



Speel de bal, niet de man!

NTFR2011-2069

Belastingjaar/tijdvak

Trefwoorden

Wetsartikelen

Auteur

mr. B.R.R. James ✖

[vorig](#) [volgend](#)

1. Inleiding

De 30%-bewijsregel (30%-regeling) voor ingekomen werknemers vindt zijn oorsprong in de naweeën van de Tweede Wereldoorlog. Op basis van de huidige regeling kunnen werkgever en werknemer afspreken dat maximaal 30/70e van het loon uit tegenwoordige dienstbetrekking belastingvrij kan worden uitbetaald in de vorm van een (vaste) vergoeding voor extraterritoriale kosten. [1] Extraterritoriale kosten zijn de (extra) kosten die werknemers maken voor tewerkstelling buiten het land van herkomst.

Dat de 30%-regeling sinds afgelopen mei weer volop in de belangstelling staat, is inmiddels geen nieuws meer. De media berichtte toen dat de regeling de schatkist jaarlijks een half miljard euro kost. [2] Naar ik veronderstel omwille van de eenvoud, wordt nergens in de berichtgeving aangegeven hoe de regeling *echt* werkt en wat het de schatkist en andere 'kisten' opbrengt [3]. Daarnaast wordt gesteld dat Nederlanders misbruik maken van de regeling. Evenmin echter, wordt het gestelde misbruik onderbouwd. Paniek dus.

Enfin, dat perceptie en angst regeren blijkt wel uit de reactie van het Ministerie van Financiën op vorengenoemde berichtgeving. In een brief schrijft de staatssecretaris dat een evaluatie van de regeling op zijn plaats is. [4] De staatssecretaris geeft vervolgens follow-up aan zijn eerdere brief door een aantal wijzigingen aan te kondigen. [5] De aangekondigde wijzigingen zijn nader uitgewerkt in het Belastingplan 2012. [6] De tekstuele wijzigingen in het uitvoeringsbesluit moeten echter nog worden vormgegeven.

2. Motieven

Als reden voor de (aangekondigde) wijzigingen geeft de staatssecretaris aan dat de 30%-regeling ruimer wordt toegepast dan oorspronkelijk de bedoeling was. Dit wordt echter niet nader onderbouwd en men kan daar zeker anders over denken. Immers, het feit dat er tegenwoordig een groter aantal werknemers gebruik maakt van de regeling kan ook iets (in positieve zin!) zeggen over de ontwikkeling van het Nederlandse vestigingsklimaat en onze kenniseconomie. Bovendien valt mij op dat de wijzigingen in principe zijn gericht tegen groepen werknemers (mensen) en niet zozeer op de materiële inhoud van de regeling.

Ik ben dan ook benieuwd naar de nadere onderbouwing van de staatssecretaris in deze en kan mij niet aan de indruk onttrekken dat het een beetje paniekvoetbal is om te voldoen aan de publieke opinie (envy tax).

3. Aangekondigde wijzigingen

3.1. Introductie salarismax

De staatssecretaris heeft aangekondigd dat de specifieke deskundigheid van werknemers om in aanmerking te komen voor de regeling, voortaan zal worden ingevuld door een salarismax. Voor de hoogte van de salarismax wordt aangesloten bij de regeling voor kennismigranten boven de 30 jaar: € 50.619. Het bedrag van € 50.619 is overigens het bedrag *zonder* de vrije vergoeding. Met andere woorden, het bij de werknemer te belasten loon moet minimaal € 50.619 zijn. Uitgaande van de maximale vrije vergoeding, zou dat dus betekenen dat de werknemer € 72.312 aan loon zou moeten worden geboden. Dat kost duur... De vergoeding onder de 30%-regeling is overigens een maximale vergoeding, dus een lagere vergoeding dan 30% is mijns inziens denkbaar, als het te belasten loon maar uiteindelijk ten minste € 50.619 bedraagt. [7]

Het introduceren van een meer objectieve norm voor het vaststellen van specifieke deskundigheid is naar mijn idee een welkome vereenvoudiging van de specifieke deskundigheidstoets. [8] Immers, in de afgelopen tien jaren zijn er talloze rechterlijke uitspraken geweest die daarover gingen en ontelbare bezwaarprocedures. Hiermee wordt het in eerste plaats voor de Belastingdienst een stuk eenvoudiger. Voor de fiscale praktijk zal het op dit punt ook eenvoudiger worden.

Met de introductie van de salarismax rijst ook meteen de vraag hoe het zit met de bepaling inzake functieroulering ex art. 10eb, lid 2, Uitv.besl. LB 1965. Immers, onder de huidige regelgeving wordt specifieke deskundigheid aanwezig geacht bij iemand die in het kader van functieroulatie binnen concernverband naar Nederland wordt uitgezonden, binnen dat concern 2,5 jaar werkervaring heeft en behoort tot het midden- of hoger kader van de onderneming. Gaat de nieuwe salarismax (en schaarste) ook voor deze categorie gelden?

Naast de nieuwe toets voor specifieke deskundigheid, zal de toets van schaarsheid blijven gelden. Dit betekent dat de inhoudingsplichtige ook aannemelijk zal moeten maken dat de specifiek deskundige werknemer schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Naar verwachting zal de Belastingdienst meer aandacht gaan besteden aan het schaarsheidscriterium bij beoordeling van (nieuwe) verzoeken.

3.2. Verlenging van de terugblikperiode tot 25 jaar

Onder de huidige regeling wordt de maximale looptijd van tien jaar verminderd met eerdere perioden van tewerkstelling en verblijf in Nederland. In eerste instantie wordt tien jaar teruggeblikt en – onder omstandigheden – wordt in tweede instantie ook gekeken naar perioden van tewerkstelling en verblijf die tussen tien en vijftien jaar geleden zijn geëindigd. [9]

De staatssecretaris heeft aangekondigd de terugblikperiode te zullen verlengen tot 25 jaar. Perioden van eerdere tewerkstelling en (of) verblijf in Nederland in de afgelopen 25 jaar – of dergelijke periodes die zijn geëindigd in de afgelopen 25 jaar – worden integraal gekort op de maximale looptijd van tien jaar.

In de praktijk betekent dit dat werknemers met de Nederlandse nationaliteit – of in Nederland geboren werknemers – nauwelijks meer voor de regeling in aanmerking zullen komen. Overigens heb ik ook serieuze twijfels over de controleerbaarheid hiervan ('waar was jij tussen 16 en 23 september 1987?').

Het groepje Nederlanders dat gebruikmaakt van de regeling was overigens al zeer klein (ca. 5% – cijfers 2009). [\[10\]](#) Met een kanon op een mug schieten, dus. De centrale vraag bij deze maatregel is wat mij betreft dus wat de staatssecretaris hiermee concreet wil bereiken. De maatregel lijkt min of meer enkel gericht op het uitsluiten van Nederlandse onderdanen van de 30%-regeling. Waarom eigenlijk?

Onder de huidige 30%-regeling moet je als Nederlander echt wel een flinke tijd het land uit zijn geweest wil je voor de regeling in aanmerking komen. Er valt dus niet in te zien waarom niet aannemelijk is dat deze groep werknemers extraterritoriale kosten zouden hebben in vergelijking met werknemers met andere nationaliteiten. Daarenboven maak je het mogelijk aantrekkelijker voor bedrijven om werknemers c.q. directieleden met een andere nationaliteit dan de Nederlandse naar Nederland te halen. Daar is uiteraard niets mis mee, maar ik zie liever dat de discussie over de beste kandidaat op inhoudelijke gronden wordt gevoerd en niet beïnvloed wordt door onevenwichtigheden in het speelveld.

Kennelijk is het de staatssecretaris er veel aan gelegen de 30%-regeling voor terugkerende Nederlanders te pareren. Mijns inziens een verkeerd signaal. Waarom zou Nederland als aantrekkelijk vestigingsland niet willen profiteren van de specifieke deskundigheid die een Nederlander in het buitenland heeft opgedaan? In mijn ervaring werkt de huidige kortingsregeling als een prima filter: slechts 5% van alle afgegeven regelingen betreft Nederlandse onderdanen en wellicht zijn zij reeds geconfronteerd met de werking van de kortingsregeling.

3.3. De 150 km-grens

In het Belastingplan 2012 kondigt de staatssecretaris aan werknemers die binnen een straal van 150 km van de Nederlandse landsgrenzen worden geworven uit te sluiten van de 30%-regeling. Reden hiervoor is dat vanuit de grensstreek de staatssecretaris 'signalen' bereiken dat buitenlandse werknemers de voorkeur krijgen boven Nederlandse werknemers, enkel omwille van de 30%-regeling'. Dat roept bij mij de nodige vragen op: Wat voor signalen zijn dat dan? Wat is de omvang? Hoe is dat vastgesteld? Bij een dergelijke aankondiging zou ik verwachten dat bijvoorbeeld aansluiting zou worden gezocht bij het kostenpatroon van de werknemers. Mij lijkt het dat mogelijk de kostenpatronen van werknemers in de grensstreek van vergelijkbare hoogte zijn en daarom wellicht een reden om de regeling niet toe te passen. De staatssecretaris noemt dit ook wel, maar beroept zich daarbij enkel op een vermoeden dat het zo is. Wet- dan wel regelgeving introduceren basis van vermoedens maakt op mij in ieder geval geen sterke indruk.

Ook de definitie van de term 'grensstreek' roept bij mij vragen op. In de memorie van toelichting wordt eerst gesproken van 'een gebied dat aansluit op de grens van Nederland'. Daarna wordt gesproken van 'op een afstand (straal) van ten minste 150 kilometer van de Nederlandse grenzen woonachtig was'. Indien de laatste definitie wordt gevolgd, dan hebben we te maken met een gebied dat niet alleen België en Duitsland betreft, maar ook mogelijk gebieden in Denemarken, Frankrijk, Luxemburg en het Verenigd Koninkrijk.

Zonder de tekst van de voorgestelde wijzigingen in het uitvoeringsbesluit onder ogen te hebben gehad, lijkt mij deze maatregel op voorhand in de praktijk zeer moeilijk uitvoerbaar en controleerbaar. Daarnaast leidt het mijns inziens mogelijk tot een toename in discussies met de Belastingdienst en dus mogelijk ook meer rechtszaken. 'Volgens mijn routeplanner woon ik precies 150,2 kilometer van de grens..., ik kom dan toch in aanmerking voor de regeling...?' Waanzin...

De aangekondigde maatregel maakt ook onderscheid naar woonplaats. Werknemers afkomstig uit Parijs kunnen in beginsel in aanmerking komen voor de regeling. Werknemers uit Brussel weer niet. Het verschil: de één woont niet ver genoeg van Nederland. Ons eigen fiscale ijzeren gordijn. Dit kan in EU-verband gevoelig liggen. Ik ben dan ook benieuwd of de staatssecretaris hier een voldoende objectieve rechtvaardiging voor weet te vinden.

3.4. Promovendi

De staatssecretaris kondigt aan dat hij de regeling open gaat stellen voor promovendi die na hun promotie in Nederland, in Nederland blijven werken. Voor deze categorie werknemers gaat een aangepaste salarishnorm gelden. Voorwaarden zijn hierbij dat de promovendus jonger is dan 30 jaar, binnen één jaar na promotie in Nederland wordt tewerkgesteld en een fiscaal loon heeft van minimaal € 26.605 (salarishnorm). [\[11\]](#) De openstelling voor deze groep werknemers heeft te maken met het verstevigen van de aantrekkelijke Nederlandse vestigingsklimaat.

Hoewel ik deze openstelling in principe toejuich, kan ik dit moeilijk plaatsen in relatie tot de voorgestelde inperkingen. Immers, dit kan op termijn weer leiden tot dezelfde situatie en discussie als zich nu afspeelt rondom de 150 km-grens. Is het dan niet wachten op de volgende aankondiging?: 'Vanuit de praktijk bereiken mij signalen dat buitenlandse promovendi de voorkeur krijgen boven Nederlandse promovendi enkel omwille van de 30%-regeling.....'. Vermoedelijk hangt dit verschil samen met schaarste van werknemers op verschillende terreinen.

Bovendien valt een ruime categorie hoog opgeleide werknemers nu ineens weer buiten de boot die in dezelfde mate bijdragen aan de innovatie en Nederlandse kenniseconomie. Te denken valt aan de werknemers die hun Master's in Nederland – of in het buitenland – hebben behaald, die na het afstuderen aan de slag gaan in Nederland en voldoen aan het salarishnorm voor promovendi. En dit is maar één van de voorbeelden.

De aangekondigde verruiming zal – mijns inziens geheel terecht – ook gelden voor promovendi die zijn gepromoveerd aan een buitenlandse onderwijsinstelling. De promovendus uit (bijvoorbeeld) Leuven is echter het haasje...

4. Overgangsrecht

De staatssecretaris kondigt verder een stuk overgangsrecht aan met betrekking tot bovenstaande maatregelen. Hierbij valt mij het volgende op:

Op basis van art. 10ee Uitv.besl. LB 1965 kan met ingang van het zesde jaar van de looptijd van de regeling getoetst worden of de werknemer nog steeds over schaarse specifieke deskundigheid beschikt. Het initiatief hierbij ligt bij de inspecteur, echter, de werkgever kan ook een verzoek indienen tot tussentijdse toetsing. [\[12\]](#) In dit kader geeft de staatssecretaris het volgende aan:

Werknemers die al in hun zesde jaar (of verder) van de looptijd van hun regeling zitten, kunnen de regeling tot het einde van de looptijd (maximaal tien jaar) blijven gebruiken.

Werknemers echter, die pas na 1 januari 2012 het zesde jaar van hun looptijd van de regeling ingaan en die onder de salarishnorm vallen en/of destijds zijn aangeworven van binnen de 150 km-grens, zal de 30%-regeling niet langer van toepassing zijn.

Ik heb hier de nodige moeite mee. De regeling wordt immers voor een maximale periode van tien jaar afgegeven. Ex art. 10ee, lid 1, Uitv.besl. LB 1965 kan de inspecteur tussentijds toetsen of de werknemer nog steeds over schaarse specifieke deskundigheid beschikt. De inspecteur is daar echter niet toe verplicht. Met bovenstaande lijkt de staatssecretaris echter op voorhand deze toetsing te doen. Wat is dan nog de betekenis van vorengenoemd artikel? Komt deze te vervallen? De staatssecretaris zegt er in ieder geval niet veel over.

Andere vragen die dan hierbij rijzen zijn o.a.: hoe het zit met werknemers die van werkgever veranderen binnen de eerste vijf jaar van de looptijd? Gelden de nieuwe regels dan ook meteen voor hen? Kan de inspecteur ook vanaf 1 januari 2012 het initiatief nemen om te toetsen in gevallen waarbij vóór 1 januari 2012 het zesde jaar van de looptijd is ingegaan? Duidelijkheid hierover is dan ook zeer gewenst.

Met betrekking tot de verlengde terugblikperiode van 25 jaar wordt aangegeven dat dit alleen zal gelden voor nieuwe gevallen vanaf 1 januari 2012. Dit zou inhouden

dat bij een tussentijdse beoordeling van specifieke deskundigheid en schaarste ex art. 10ee Uitv.besl. LB 1965 er niet opnieuw wordt gekeken naar perioden van eerdere tewerkstelling en verblijf in Nederland.

De nieuwe regeling voor promovendi zal ook ingaan per 1 januari 2012.

Tot slot merkt de staatssecretaris op dat werknemers die thans gebruikmaken van de regeling, maar die door de aanpassingen er niet langer gebruik van kunnen maken, wel de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten belastingvrij vergoed kunnen krijgen. Onduidelijk hierbij is of deze toezegging zich uitstrekt tot nieuwe (toekomstige) werknemers in Nederland die, bijvoorbeeld, van binnen de 150 km-grens naar Nederland komen of werknemers die door de verlengde kortingsregeling worden getroffen. Komen deze werknemers ook voor een belastingvrije vergoeding van de werkelijke extraterritoriale kosten in aanmerking? Ik meen dat dit wel het geval is, aangezien art. 31a, lid 2, sub f, slechts als vereiste stelt dat het moet gaan om de extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking.

5. Conclusie

Uit het pakket van aangekondigde maatregelen kan ik mij niet aan de indruk onttrekken dat de staatssecretaris zich onvoldoende in de materie heeft verdiept door in zijn haast te willen reageren op geluiden uit de media en de politiek. Daardoor is de aangegeven evenwichtigheid in het pakket wat mij betreft dan ook ver te zoeken, zeker gelet op de historische context van de regeling.

In mijn optiek zijn er namelijk talloze andere maatregelen denkbaar om de (werking van de) 30%-regeling in te perken. Te denken valt bijvoorbeeld aan beperkingen in de maximale looptijd, salaris, of zelfs de omvang. Daar mag wat mij betreft eens stevig over geworden gediscussieerd.

Ook het overgangsrecht roept de nodige vragen op, met name waar het gaat om de tussentijdse beoordeling met ingang van het zesde jaar van de looptijd. Daarnaast blijkt niet uit de aankondiging of *alle* uit het buitenland afkomstige werknemers die getroffen worden door de aangekondigde maatregelen (lees: inperkingen), wel in aanmerking kunnen komen voor een belastingvrije vergoeding van de werkelijke extraterritoriale kosten. Meer duidelijkheid hierover is gewenst.

Overigens kun je je ook afvragen of maatregelen überhaupt nodig zijn. Er zijn kennelijk ook geluiden uit de praktijk dat de regeling wordt gewaardeerd als één van de belangrijkste elementen van het aantrekkelijke Nederlandse vestigingsklimaat. Ik ben dan geneigd te roepen: 'If it ain't broke, don't fix it!'

Het aangekondigde pakket maatregelen is ontegenzeggelijk primair gericht tegen het uitsluiten van bepaalde groepen werknemers. Daarmee heeft de staatssecretaris helaas meer oog voor de man dan de bal. Voor de neutrale toeschouwer een flinke domper.

[1] Art. 31a, lid 2, sub e, Wet LB 1965.

[2] [http://www.rtl.nl/\(actueel/rtlnieuws/binnenland\)/components/actueel/rtlnieuws/2011/05_mei/16/binnenland/Belastingvoordeel_voor_topmanagers.xml](http://www.rtl.nl/(actueel/rtlnieuws/binnenland)/components/actueel/rtlnieuws/2011/05_mei/16/binnenland/Belastingvoordeel_voor_topmanagers.xml)

[3] Een eenvoudige berekening op de achterkant van een bierviltje leert dat alleen al de directe belastingopbrengst (directe belastingen) van deze werknemers dan minimaal ruim boven de € 1,2 miljard ligt.

[4] Brief van 9 juni 2011, nr. DB/2011/221 U.

[5] Brief van 7 september 2011, DB/2011/302U, NTFR 2011/2029.

[6] Memorie van toelichting – Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2012), p. 43 tot en met 47.

[7] Op grond van art. 31a, lid 2, sub f, bedraagt de forfaitaire vrije vergoeding voor extra territoriale kosten 'ten hoogste 30 percent van het loon'.

[8] Onder de huidige regeling wordt specifieke deskundigheid vastgesteld op basis van de onderlinge samenhang tussen opleiding, relevante werkervaring en salarisniveau (art. 10eb, lid 1, Uitv.besl. LB 1965). Bepaalde werknemers (die in het kader van functieroulering binnen concernverband naar Nederland worden uitgezonden) worden geacht specifiek deskundig te zijn (art. 10eb, lid 2, Uitv.besl. LB 1965).

[9] Art. 10ee Uitv.besl. LB 1965.

[10] Omgekeerd geredeneerd: nagenoeg alle (ca. 95%) uit het buitenland afkomstige werknemers die gebruikmaken van de 30%-regeling hebben een buitenlandse nationaliteit.

[11] Evenals de nieuwe norm voor specifieke deskundigen, gaat het om het te belasten loon. Wil men maximaal gebruik maken van de 30%-regeling, dan zal het loon + vrije vergoeding € 38.007 moeten bedragen.

[12] Zie art. 10ee, lid 1 en lid 2, Uitv.besl. LB 1965.