2016, 12/05577bis, BNB 2016/153.

³ In de bewoordingen van het Hof van Justitie in genoemde zaak: of sprake is van een systematische overcompensatie.

⁴ Algemene Rekenkamer, Fiscale tegemoetkoming voor experts in het buitenland: de 30%-regeling (Rapport behorende bij verantwoordingsonderzoek naar begrotingshoofdstuk IX).

- de regeling dient zodanig vorm te zijn gegeven dat die bijdraagt aan een aantrekkelijk vestigingsklimaat;
- de regeling mag niet leiden tot een verdringingseffect ten aanzien van Nederlandse werknemers.

De staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven (zie p. 4-5 van het rapport van de Algemene Rekenkamer) onderzoek te gaan doen naar de regeling. Momenteel wordt een dergelijk onderzoek uitgevoerd.

Daarnaast is in 2015 het arrest Sopora geweest. In dit arrest is de vraag aan de orde of het zogenoemde 150km-criterium, dat inhoudt dat de 30%-regeling alleen van toepassing is indien een werknemer voorafgaande aan de uitzending naar Nederland gedurende ten minste 16 van de 24 maanden op een afstand van minder dan 150km van de Nederlandse grens heeft gewoond, in welke geval de faciliteit geen toepassing vindt, strijdig is met het EU-recht, in het bijzonder met het vrij personenverkeer (art. 45 VwEU). Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat daarvan geen sprake is, tenzij de faciliteit leidt tot een structurele overduidelijke overcompensatie van de ET-kosten. De Hoge Raad heeft vervolgens op basis van de Conclusie van AG Niessen geoordeeld dat van een dergelijke systematische overcompensatie geen sprake is. Ondanks dit oordeel van de Hoge Raad is er maatschappelijk – dat wil zeggen met name in de politiek – de vraag gerezen of dit wel juist is. Deze maatschappelijke discussie lijkt vooral te zijn gevoed door de omstandigheid dat er geen maximum inkomen in de regeling is opgenomen en dat de hoogte van de tegemoetkoming blijft oplopen met het salaris. Daarnaast heeft het rapport van de Algemene Rekenkamer bijgedragen aan de toenemende maatschappelijke aandacht voor de faciliteit.

De maatschappelijke discussie heeft ertoe geleid dat niet alleen de Algemene Rekenkamer maar ook de Tweede Kamer bij het ministerie van Financiën heeft aangedrongen de regeling te evalueren en met voorstellen te komen tot wijziging. Deze wijzigingen dienen in beginsel te leiden tot een inperking van de regeling zonder dat is aangegeven wat de richting daarvan zou moeten zijn. Wel zijn er in informele zin enkele denkrichtingen ontwikkeld voor aanpassingen.

Zoals hiervoor is aangegeven speelt de 30%-regeling een fundamentele rol voor het vestigingsklimaat. Dit vestigingsklimaat is een belangrijk beleidsterrein voor het ministerie van Economische Zaken en Landbouw; binnen dit ministerie is op dit terrein meer specifiek het NFIA actief. Het NFIA heeft FEI BV verzocht een onderzoek te verrichten naar de toepassing van, de waardering voor en eventuele aanpassingen van de 30%-regeling. Daartoe heeft FEI BV een reeks van onderzoeksvragen ontwikkeld dat vooraf is voorgelegd aan het NFIA die met de opzet akkoord is. Het NFIA heeft vervolgens aan FEI BV een bestand van 250 bedrijven overhandigd waarvan het aannemelijk is dat die ondernemingen gebruik maken van naar Nederland uitgezonden werknemers en derhalve met de 30%-regeling te maken (kunnen) hebben. Aan de 250 bedrijven zijn de onderzoeksvragen gestuurd en deze hebben met inachtneming van een tweetal rapellen een termijn van vier weken gekregen waarbinnen zij de vragen konden beantwoorden. Het aantal respondenten bedraagt 90. Daarmee is een bevredigend respons gerealiseerd van ruim 30%. Niettemin zijn enkele respondenten samengevoegd omdat het hierbij gaat om onderdelen van een zelfde concern. Aldus resteert een aantal van 85 respondenten. De tellingen bij de antwoorden op de vragen zullen overigens niet altijd op 85 uitkomen omdat in sommige gevallen respondenten vragen onbeantwoord hebben gelaten.

Het onderzoek bestaat uit twee onderdelen. Deel I bestaat uit een feitelijke inventarisatie met betrekking tot de ondernemingen en hun werknemers. Op basis van deze feitelijke gegevens is een indruk verkregen van de onderzochte ondernemingen en de toepassing van de 30%-regeling door de ondernemingen. Aldus kan worden vastgesteld of de onderzochte ondernemingen voldoende representatief zijn. Wij concluderen dat dit het geval is. Deel II bestaat vooral uit een beoordeling door



de ondernemingen ten aanzien van het functioneren van de 30%-regeling, eventuele wijzigingen daarin en de eventuele gevolgen daarvan.

In onderdeel 2 zijn de resultaten van het onderzoek uitgewerkt. In onderdeel 3 zijn de conclusies samengevat.

2. ONDERZOEKSRISULTATEN

DEEL I – KARAKTERISTIEKEN VAN DE ONDERZOCHE BEDRIJVEN

Teneinde vast te stellen of de respondenten een voldoende representatief beeld geven van de doelgroepen is eerst een achttal vragen gesteld met betrekking tot een aantal kenmerken van de ondernemingen. Hierna zijn de vragen in een enkele gevallen geclusterd. Steeds is eerst de vraag vermeld.

1. Soorten bedrijven

In de eerste plaats is onderzocht in welke sectoren de ondernemingen actief zijn.

Vraag: In which industry does your company operate?

Deze vraag is gesteld om te kunnen vaststellen of er een goede spreiding over de belangrijkste sectoren in het bedrijfsleven bestaat. Hoewel de indelingen soms arbitrair zijn is er een redelijk helder overzicht ontstaan. Het leidt tot het volgende beeld.

SOORT BEDRIJVIGHEID	AANTAL BEDRIJVEN
Industrie	18
Financiële dienstverlening	14
IT	12
Handel/logistiek	12
Medische sector	7
Overheid	7
Overige	12

Wij zijn van oordeel dat sprake is van een voldoende brede spreiding van typen ondernemingen om op basis van het onderhavige onderzoek tot verantwoorde conclusies te komen. Opvallend is het grote aantal respondenten dat actief is in de overheidssector; de universiteiten zijn daar een belangrijk onderdeel van.

2. Vestigingsplaats onderneming

In de tweede plaats is geïventariseerd op welke wijze de ondernemingen in Nederland zijn gevestigd en of het binnenlandse, dan wel buitenlandse bedrijven zijn.

Vraag: Is your company established in the Netherlands and, if so, does it have any foreign entities; or is your company established abroad and does it have a Dutch affiliate?

Deze vraag richt zich er op vast te stellen wat precies de band is met Nederland en ook om te bezien of het voor de hand ligt dat een faciliteit als de 30%-regeling voor het concern logischerwijs relevant kan zijn. De vraag leidt ertoe dat er vier verschillende situaties mogelijk zijn:

- a. gevestigd in Nederland zonder buitenlandse filialen;⁵
- b. gevestigd in Nederland met buitenlandse filialen;
- c. gevestigd in het buitenland zonder Nederlandse filialen;
- d. gevestigd in het buitenland met Nederlandse filialen.

Logischerwijs zou groep c weinig moeten voorkomen. Dat blijkt juist: er is geen onderneming die tot die categorie behoort. De verdeling is als volgt.

- a. 8
- b. 23
- c. 0
- d. 48

Er zijn twee twijfelgevallen. De beantwoording door die ondernemingen geeft geen helder inzicht in de positie van deze ondernemingen.

Wij concluderen dat evenals bij vraag 1 er sprake is van een voldoende representatieve groep. Essentieel is ook dat een goede spreiding bestaat over Nederlandse bedrijven (die buitenlandse werknemers aantrekken) en buitenlandse bedrijven die hier investeren en werknemers naar Nederland uitzenden.

3. Omvang onderneming

De derde vraag richt zich op de economische betekenis van de onderneming voor Nederland. Ook de twee daarop aansluitende vragen richten zich hierop.

Vraag: Please indicate the company's sales figures in the Netherlands and worldwide (2016).

Op deze vraag is door 34 bedrijven niet gereageerd omdat zij op grond van privacyoverwegingen geen gegevens verstrekten. Een (klein) deel van de bedrijven heeft alleen een van beide vragen beantwoord. Op basis daarvan is het volgende overzicht geconcipeerd.

	OMZET NEDERLAND	OMZET WERELDWIJD
> € 1 000 mln.	5*	28**
€ 500 - € 1000 mln.	2	3
€ 250 - € 500 mln.	7	21
€ 1 - € 250 mln.	14	10
< € 1 mln.	5	2

* De omzet loopt op tot maximaal € 3,8 mld.

**De omzet loopt op tot maximaal € 1 800 mld. (dit is wel een extreem geval). De eerste onderneming daaronder heeft een omzet van € 132 mld.

De resultaten duiden er, mede in samenhang met de resultaten zoals opgenomen in deel II, op dat de respondenten in het algemeen grote internationale ondernemingen zijn waar de 30%-regeling in principe een belangrijke rol kan spelen.

4. Personeelsbestand

De relevantie van de 30%-regeling wordt ook bepaald door omvang en samenstelling van het personeelsbestand. De navolgende twee vragen zijn bedoeld om een beeld te krijgen van het

⁵ Een filiaal kan zowel een juridische entiteit (vennootschap), als een vaste inrichting zijn.

personeelsbestand zodat beoordeeld kan worden of het onderzoek op dit onderdeel voldoende relevantie heeft.

Vraag: How many staff members were employed in the Netherlands on 1 January 2012 and 1 January 2017?

Om onbekende redenen hebben negen ondernemingen deze vraag niet beantwoord. Vermoedelijk hangt dat samen met privacyoverwegingen.

	2012	2017
<100	39	35
100 – 250	8	8
200 – 500	4	6
500 – 750	7	5
750 – 1000	6	5
1000 – 1500	1	0
1500 – 2000	3	1
2000 – 5000	4	11
5000-10.000	1	0
> 10000	2	1
TOTAAL	59431	62574

Het begrip staff member is niet gedefinieerd. Ondernemingen kunnen hier dus gedifferentieerd mee om zijn gegaan. In die zin is de betekenis van dit overzicht mogelijk beperkt. Tegelijkertijd dient men er vanuit te gaan dat voor de personen als hier bedoeld de 30%-regeling in beginsel relevant zou kunnen zijn, als zij aan de voorwaarden voldoen. Uit de beantwoording van de vraag kan bovendien in algemene zin overigens niet worden afgeleid dat er geen helder beeld zou bestaan van het begrip staff member.

Interessant is dat het aantal staff members met circa 3000 is gestegen in de periode van vijf jaar ofwel circa 5%. Vanuit economisch perspectief is dat een goede ontwikkeling.

Vraag: How many employees were seconded to the Netherlands and/or hired from abroad each year (hereinafter collectively referred to as inbound employees) from 2012 through 2016?

Met deze vraag is beoogd inzicht te krijgen in het aantal uitgezonden werknemers dat potentieel kwalificeert voor de 30%-regeling. Deze vraag is naar is aan te nemen, anders dan de vorige vraag, veel eenduidiger beantwoord.

PER ONDERNEMING	2012	2013	2014	2015	2016
< 25	52	52	52	50	51
25 – 50	9	6	7	7	4
50 – 75	1	1	0	2	1
75 – 100	1	1	1	2	3
100 – 200	5	6	6	4	5
200 – 300	2	3	2	1	1
300 – 400	2	2	0	1	0
400 – 500	0	0	3	0	0
> 500*		0	0	0	3

*de samenwerkende universiteiten gaven als totaal een aantal van 2500 op. Dat getal is niet in het overzicht opgenomen omdat er ook afzonderlijke universiteiten hebben gereageerd.

Het is duidelijk dat het gaat om een substantieel aantal werknemers dat wordt uitgezonden, maar tegelijkertijd per onderneming om een betrekkelijk klein aantal. Dat is niet verrassend. Enigszins opmerkelijk is wel dat er ook een behoorlijk aantal ondernemingen melding maakt van vrij grote aantallen uitgezonden werknemers. Mogelijk hebben die ondernemingen de vraag anders uitgelegd dan is bedoeld. Het lijkt het meest juist de gegevens in de eerste twee regels als leidraad te hanteren.

5. Overige kenmerken uitgezonden personeel

Met behulp van een drietal vragen is beoogd inzicht te verkrijgen in de meer persoonlijke karakteristieken van de uitgezonden werknemers.

Vraag: What are the three most common positions of inbound employees?

Deze vraag leverde een zodanig gedifferentieerd beeld op met dusdanig veel verschillende en vage aanduidingen dat die niet goed te classificeren zijn en het ook niet altijd even duidelijk is wat onder de functie wordt verstaan. Uit het overzicht kan echter wel worden afgeleid wat in het algemeen de meest voorkomende functies/activiteiten zijn. Het gaat voornamelijk om de volgende functies/activiteiten:

- management
- financiën
- ICT
- marketing
- technisch
- juridisch
- medisch
- onderzoekers aan universiteiten

Vraag: What is the average salary level of inbound employees?

Een belangrijk omstandigheid is de hoogte van het salaris. De onderhavige vraag beoogt daarin enige duidelijkheid te verschaffen.

INKOMEN	AANTAL
< € 50 000	9
€ 50 000 - € 100 000	40
€ 100 000 - € 150 000	20
€ 150 000 - € 200 000	4

Het is duidelijk dat het gemiddeld salarisniveau beduidend hoger ligt dan het modaal inkomen wat ook kon worden verwacht. Tegelijkertijd is het bepaald opmerkelijk dat heel hoge salarissen geheel ontbreken. Het gemiddelde salarisniveau ligt rond € 90 000.

Vraag: What is the average period of residence of inbound employees in the Netherlands?

Een voor de toepassing van de 30%-regeling essentieel gegeven is de duur van het verblijf. In de onderhavige vraag wordt daarop in gegaan.

IN JAREN	AANTAL
<1	2
1 – 2	4
2 – 3	6
3 – 4	18
4 – 5	14
5 – 6	14
6 – 7	5
> 7	8

De gemiddelde verblijfsduur blijkt aldus circa vijf jaar te zijn.

DEEL II – TOEPASSING 30%-REGELING

In het onderhavige deel wordt beoogd inzicht te verkrijgen in de toepassing van de 30%-regeling door de geënquêteerde ondernemingen en de visie die ze hebben ten aanzien van het belang van de faciliteit, alsmede ten aanzien van een mogelijke toekomstige ontwikkeling.

Vraag: Does your company use the 30% facility?

Ja	79
Nee	5
Onbekend	1

Het is uiteraard niet verassend dat de regeling door de geënquêteerden op grote schaal wordt toegepast. Dit is niettemin wel een belangrijke vaststelling omdat daaruit blijkt dat de groep van geënquêteerde bedrijven ook in dit opzicht representatief kan worden geacht en ook de relevantie van de regeling zelf evident is.

Vraag: If the previous question is answered in the negative, why is the facility not used? You can skip the remaining questions.

Van de vijf ondernemingen die de 30%-regeling niet toepassen werd dit al volgt verklaard (met daar achter het aantal):

- werknemer voldoet niet (meer) aan de voorwaarden (3x)
- adviesbureau inzake de 30%-regeling (1)
- geen verklaring (1)

Dat betekent derhalve dat 99% van alle bedrijven die de regeling kunnen toepassen dat ook doen.

Vraag: What percentage of employees who are eligible for the 30% facility effectively use it?

% TOEPASSING 30%-REGELING	AANTAL ONDERNEMINGEN
>95%	76
67%	1
50%	3
30%	4

Het zou logisch zijn geweest als alle bedrijven de regeling voor alle werknemers toepassen, maar kennelijk zijn er redenen om dat toch niet onbeperkt te doen. De redenen blijken niet uit dit onderzoek. Feit is wel dat circa 90% de regeling onverkort toepast voor alle werknemers. Gelet op dit hoge percentage en gelet op de onder vraag 2 bij deel I gegeven verdeling van de respondenten over buitenlandse (48) en Nederlandse ondernemingen (31) is het duidelijk dat de 30%-regeling door zowel Nederlandse als buitenlandse ondernemingen intensief wordt toegepast.

Vraag: Does your company apply tax equalization with respect to the 30% facility?

De 30%-regeling richt zich op de werknemer: het gaat er om dat hij een tegemoetkoming krijgt in de kosten die samenhangen met de uitzending. Daarmee wordt de werknemer voor de werkgever indirect goedkoper waardoor het aantrekkelijk kan zijn hem naar Nederland uit te zenden. Door tax equalization komt het volledige voordeel direct terecht bij de werkgever en sluit het effect van de

regeling directer aan bij de doelstelling van een aantrekkelijker vestigingsklimaat. Tegelijkertijd moet men erop bedacht zijn (ook) dat (ook) bij tax equalization door de werkgever mogelijk ook een vergoeding wordt verstrekt ter tegemoetkoming in de ET-kosten. Zoals eerder aangegeven is daar geen onderzoek naar gedaan.

ja	27
nee	29
soms	4

Het is jammer dat deze vraag – die op zich niet controversieel is – relatief slecht is beantwoord. Opvallend is dat in circa de helft van die gevallen tax equalization plaatsvindt en de werknemer er dus niet veel wijzer van wordt. De directe subsidiëring van de onderneming is dus kennelijk een belangrijk kenmerk van de faciliteit. Overigens speelt bij de beoordeling van de beantwoording van deze vraag ook een rol of en zo ja in welke mate de ondernemingen vergoedingen verstrekken aan de uitgezonden werknemers. Naarmate dit meer het geval is, is toepassing van tax equalization begrijpelijker en worden de werknemers er niet door benadeeld. Daar hierover geen vraag is gesteld kan het antwoord op dit vraagstuk niet aan het onderzoek worden ontleend.

Er is naar aanleiding van deze vraag bezien of er een verband kan worden gelegd tussen de omvang van de onderneming gemeten naar omzet (deel I, onderdeel 3) en de mate waarin tax equalization wordt toegepast. Daarbij is de grens tussen grote en kleine ondernemingen gelegd bij een omzet van € 250 mln. Het verband is zowel gerelateerd aan de Nederlandse omzet als aan de wereldwijde omzet. Dit geeft het volgende beeld waarbij in de tabel het aantal ondernemingen is vermeld waar de combinaties zoals die op de horizontale en de verticale as zijn vermeld zich voordoen.

Tax equalization	ja	nee
Nederlandse omzet < € 250 mln.	5	11
Nederlandse omzet > € 250 mln.	7	2
Wereldomzet < € 250 mln.	3	5
Wereldomzet > € 250 mln.	14	11

De gedachte zou zijn dat grote ondernemingen eerder tax equalization toepassen dan kleine ondernemingen. Die gedachte wordt weliswaar enigszins bevestigd door dit overzicht maar het is niet heel overtuigend. Bij dit overzicht moet verder in acht worden genomen dat zowel de cijfers betreffende de bedrijfsomvang, als de cijfers betreffende de toepassing van tax equalization in zekere zin beperkte betekenis hebben doordat beide vragen relatief minder goed zijn beantwoord. Aan het overzicht dient in die zin geen grote betekenis toe te worden gekend.

Vraag: For how many knowledge workers (in % of total number which apply the facility) is the 30% facility being applied?

Het gaat er bij deze vraag om inzicht te krijgen in de groep kenniswerkers die gebruik maakt van de regeling. De achtergrond hiervan is dat Nederland voornamelijk kenniswerkers wil aantrekken, zeker als deze op de Nederlandse arbeidsmarkt niet of beperkt aanwezig zijn. Dat is immers ook een van de doelstellingen van de faciliteit. Bij de onderstaande tabel is het begrip kenniswerker niet gedefinieerd. Elke onderneming zal daar een eigen invulling aan hebben gegeven. In dat opzicht moet de uitkomst met voorzichtigheid worden beoordeeld.

% VAN 30-PROCENTERS	AANTAL
> 90%	54
70% - 90%	2
50% - 70%	1
30% - 50%	7
<30%	4

Met inachtneming van de hiervoor vermelde kanttekening is het aantal kenniswerkers dat onder de regeling valt dus substantieel. Hieruit kan dan de conclusie worden getrokken dat de regeling in algemene zin goed aansluit bij de doelstelling.

Vraag: Do you believe the 30% allowance generally matches the actual extraterritorial costs within a margin of -10% or +10%? If this depends on the salary level, at which salary level do you think the 30% facility best matches the actual extraterritorial costs?

Zoals in de inleiding van dit onderzoek is opgemerkt, is het belangrijk of de omvang van de faciliteit aansluit bij de daadwerkelijke ET-kosten. Zowel in het rapport van de Algemene Rekenkamer als in het arrest Sopora is dit thema aan de orde geweest (is er sprake van een 'systematische overcompensatie?'). De onderhavige vraagstreekt hierinzicht in te krijgen.

Ja	42
nee	7*
twijfel	10

* Dit betekent dat de vergoeding steeds te hoog wordt bevonden.

Het blijkt dat een groot aantal ondernemingen hier geen zicht op heeft. Naast het aantal dat twijfelt, blijkt ook dat het aantal respondenten ruimschoots lager ligt dan het aantal geënquêteerden. Uit de toelichtingen in de enquêtes kan worden opgemaakt dat men hier in veel gevallen geen goed beeld van heeft.

Wat betreft het tweede deel van de vraag – de relatie met het inkomensniveau – blijken de antwoorden nogal uiteen te lopen. In 17 gevallen is een inkomensniveau genoemd (tot) waar de 30%-vergoeding ongeveer overeenkomt met de kosten. Wat betreft het inkomensniveau verschillen de visies nogal, maar vrijwel iedere respondent die een inkomensniveau noemt zit op € 150.000 maximaal. Genoemd zijn grosso modo (met daarachter het aantal ondernemingen): € 45 000 (2), € 50 000, € 55 000 (2), € 60 000, € 70 000 (2), € 75 000, € 80 000, € 100 000 (2), € 120 000, € 150 000, € 300 000).

Verder werd een aantal keer (10) verwezen naar de gezinssituatie als (zeer) relevante factor, althans indien het gezin mee komt. In dit verband zijn meer in het bijzonder de kosten van scholen voor de kinderen een aantal keer vermeld. Andere factoren die werden genoemd zijn:

- de levensstandaard in het oorsprongsland;
- de afstand tot het oorsprongsland;
- de omvang van hetgeen men in het oorsprongsland aanhoudt (meestal de woning);
- de verblijfplaats in Nederland (m.n. Amsterdam is duur).

Er werd tweemaal vermeld dat de invoering van de 150-km-grens ertoe heeft geleid dat de 30%-vergoeding in beginsel goed overeenstemt met de kosten.

In algemene zin kan worden geconcludeerd dat het beeld dat wel bestaat, namelijk dat de 30%-regeling vooral terecht komt bij degenen met een hoog inkomen, in dit onderzoek niet wordt bevestigd. Het overgrote deel van de werknemers op wie de regeling van toepassing is geniet een inkomen van niet meer dan circa € 100 000.

Vraag: Can you indicate which EU Member States have a more favourable regime and which Member States have a less favourable regime compared with the 30% facility? Can you rank them from most favourable to less favourable?

De gedachte is dat Nederland moet concurreren met andere landen teneinde kenniswerkers binnen te halen. In dat opzicht is het interessant te weten hoe het staat met buitenlandse vergelijkbare regelingen. De onderhavige vraag richt zich hierop.

De beantwoording levert een nogal wisselend beeld op. In de eerste plaats geeft een vrij groot aantal respondenten aan niet bekend te zijn met buitenlandse regelingen, namelijk 41.

In volgorde van het aantal stemmen van groot naar klein geeft dit het volgende beeld (van meest naar minst aantrekkelijkheid):

- België: 6
- Spanje/Frankrijk: 5
- Nederland/Verenigd Koninkrijk/Denemarken/Duitsland: 4
- Luxemburg: 3
- Italië/Tsjechië: 2

De vraag is of men een goed beeld heeft van de buitenlandse regelingen. Als landen die een ongunstiger regime hebben dan Nederland werden namelijk uitdrukkelijk genoemd:

- Italië: 3
- België/Frankrijk: 2

Met name de beoordeling van België en Frankrijk sluit niet goed aan op het eerste overzicht. Dat geldt wel voor Italië.

Overigens blijkt dat heel veel ondernemingen eenvoudigweg geen zicht hebben op de met de 30%-regeling vergelijkbare buitenlandse regelingen. In die zin zou dus geconcludeerd kunnen worden dat de relevantie om werknemers naar Nederland te trekken niet sterk wordt beïnvloed door de 30%-regeling. Er lijkt althans geen relatie te zijn tussen uitzending naar een land en de fiscale facilitering door dat land. Hier passen echter twee belangrijke nuanceringen bij: in de eerste plaats is het de vraag of degenen die de enquête hebben beantwoord wel bij betrokken zijn bij dergelijke beoordelingen. Mede gelet op de bovenstaande beantwoording zou dat wel eens niet het geval kunnen zijn. In de tweede plaats zal het zo zijn dat bij de besluitvorming over investerings- en vestigingslocatie de 30%-regeling een van de essentiële thema's is. Dergelijke besluitvorming vindt op bestuursniveau plaats. Daar zal dan ongetwijfeld een inventarisatie plaatsvinden van alle faciliteiten die in de diverse landen worden toegepast, waaronder regelingen als de 30%-regeling. In die zin komt aan bovenstaande uitkomst dan ook vermoedelijk beperkte betekenis toe.

Vraag: Does application of the 30% facility result in employers being more inclined to hire employees who are eligible for the 30% facility instead of Dutch employees (crowding out effect)? Does it make any difference whether or not tax equalization is applied?

Een belangrijk punt bij de beoordeling van de 30%-regeling is de vraag of deze tot een verdringingseffect leidt: wordt er eerder buitenlands dan binnenlands personeel aangetrokken? Deze kwestie heeft indertijd uitdrukkelijk gespeeld bij de invoering van de 150km-grens waar verdringing geacht werd aanwezig te zijn (naast het feit dat de grenswerkers in de regel weinig of geen extra kosten hebben). De beantwoording van de vraag laat het volgende beeld zien:

- het maakt geen verschil: 58
- het maakt wel verschil bij toepassing van tax equalization: 2

Indien een toelichting is verstrekt gaf men veelvuldig aan dat primair wordt gekeken of men de geschikte persoon kan vinden voor de desbetreffende functie.

De conclusie is dat verdringingseffecten zich niet voordoen.

Vraag: Would you have hired less employees had the 30% facility not been in place? If so, please indicate roughly how many during a 5 year period?

Ja	32
Nee	39

Over het aantal werknemers dat minder zou worden aangetrokken kan hoegenaamd geen helder beeld worden gegeven. Er is ook geen duidelijke koppeling te maken met het al dan niet van toepassing zijn van tax equalization.

Het antwoord heeft beperkte betekenis, maar duidelijk is wel dat in principe de impact van een eventuele afschaffing substantiële gevolgen kan hebben voor het aantal uitzendingen naar Nederland. In dit verband kan ook worden verwezen naar de laatste vraag naar overige opmerkingen.

Vraag: Consideration is currently being given to scaling back the 30% facility. This can be done in several ways, such as:

- 1. reducing the period, e.g., to four years;**
- 2. reducing the allowance to, e.g., 25%;**
- 3. reducing the allowance to, e.g., 20% after four years;**
- 4. tightening the provisions on the minimum level of knowledge;**
- 5. tightening the criterion of scarcity;**
- 6. increasing the minimum qualifying income up to, e.g., EUR 75,000;**
- 7. capping the income, e.g., at EUR 180,000.**

We kindly request you to indicate for each alternative whether you consider the measure to be least undesirable (1) or most undesirable (7).

Er zijn 47 reacties ontvangen die volledig zijn. Die geven het volgende beeld waarbij het aantal punten per vraag is gesaldeerd. Hoe meer punten hoe onwenselijker het alternatief. Achter de punten is de daaruit voortvloeiende rangorde weer gegeven waarbij 1 als de minst onwenselijke en 7 als de meest onwenselijke ingreep geldt.

1. 175 (5)
2. 158 (2)
3. 178 (6)
4. 168 (4)
5. 167 (3)
6. 201 (7)
7. 138 (1)

Wanneer we de onvolledige en 'niet-begrepen' reacties (16) meenemen ontstaat het volgende beeld:

1. 261 (7)
2. 234 (5)
3. 225 (4)
4. 211 (2)
5. 223 (3)
6. 258 (6)
7. 183 (1)

De betekenis van deze tweede staffel is uiteraard beperkt, maar relevant is wel dat het beeld er in essentie niet anders door wordt en dat daarmee kan worden vastgesteld dat ondanks dat de vraag wellicht niet door een ieder goed is begrepen er in essentie geen andere uitkomst uit voortvloeit. Als dat wel het geval zou zijn geweest zou mogelijk de conclusie zijn dat aan de hele vraag geen betekenis toekomt. Dat is dus uitdrukkelijk niet aan de orde.

Daarnaast is door de ondernemingen bij deze vraag een aantal opmerkingen geplaatst:

- de regeling dient niet te worden aangepast (3);
- het percentage van de 30%-regeling zou kunnen dalen met de verblijfsduur, bijv. tot 5 jaar 30%, daarna 5 jaar 20% en dan nogmaals 5 jaar 10% (2);
- de regeling kan worden afgeschaft (1);
- een vergoeding dient alleen o.b.v. daadwerkelijke kosten te worden verstrekt (1);
- verhoging minimum inkomensgrens naar € 75 000 (1).

Het is duidelijk dat de varianten 7 en 2 het meest wenselijk zijn (bij de tweede tabel variant 4 in plaats van variant 2). De daarop volgende vier (en bij de tweede tabel drie) varianten liggen dicht tegen elkaar aan. Het lijkt mede gelet op de eerder opgenomen vraag/antwoord helder dat aftopping boven € 180 000 'geen pijn' doet en vermoedelijk budgettair dus ook weinig oplevert. Uit beide tabellen kan ook worden afgeleid dat verhoging van het minimum inkomen (variant 6) niet erg wenselijk wordt geacht hetgeen aansluit op de salarisniveau's waar de regeling blijkens dit onderzoek vooral op van toepassing is (zie deel I, onderdeel 5), terwijl ook inkorting van de looptijd van de regeling op niet veel waardering kan rekenen. Dit laatste is in zoverre enigszins opvallend nu blijkt dat de gemiddelde verblijfsduur rond vier a vijf jaar ligt (zie deel I, onderdeel 5).

Vraag: If you have any other observations or comments relating to the 30%-facility, please state below.

Er is een groot aantal overige opmerkingen gemaakt. Deze zijn hieronder samengevat. Het gaat vooral om additionele argumenten die het belang van de faciliteit onderstrepen. Een cijfer achter de opmerking betekent dat deze meermalen is gemaakt. Er is een zekere classificatie aangebracht naar de aard van de reacties.

a. Belastingtarief en inkomensniveaus

- Het inkomstenbelastingtarief in Nederland is hoog. De 30%-regeling speelt een belangrijke rol de effectieve belastingdruk te verlagen (3).
- Het salarisniveau in Nederland is betrekkelijk laag. Door de 30%-regeling kan dit enigszins gecompenseerd worden.
- Het is zinvol te onderzoeken hoeveel personen niet naar Nederland komen vanwege het hoge tarief van de loon- en inkomstenbelasting en de hoge kosten van verblijf in Nederland (2).

b. Aanpassingen in de regeling

- Het verdient aanbeveling om uitgezonden personeel dat niet kwalificeert voor de 30%-regeling ook⁶ een vrijstelling te geven voor box 3-vermogen gedurende bijvoorbeeld (maximaal) vijf jaar. In andere landen is men doorgaans bij tijdelijke uitzendingen geen belasting verschuldigd over vermogen (inkomsten).
- De 30%-regeling zou in principe ook moeten gelden voor naar Nederland teruggekeerde Nederlanders.
- De voorwaarde inzake de 150-km-grens is onwenselijk (2). Bij handhaving zou de afstand gewijzigd moeten worden in die tussen woon- en werkadres.
- Het is te overwegen om het percentage van de tegemoetkoming te variëren met de grootte van het gezin dat naar Nederland komt.
- De dienstverlening door de Belastingdienst moet (sterk) verbeterd worden. Het proces van aanvraag van de 30%-regeling moet vereenvoudigd worden en de kennis van de regeling op de eenheid moet belangrijk worden verbeterd.
- Toepassing van de faciliteit is administratief bewerkelijk en verdient vereenvoudiging/verbetering (2).
- Studenten die in Nederland hebben gestudeerd zouden niet voor de faciliteit in aanmerking moeten komen.

⁶ Degenen op wie de 30%-regeling van toepassing is hebben op basis van art. 2.6 Wet IB 2001 recht op vrijstelling van hun buitenlands vermogen in box 2 en box 3.

c. Belang van de regeling

- Nederland is voor werknemers over het algemeen geen populair land; men wordt liever uitgezonden naar bijvoorbeeld het Verenigd Koninkrijk of Zwitserland. De 30%-regeling speelt een positieve rol in de overweging om werknemers wel naar Nederland uit te zenden.
- Een belangrijk voordeel van uitzending naar Nederland is de mogelijkheid het buitenlandse rijbewijs om te zetten in een Nederlands rijbewijs (2).
- De 30%-regeling is doorslaggevend geweest in het besluit voor vestiging in Nederland. Inperking daarvan zal betekenen dat Nederland mogelijk weer wordt verlaten (4).
- De toepassing van de faciliteit levert een stabiele en productieve groep werknemers op. Bovendien biedt het de mogelijkheid extra Nederlands personeel aan te trekken.
- De faciliteit is vooral belangrijk in vergelijking met landen als het Verenigd Koninkrijk, Duitsland en de Scandinavische landen en biedt Nederland een essentiële voorsprong.
- Voor het bestaan van internationale scholen is de 30%-regeling onontbeerlijk.
- Geschikt personeel is in Nederland niet voor handen zodat buitenlandse werknemers moeten worden aangetrokken. Zonder de faciliteit lukt dat niet (3).
- Teneinde Nederland als belangrijk kenniscentrum te behouden is de faciliteit onontbeerlijk.
- Voor universiteiten is de handhaving van de inkomenstoets onontbeerlijk. Verhoging daarvan zou desastreuze gevolgen hebben voor het aantrekken van op hoog niveau opererende wetenschappers.
- In het kader van de Brexit is het handhaven van de 30%-regeling een belangrijke faciliteit nu velen in het Verenigd Koninkrijk zich oriënteren om elders te werken c.q. zich te vestigen.
- De regeling beperkt de administratieve lasten omdat anders een specifieke onderbouwing van de ET-kosten noodzakelijk is (2).
- Nederland heeft de 30%-regeling niet nodig. Er zijn voldoende gekwalificeerde werknemers in Nederland.
- De regeling leidt tot het tijdelijk aantrekken van deskundig personeel, maar niet tot een permanente versterking van kwalitatief hoogwaardig personeel.

d. Overige opmerkingen

- De 30%-regeling wordt vrijwel zonder voorbehoud toegekend zonder dat uitdrukkelijk getoetst wordt op specifieke kennis, deskundigheid en/of ervaring. Daarmee ontstaat al snel een ongelijke behandeling van Nederlandse werknemers die tot een verstoring van arbeidsrelaties kan leiden (3).

3. CONCLUSIES

Het onderhavige onderzoek is niet bedoeld aanbevelingen te doen. Deze zijn hier dan ook niet opgenomen. Wel zijn hierna de belangrijkste conclusies van het onderzoek opgenomen.

1. Aan het onderzoek hebben 90 van de 250 aangeschreven ondernemingen meegedaan. Daarmee is een respons van circa 35% bereikt.
2. Uit de reacties op de in deel I van het rapport opgenomen vragen kan worden afgeleid dat de onderzochte bedrijven tot de relevante doelgroep behoren en dat sprake is van een goede diversiteit in de ondernemingen. Daarmee is sprake van voldoende representativiteit. Er is een evenwichtige spreiding tussen Nederlandse ondernemingen en buitenlandse ondernemingen die in Nederland investeren. Het gemiddeld salaris van degenen op wie de 30%-regeling van toepassing is bedraagt circa € 90 000 en de gemiddelde verblijfsduur is vijf jaar. Heel hoge salarissen komen niet voor.
3. Vrijwel alle bedrijven die aan de voorwaarden voor de regeling voldoen passen de faciliteit ook toe.
4. Tax equalization wordt door ongeveer de helft van de ondernemingen toegepast. Het is niet bekend of in geval van tax equalization afzonderlijke ET-kosten worden vergoed. Er lijkt een zeker positief verband tussen de omvang van de onderneming gemeten naar omzet en de toepassing van tax equalization, maar dit verband is niet heel overtuigend.
5. Het vergrote deel van de werknemers die onder de 30%-regeling valt is kenniswerker.
6. De 30%-regeling kent geen verdringingseffect ten opzichte van Nederlandse werknemers.
7. De meeste ondernemingen zijn van oordeel dat de regeling doorgaans niet leidt tot overcompensatie, althans niet bij inkomens tot circa € 100 000. Daarboven is er geen goed zicht op. Wel gaf men aan dat bij de beoordeling van de mate waarin de kosten door de 30%-regeling worden gedekt een belangrijke factor is of het gezin al dan niet mee komt.
8. Zonder de 30%-regeling zou het aantal uitzendingen naar Nederland sterk dalen.
9. Als een ingreep in de regeling zou moeten plaatsvinden dan is aftopping van het inkomen tot de Balkenende-norm (circa € 180 000) het minst onwenselijk en het verhogen van het minimum inkomen tot € 75 000 het meest onwenselijk. Daarnaast kan inkorting van de toepassingsduur van de regeling op weinig waardering rekenen.
10. De algemene indruk is dat de 30%-regeling voor het vestigingsklimaat en het verrichten van activiteiten in Nederland een belangrijke rol speelt en dat een eventuele ingreep onwenselijk is, dan wel zo beperkt mogelijk moet zijn.