

De 30%-regeling

Fiscale brochures

Redactie:

Prof. dr. S.C.W. Douma

Prof. dr. R.M. Freudenthal

Prof. dr. mr. E.J.W. Heithuis

Prof. dr. D.S. Smit LL.M.

H. de Vries
M.J.G.A.M. Weerepas

De 30%-regeling

2e druk

 Wolters Kluwer

Deventer – 2019

Verkorte citeerwijze: De Vries & Weerepas, *De 30%-regeling* 2019
Volledige citeerwijze: H. de Vries & M.J.G.A.M. Weerepas, *De 30%-regeling (FED Fiscale Brochures)*,
Deventer: Wolters Kluwer 2019

Het complete productaanbod vindt u in de online webshop: www.wolterskluwer.nl/shop.

Ontwerp omslag: Bert Arts bNO

ISBN 978 90 13 14815 2
ISBN 978 90 13 15499 3 (E-book)
NUR 826-604

© 2019, Wolters Kluwer Nederland B.V.

Onze klantenservice kunt u bereiken via: www.wolterskluwer.nl/klantenservice.

Auteur(s) en uitgever houden zich aanbevolen voor inhoudelijke opmerkingen en suggesties.
Deze kunt u sturen naar: boeken-NL@wolterskluwer.com.

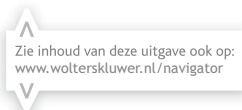
Alle rechten in deze uitgave zijn voorbehouden aan Wolters Kluwer Nederland B.V. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand, of openbaar gemaakt, in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen, of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van Wolters Kluwer Nederland B.V.

Voor zover het maken van kopieën uit deze uitgave is toegestaan op grond van art. 16h t/m 16m Auteurswet jo. Besluit van 27 november 2002, Stb. 575, dient men de daarvoor wettelijk verschuldigde vergoeding te voldoen aan de Stichting Reprorecht (www.reprorecht.nl).

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en Wolters Kluwer Nederland B.V. geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor gevolgen hiervan.

Op alle aanbiedingen en overeenkomsten van Wolters Kluwer Nederland B.V. zijn van toepassing de Algemene Voorwaarden van Wolters Kluwer Nederland B.V. U kunt deze raadplegen via: www.wolterskluwer.nl/algemene-voorwaarden.

Indien Wolters Kluwer Nederland B.V. persoonsgegevens verkrijgt, is daarop het privacybeleid van Wolters Kluwer Nederland B.V. van toepassing. Dit is raadpleegbaar via www.wolterskluwer.nl/privacy-cookies.



NAVIGATOR

VOORWOORD

De huidige 30%-regeling kent een lange en roerige voorgeschiedenis. Aanvankelijk was de regeling geheim en enkel bedoeld voor Amerikaanse werknemers die na de Tweede Wereldoorlog in Nederland werkzaamheden kwamen verrichten. Inmiddels is de regeling sinds 2001 wettelijk verankerd in de Wet LB 1964 en het daarbij behorende Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965. De regeling is niet alleen van toepassing op de uit het buitenland komende werknemers die voor een bepaalde tijd in Nederland werkzaamheden verrichten (inkomende werknemers), maar ook op bepaalde categorieën werknemers die vanuit Nederland voor bepaalde tijd worden uitgezonden (uitgezonden werknemers). Onder voorwaarden is een deel van het salaris onbelast (bewijsregel), of in het geval dat de zogenoemde extraterritoriale kosten hoger zijn, kunnen deze onder voorwaarden onbelast worden vergoed. Nederland is overigens niet het enige land met een dergelijke maatregel. Veel Europese landen willen hooggekwalificeerd personeel aantrekken en hebben voor bepaalde categorieën werknemers min of meer vergelijkbare gunstige regelingen, zoals België, Denemarken en het Verenigd Koninkrijk.

Enige politieke druk kan deze regeling niet worden ontzegd. Bij tijd en wijle ontstaat er commotie over de regeling, bijvoorbeeld in 2003 en in 2011. Na een televisie-uitzending en de daaruit volgende discussie is de regeling aangescherpt. Een van de maatregelen is de introductie van het 150 km-criterium met ingang van 2012. Dit criterium heeft veel stof doen opwaaien. Inmiddels heeft de Hoge Raad na het stellen van prejudiciële vragen aan het Europese Hof van Justitie over dit criterium geoordeeld dat het niet in strijd is met het vrije verkeer van werknemers en het gelijkheidsbeginsel en daarom gehandhaafd mag worden. Het arrest *Sopora* van de Hoge Raad wordt in dit boek besproken.

In dit boek wordt na een historisch overzicht een beschrijving gegeven van de geldende regeling voor de inkomende en uitgezonden werknemers. Begrippen zoals 'inkomende werknemer', 'uitgezonden werknemer', 'extraterritoriale kosten' en 'looptijd' komen aan de orde. Uitdrukkelijk wordt ook aandacht besteed aan het gelijkheidsbeginsel. Met name het per 1 januari 2012 geïntroduceerde 150 km-criterium wordt in het licht van het gelijkheidsbeginsel besproken. Ook is de verkorting van de looptijd van de regeling per 1 januari 2019 opgenomen.

Het manuscript is afgesloten op 30 april 2019.

Maastricht, mei 2019

H. de Vries

M.J.G.A.M. Weerepas

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

Lijst van gebruikte afkortingen / XI

HOOFDSTUK 1

Inleiding / 1

- 1.1 Inleiding / 1
- 1.2 Plan van behandeling / 3

HOOFDSTUK 2

De historie van de regeling / 5

- 2.1 Inleiding / 5
- 2.2 Introductie van de regeling (1959-1985) / 5
- 2.3 35%-regeling (1985-2001) / 7
- 2.4 30%-regeling (2001-2012) / 12
- 2.5 Wijzigingen vanaf 1 januari 2012 / 14
 - 2.5.1 Wijzigingen met ingang van 1 januari 2012 / 14
 - 2.5.2 Wijzigingen met ingang van 1 januari 2013 / 15
- 2.6 Evaluatie van de 30%-regeling in 2016-2017 / 15
 - 2.6.1 Rapport Algemene Rekenkamer / 16
 - 2.6.2 Onderzoek Fiscaal Economisch Instituut / 17
 - 2.6.3 Rapport Dialogic / 18
 - 2.6.3.1 Wie maakt gebruik van de regeling? / 18
 - 2.6.3.2 Verhouding 30%-forfait en werkelijke kosten / 18
 - 2.6.3.3 Is de 30%-regeling een doeltreffend instrument? / 19
 - 2.6.3.4 Is de 30%-regeling een doelmatig instrument? / 19
 - 2.6.3.5 Beleidsoverwegingen / 20
 - 2.6.3.6 Reacties op de evaluatie door Dialogic / 20
 - 2.6.3.7 Alternatieve aanpassingen in de regeling / 21
 - 2.6.4 Reactie kabinet op evaluaties / 22
- 2.7 Wijzigingen met ingang van 1 januari 2019 / 23
 - 2.7.1 Overgangsrecht / 23

HOOFDSTUK 3

Vergoeding voor extraterritoriale kosten / 25

- 3.1 Inleiding / 25
- 3.2 30%-regeling (tot 1 januari 2011) / 26
 - 3.2.1 Bewijsregel / 27
 - 3.2.2 Duur van de regeling / 32
 - 3.2.3 Vergoeding werkelijke kosten / 33
 - 3.2.4 Extraterritoriale kosten / 34
 - 3.2.5 Schoolgelden / 42
- 3.3 30%-regeling (werkkostenregeling) / 43
 - 3.3.1 Bewijsregel / 45
 - 3.3.2 Duur van de regeling / 46
 - 3.3.3 Gerichte vrijstelling / 47
 - 3.3.4 Continue toetsing / 47
 - 3.3.5 Overgangsregeling (vervallen per 31 december 2014) / 47
- 3.4 Gelijkheidsbeginsel / 48

HOOFDSTUK 4

Ingekomen werknemers / 51

- 4.1 Inleiding / 51
- 4.2 Werknemer in de zin van artikel 2 Wet LB 1964 / 54
 - 4.2.1 Fictieve dienstbetrekking / 55
 - 4.2.2 Voorperiode/BV in oprichting / 55
- 4.3 Inhoudingsplichtige / 56
 - 4.3.1 Verschuiven van inhoudingsplicht / 57
- 4.4 Specifieke deskundigheid / 57
 - 4.4.1 Specifieke deskundigheid – voor 1 januari 2012 / 58
 - 4.4.2 Specifieke deskundigheid – vanaf 1 januari 2012 / 59
 - 4.4.2.1 Looneisen / 60
 - 4.4.2.2 Herleiden van het loon naar jaarbasis / 62
 - 4.4.3 Peildatum specifieke deskundigheid / 63
- 4.5 Schaarste / 64
 - 4.5.1 Schaarste – situatie voor 1 januari 2012 / 64
 - 4.5.2 Schaarste – situatie vanaf 1 januari 2012 / 65
- 4.6 150 km-vereiste / 66
 - 4.6.1 Achtergrond / 66
 - 4.6.2 Jurisprudentie / 69
 - 4.6.2.1 Rechtbank Haarlem / 69
 - 4.6.2.2 Rechtbank Breda / 71
 - 4.6.2.3 Conclusie A-G Niessen inzake Rechtbank Breda / 73
 - 4.6.2.4 Verwijzingsuitspraak Hoge Raad / 74
 - 4.6.2.5 Hof van Justitie (Sopora) / 79
 - 4.6.2.6 Aanvullende conclusie A-G Niessen / 80
 - 4.6.2.7 Eendoordeel Hoge Raad / 80

- 4.6.3 Uitzonderingen / 82
- 4.7 Tussentijdse toets / 82
 - 4.7.1 Tussentijdse toets – situatie voor 1 januari 2012 / 82
 - 4.7.2 Tussentijdse toets – situatie vanaf 1 januari 2012 / 83
- 4.8 Wisseling van inhoudingsplichtige / 84
 - 4.8.1 Wisseling van inhoudingsplichtige – situatie voor 1 januari 2012 / 85
 - 4.8.2 Wisseling van inhoudingsplichtige – situatie vanaf 1 januari 2012 / 86
- 4.9 Aanvraagtermijn en ingangsdatum / 87
- 4.10 Looptijd en vermindering van de looptijd / 88
 - 4.10.1 Looptijd / 88
 - 4.10.1.1 Maximale looptijd – situatie voor 1 januari 2012 / 88
 - 4.10.1.2 Maximale looptijd – situatie vanaf 1 januari 2012 / 89
 - 4.10.1.3 Maximale looptijd – situatie vanaf 1 januari 2019 / 89
 - 4.10.1.4 Verkorting looptijd voor bestaande gevallen per 2019 / 89
 - 4.10.2 Korting: eerdere tewerkstelling of verblijf / 90
 - 4.10.2.1 Korting: eerdere tewerkstelling of verblijf – situatie voor 1 januari 2012 / 90
 - 4.10.2.2 Korting: eerdere tewerkstelling of verblijf – situatie vanaf 1 januari 2012 / 91
 - 4.10.3 Korting: niet tijdig doen van verzoek / 92
 - 4.10.4 Korting: eerder zijn van werknemer in de zin van artikel 2 Wet LB 1964 / 92
 - 4.10.5 Afronding van korting / 93
- 4.11 Einddatum van de regeling / 93
 - 4.11.1 Einddatum – situatie voor 1 januari 2012 / 93
 - 4.11.2 Einddatum – situatie vanaf 1 januari 2012 / 94
- 4.12 Aanvraag / 95
 - 4.12.1 Aanvraagtermijn / 96
 - 4.12.2 Wisseling van inhoudingsplichtige / 96
- 4.13 Overgangsrecht / 96
 - 4.13.1 Overgangsrecht – verstreken looptijd op 1 januari 2012 langer dan vijf jaar / 97
 - 4.13.2 Overgangsrecht – verstreken looptijd op 1 januari 2012 korter dan vijf jaar / 97
 - 4.13.3 Overgangsrecht – wisseling van inhoudingsplichtige / 98
- 4.14 Terugwerkende kracht, rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel / 98
 - 4.14.1 Rechtszekerheidsbeginsel / 99
 - 4.14.2 Vertrouwensbeginsel / 100

HOOFDSTUK 5

Toepassing van de regeling / 103

- 5.1 Inleiding / 103
- 5.2 Hoogte van de maximale 30%-vergoeding: grondslag / 103
 - 5.2.1 Loon uit tegenwoordige dienstbetrekking / 103
 - 5.2.2 Geen voorkoming van dubbele belasting / 104
 - 5.2.3 Ontslagvergoeding en 30%-regeling / 105
 - 5.2.4 Toepassen regeling als werknemer ook nog andere inkomsten heeft / 105
- 5.3 Hoogte van de maximale 30%-vergoeding: schoolgelden internationale school / 105
- 5.4 Splitsen van loon en gebruik van addendum / 106
 - 5.4.1 Neveneffecten bij het verlagen van brutoloon / 107

- 5.4.2 Ingekomen werknemers met nettoloon of tax-equalisation-afsprak / 107
- 5.5 30%-regeling en nagekomen inkomsten / 108
- 5.5.1 Nagekomen inkomsten genoten voor 1 januari 2012 / 108
- 5.5.2 Nagekomen inkomsten genoten na 1 januari 2012 / 109
- 5.6 30%-regeling en salary split / 110
- 5.7 30%-regeling toepassen in de aangifte inkomstenbelasting / 111

HOOFDSTUK 6

Uitgezonden werknemers / 113

- 6.1 Inleiding / 113
- 6.2 Definitie uitgezonden werknemer / 114
 - 6.2.1 Inleiding / 114
 - 6.2.2 Ambtenaren / 115
 - 6.2.3 Ontwikkelingswerkers / 117
 - 6.2.4 Wetenschappers / 118
 - 6.2.5 Periode / 118
- 6.3 Fiscale gevolgen regeling / 119
- 6.4 Nadere regelgeving kosten / 120

HOOFDSTUK 7

Neveneffecten 30%-regeling / 127

- 7.1 Inleiding / 127
- 7.2 Partiële buitenlandse belastingplicht / 127
 - 7.2.1 Wie kan er kiezen voor partiële buitenlandse belastingplicht? / 128
 - 7.2.2 Gevolgen van de keuze voor partiële buitenlandse belastingplicht / 129
 - 7.2.3 Amerikanen en Greencard-houders / 130
 - 7.2.4 Begin of einde partiële buitenlandse belastingplicht in het kalenderjaar / 131
 - 7.2.5 Inwonerschap voor toepassing belastingverdragen / 132
- 7.3 Pensioenopbouw / 133
- 7.4 Sociale zekerheid / 134
- 7.5 Rijbewijs omwisselen / 134

Loonheffingen. Extraterritoriale werknemers; 30%-regeling / 137

Literatuurregister / 155

Jurisprudentieregister / 159

Trefwoordenregister / 163

LIJST VAN GEBRUIKTE AFKORTINGEN

afl.	aflevering
A-G	advocaat-generaal
AOW	Algemene ouderdomswet
art.	artikel(en)
Awb	Algemene wet bestuursrecht
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
AWW	Algemene Weduwen- en Wezenwet
bijv.	bijvoorbeeld
BNB	Beslissingen in Belastingzaken Nederlandse Belastingrecht- spraak
Bvdb 2001	Besluit voorkoming dubbele belasting 2001
CBR	Centraal Bureau Rijvaardigheidsbewijzen
concl.	conclusie
c.s.	cum suis
dga	directeur-groootaandeelhouder
e.d.	en dergelijke
EG	Europese Gemeenschappen
EHRM	Europees Hof voor de Rechten van de Mens
EU	Europese Unie
e.v.	en verder
EVRM	Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens en de fundamentele vrijheden
hfdst.	hoofdstuk
hof	Gerechtshof
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EG	Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
i.o.	in oprichting
IVBPR	Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten en Politieke Rechten
jo.	juncto
km	kilometer(s)
KNVB	Koninklijke Nederlandse Voetbal Bond
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
MvA	memorie van antwoord
MvT	memorie van toelichting

n.a.v.	naar aanleiding van
nl.	namelijk
NOB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
nr.	nummer
NTFR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
NV	nota naar aanleiding van het verslag
NvT	nota van toelichting
NvW	nota van wijziging
o.a.	onder andere
par.	paragraaf
Rb.	Rechtbank
reg.	regeling
resp.	respectievelijk
RGS	Registratiecommissie Geneeskundig Specialisten
r.o.	rechtsoverweging
Stb.	Staatsblad
Stcrt.	Staatscourant
Trb.	Tractatenblad
Uitvoeringsbesluit LB 1965	Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965
Uitvoeringsregeling AWR 1994	Uitvoeringsregeling Algemene Wet inzake rijksbelastingen 1994
Uitvoeringsregeling LB 2001	Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001
Uitvoeringsregeling LB 2011	Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
V-N	Vakstudie Nieuws
VWEU	Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie
WAO	Wet op de arbeidsongeschiktheidsverzekering
Wet DBA	Wet deregulering beoordeling arbeidsrelaties
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet op de loonbelasting 1964
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
zgn.	zogenoemd

HOOFDSTUK 1

Inleiding

1.1 Inleiding

De 30%-regeling is in de loop der jaren een veelbesproken regeling gebleken. De regeling is met name bedoeld om buitenlands hooggekwalificeerd personeel fiscaal tegemoet te komen in het geval zij tijdelijk in Nederland komen werken.

De oorspronkelijke regeling is kort na de Tweede Wereldoorlog voor Amerikanen geïntroduceerd. Aanvankelijk was het een geheime regeling, die uiteindelijk via een beroep op de Wet openbaarheid van bestuur publiek is gemaakt. De regeling is in de loop der tijd verschillend vormgegeven. Deze vormen varieerden van een aftrek tot een onbelaste vergoeding, waarbij de percentages varieerden. Thans is de regeling een gerichte vrijstelling. Bij de invoering van de Wet IB 2001 op 1 januari 2001 is de toenmalige 35%-regeling voor inkomende werknemers samen met de zogenoemde Nedeco-regeling die gold voor uitgezonden werknemers, opgegaan in de 30%-regeling.

Andere Europese lidstaten kennen overigens eveneens maatregelen die fiscaal gunstig zijn voor inkomend personeel. Zo kent België het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden.¹ Deze regeling geeft bijzondere fiscale voordelen voor buitenlandse kaderleden inzake de tewerkstelling in België. Frankrijk, Luxemburg, Denemarken en het Verenigd Koninkrijk zijn voorbeelden van andere landen die een speciale regeling voor inkomende werknemers kennen. Veel van die regelingen kennen de eis van specifieke deskundigheid (België, Denemarken, Finland, Zweden en Portugal). In sommige regelingen wordt ook een verzoek tot toepassing van de regeling geëist (België, Frankrijk, Denemarken, Zweden, Finland en Portugal). De fiscale behandeling varieert van een belastingvrije vergoeding (bijvoorbeeld België) tot een verlaging van het toepasselijke belastingtarief (o.a. Denemarken). De regeling wordt in het algemeen in tijd beperkt. In Zweden geldt een termijn van drie jaar, terwijl in Portugal een termijn van tien jaar geldt. Slechts enkele lidstaten kennen een dergelijke regeling niet. Een voorbeeld is Duitsland.²

In het bovenstaande worden de groepen werknemers al genoemd; er kan een onderscheid worden gemaakt tussen de inkomende en uitgezonden werknemers. De inkomende werknemer is een werknemer die door een inhoudingsplichtige uit een ander land is aangeworven of een naar een inhoudingsplichtige gezonden werknemer in de zin van artikel 2 Wet LB 1964. Kortom, een werknemer die tijdelijk vanuit het buitenland in Nederland

1 K. van Gucht, 'Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden: status quaestionis', *Algemeen Fiscaal Tijdschrift*, april 2008, p. 31-36. Circulaire nr. Ci.RH.624/325.294 d.d. 08.08.1983.

2 NV II, *Kamerstukken II* 2011/12, 33 003, nr. 10, p. 69-70.

werkzaamheden gaat verrichten. Deze werknemer moet aan bepaalde kwalificaties voldoen wil deze in aanmerking komen voor de 30%-regeling.

Een uitgezonden werknemer kan kort gezegd worden gedefinieerd als een bepaalde categorie werknemer in de zin van artikel 2 Wet LB 1964, zoals een ambtenaar of militair of een persoon die de wetenschap beoefent, die door een inhoudingsplichtige naar het buitenland wordt gezonden.³

Indien voldaan is aan bepaalde voorwaarden, zoals bij de ingekomen werknemer de salariseis, kan gebruik worden gemaakt van de 30%-regeling. Deze regeling wordt ook wel bewijsregel genoemd. Daarnaast is het mogelijk om de zogenoemde extraterritoriale kosten vergoed te krijgen, indien sprake is van extraterritoriale kosten; indien de werknemer echter niet voldoet aan de voorwaarden voor de 30%-regeling, kan hij toch de kosten vergoed krijgen, mits voldaan wordt aan de definitie van extraterritoriale kosten.

Op 1 januari 2011 is de inmiddels veelbesproken werkkostenregeling ingevoerd.⁴ Tot 1 januari 2011 gold de regeling voor vrije vergoedingen en verstrekkingen,⁵ alwaar de 30%-regeling was geregeld. Een nadere invulling was ook in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 en de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2001 te vinden. Onder de werkkostenregeling is de 30%-regeling terug te vinden onder de gerichte vrijstellingen. Nadere regelgeving is ook hier te vinden in het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965 en de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011. Met de invoering van de werkkostenregeling zijn echter geen wijzigingen ten aanzien van de 30%-regeling beoogd.

De 30%-regeling ligt regelmatig onder vuur. Bijvoorbeeld in 2003 en 2011 is commotie rondom de regeling ontstaan. In 2003 werd getracht een maximum te stellen aan de vergoeding, hetgeen toen niet gelukt is.⁶

In mei 2011 kwam RTL Nieuws met een item over de 30%-regeling. Een van de opmerkingen die in het programma werden gemaakt is dat zelfs Nederlanders die lange tijd in het buitenland verbleven gebruik kunnen maken van de regeling. Wat er ook zij van de vraag of deze groep niet ook extraterritoriale kosten heeft, de regeling is naar aanleiding van die commotie aangepast. Met ingang van 1 januari 2012 dienen Nederlanders nu 25 jaar in plaats van tien jaar in het buitenland te hebben verbleven voordat van de regeling gebruik kan worden gemaakt. Daarnaast zag de staatssecretaris zich genooddaakt om de regeling verder aan te scherpen. Het aantal aanvragen voor de 30%-regeling is namelijk de laatste jaren flink toegenomen, mede doordat met name jurisprudentie de regeling flink heeft uitgehold.⁷ Op 1 januari 2013 is nog eens een aantal wijzigingen ingevoerd. De meest recente wijziging in de regeling is ingevoerd per 1 januari 2019, deze ziet op de verkorting van de maximale looptijd van de regeling van acht jaar naar vijf jaar.

3 Zie art. 10e lid 2 onderdeel c Uitvoeringsbesluit LB 1965.

4 *Stb.* 2010, 611.

5 Voormalig art. 11 lid 1 onderdeel a en b jo. hfdst. IIA Wet LB 1964. Zie ook art. 39c (oud) Wet LB 1964.

6 Bijv. *Kamerstukken II* 2003/04, 29 210, nr. 24.

7 Zie bijv. *Kamerstukken II* 2010/11, 32 504, nr. 6, p. 2.

1.2 Plan van behandeling

Om de huidige regeling te kunnen begrijpen zal in deze brochure eerst in hoofdstuk 2 een korte historie van de regeling worden beschreven. Daarna volgt in hoofdstuk 3 een beschrijving van de vergoeding voor extraterritoriale kosten. In dit hoofdstuk wordt een onderscheid gemaakt tussen de tot 1 januari 2011 geldende regeling voor vrije vergoedingen en verstrekkingen en de werkkostenregeling. Alhoewel de wetgever geen wijzingen ten opzichte van de oude regeling heeft beoogd, zullen de verschillen worden weergegeven. Deze verschillen hebben dan met name te maken met de systematiek van de werkkostenregeling.

De regeling voor ingekomen werknemers en de daarbij behorende eisen worden in hoofdstuk 4 weergegeven. In dit hoofdstuk komen de eisen om voor de regeling in aanmerking te komen aan de orde, zoals de specifieke deskundigheid en de schaarste, naast een bespreking van het begrip 'werknemer' in de zin van artikel 2 Wet LB 1964 en de inhoudingsplichtige. Bij het laatste kan dan met name worden gedacht aan het verschuiven van de inhoudingsplicht. In dit hoofdstuk wordt eveneens aandacht besteed aan de tussentijdse toets, de looptijd en de situaties waarin een vermindering van de looptijd plaatsvindt. Ook het overgangsrecht passeert de revue. Hoofdstuk 5 betreft de toepassing van de 30%-regeling. Vragen zoals 'wat is de hoogte van de maximale 30%-vergoeding' en 'wat behoort tot de grondslag' worden besproken. In het recente verleden zijn de nagekomen inkomsten een belangrijk item geweest. De vraag is of de 30%-regeling kan worden toegepast op inkomsten die zijn verkregen na het beëindigen van de werkzaamheden in Nederland. Daarnaast komt ook aan de orde hoe moet worden omgegaan met de 30%-regeling in het kader van salary split.

De uitgezonden werknemers komen in hoofdstuk 6 aan de orde. Deze groep is anders van aard dan die van de inkomende werknemers.

In hoofdstuk 7 volgt een bespreking van de neveneffecten van de 30%-regeling. Hierbij moet worden gedacht aan de keuze voor partiële buitenlandse belastingplicht, gevolgen voor pensioenopbouw en het recht op eventuele socialezekerheidsuitkeringen.

HOOFDSTUK 2

De historie van de regeling

2.1 Inleiding

De huidige 30%-regeling kent een lange, en aanvankelijk geheime,¹ (voor)geschiedenis. De regeling kent sinds de introductie verschillende variaties; bijvoorbeeld eerst als kostenaf trek en later als een vergoeding.

In dit hoofdstuk volgt een korte beschrijving van de geschiedenis van de regeling, waarbij een aantal voorgangers van de huidige regeling de revue passeert, met als belangrijkste ijkpunten de 35%-regeling en de huidige 30%-regeling. Er kan een onderscheid in perioden worden gemaakt, t.w.: de periode 1959-1985, de periode 1985-2001, de periode 2001-2012 en ten slotte de periode vanaf 2012. Vanwege de wat meer rigoureuze wijzigingen die sinds 1 januari 2012 zijn ingevoerd, volgt een aparte weergave van die wijzigingen. Vooropgesteld zij dat niet alle resoluties en besluiten uitputtend zullen worden behandeld. Dit hoofdstuk wordt afgesloten met een beschrijving van de wijzigingen die zijn ingevoerd per 1 januari 2019 als uitvloeisel van de evaluatie van de regeling in 2016 en 2017.

2.2 Introductie van de regeling (1959-1985)

De regeling is kort na de Tweede Wereldoorlog geïntroduceerd ten behoeve van de opbouw van het land. Nederland had destijds dringend behoefte aan hoogwaardig personeel. Dit personeel moest veelal uit het buitenland worden aangetrokken. Aangezien andere Europese landen ook behoefte hadden aan hoogwaardig personeel, kwamen de werknemers veelal uit de Verenigde Staten. Deze werknemers maakten veel dubbele kosten en daarvoor moest een oplossing worden gezocht. Die oplossing resulteerde in een aanvankelijk geheime regeling.² In 1959 is een uniforme regeling van kracht geworden voor werknemers uit de Verenigde Staten.³ De regeling is, met name voor Amerikaanse werknemers die in Nederland werkzaam waren, geïntroduceerd; andere werknemers kenden mindere voordelige regelingen.⁴

In het begin bestond de regeling uit een maximale aftrek van 40% van het inkomen, met een maximum van f 40 000 (€ 18 151) gedurende maximaal drie jaren. Voor niet-Amerikanen in vergelijkbare situaties bestond een lagere aftrek. In 1967 werd het percentage verlaagd van 40 naar 30 en het maximum werd afgeschaft.⁵

1 Zie bijv. de ongepubliceerde Resolutie van 14 mei 1970, nr. B70-6417.

2 H.T.P.M. van den Hurk en M. Snikkenburg, *De 30%-regeling, de vergoeding van extraterritoriale kosten*, Deventer: Kluwer 2004, p. 14.

3 *Kamerstukken II* 1985/86, 19 200, hfdst. IXB, nr. 7, p. 10.

4 H.T.P.M. van den Hurk en M. Snikkenburg, t.a.p., p. 14.

5 *Kamerstukken II* 1985/86, 19 200, hfdst. IXB, nr. 7, p. 10.

In 1970 werd de 35%-regeling geïntroduceerd. Deze regeling kwam kort gezegd erop neer dat 35% van het loon als beroepskosten in aanmerking kon worden genomen. In februari van dat jaar werd door het Tweede Kamerlid Lems (PvdA) een aantal vragen gesteld over de geheime regeling. Een van de vragen was of het juist was dat binnenkort een fiscale regeling van kracht zou worden, inhoudende dat het belastbare inkomen met 35% wordt verminderd. De toenmalige Staatssecretaris van Financiën, Grapperhaus, antwoordde dat het een kostenaf trek was die uitsluitend betrekking heeft op inkomsten uit de desbetreffende dienstbetrekking en die wordt verleend aan buitenlandse werknemers die naar Nederland worden uitgezonden. Verder antwoordde de staatssecretaris dat reeds geruime tijd met betrekking tot de tijdelijk naar Nederland uitgezonden werknemers op individuele basis regelingen zijn getroffen in verband met de bijzondere omstandigheden waarin zij ten gevolge van het tijdelijke karakter van hun verblijf in Nederland verkeren. Deze betrokkenen worden voor extra kosten gesteld. Daar deze kosten moeilijk nauwkeurig zijn vast te stellen, is het van belang is dat betrokkenen zekerheid hebben over de omvang van de fiscale verplichtingen in Nederland, en is de Belastingdienst gemachtigd deze werknemers gedurende de aanloopperiode van hun verblijf in Nederland een forfaitaire kostenaf trek te verlenen, onder de voorwaarde dat de door de werkgever aan de werknemer in verband met het verblijf in Nederland toegekende toelagen en vergoedingen in het inkomen worden begrepen en de werknemer afstand moet doen van het recht op aftrek van persoonlijke verplichtingen, andere dan premies AOW/AWW, buitengewone lasten en giften. De regeling is gebaseerd op de algemene bevoegdheid van de minister om aan de uitvoerende dienst aanwijzingen te geven over de toepassing van de wet.⁶

In mei 1970 verschijnt een geheime resolutie.⁷ In deze resolutie werd goedgekeurd dat iedere niet-Nederlandse werknemer die na 31 december 1969 naar Nederland kwam gedurende vijf kalenderjaren van zijn verblijf in Nederland werd beschouwd als buitenlandse belastingplichtige met recht op kinderaf trek. Het voordeel hiervan is dat niet het gehele wereldinkomen in Nederland in de heffing zou moeten worden betrokken. In 1972 werd de 35%-regeling uitgebreid; de regeling gold ook voor werknemers die voor 1 januari 1970 in Nederland waren aangekomen. De periode waarover de aftrek kon worden verleend startte op het moment van aankomst in Nederland. De aftrek werd over 1970 en de daaropvolgende jaren verleend. In 1978 heeft nog een herdruk van de aanschrijving plaatsgevonden.⁸

Deze aanschrijving is tot halverwege de jaren tachtig niet gepubliceerd geweest.⁹ Via een beroep op de Wet openbaarheid van bestuur is de regeling uiteindelijk bekendgemaakt. In 1985 was de staatssecretaris voornemens de 35%-regeling openbaar te maken. Na aanpassing van een aantal voorwaarden is een nieuwe aanschrijving gepubliceerd en is de niet-gepubliceerde aanschrijving ingetrokken.

De toenmalige staatssecretaris keurde goed dat een binnen internationaal concernverband naar Nederland uitgezonden bedrijfsemployé(e) van een andere dan Nederlandse nationaliteit voor maximaal zestig kalendermaanden dat die persoon in Nederland woont, voor de heffing van de loon-, inkomsten- en vermogensbelasting als (fictief) belastingplichtige werd beschouwd. Er werd een bijzondere aftrek van 35% verleend. Het wettelijke loonbegrip werd enerzijds beperkt ter zake van vergoedingen van schoolgelden en

6 Aangangsel Tweede Kamer, *Kamerstukken II* 1969/70, vraag 829.

7 Resolutie van 14 mei 1970, nr. B70-6417.

8 *Kamerstukken II* 1985/86, 19 200, hfdst. IXB, nr. 7, p. 10.

9 *Kamerstukken II* 1985/86, 19 200, hfdst. IXB, nr. 7, p. 3 en 6.

anderzijds uitgebreid ter zake van vergoedingen voor uitgaven die een gemengd karakter droegen. De schoolgelden zijn in deze periode als specifieke voorziening aan de regeling toegevoegd. Goedgekeurd werd dat schoolgelden belastingvrij mochten worden vergoed, of in het geval er geen vergoeding plaatsvond, mochten de kosten worden afgetrokken van de zuivere inkomsten uit arbeid.¹⁰ De buitenlandse werknemer kon voor een periode van maximaal zestig maanden desgevraagd worden aangemerkt als een (fictief) buitenlandse belastingplichtige. De nieuwe aanschrijving werd met terugwerkende kracht van toepassing verklaard tot 1 januari 1984.

Hierdoor konden meer buitenlanders dan alleen Amerikanen een beroep doen op de regeling.¹¹ De toenmalige Staatssecretaris van Financiën, Koning, merkte op dat de 35%-regeling een succes was en dat buitenlandse bedrijven door de regeling in staat waren hooggekwalificeerd en duur personeel naar Nederland te zenden. Overigens kenden omringende landen ook een overeenkomstige fiscale faciliteit.¹² De nettolooncontracten die de buitenlandse bedrijven met hun werknemers afsluiten gingen als gevolg van de regeling gepaard met lagere brutoloonkosten.¹³ Halverwege de jaren tachtig werd de regeling op circa 5000 belastingplichtigen toegepast.¹⁴

Een ander voorbeeld waarin buitenlandse werknemers gunstig werden behandeld was de regeling voor het Europees Instituut in Maastricht. In de jaren tachtig is een forfaitaire regeling van 20% getroffen.¹⁵ Tweede Kamerleden vroegen zich wel af of de regeling niet te ruim is en niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel.¹⁶ De staatssecretaris merkte op dat de regering deze organisatie graag naar Nederland wilde halen en daarom deze regeling heeft gemaakt.

2.3 35%-regeling (1985-2001)

Aanschrijving 6 juni 1985, nr. 085-1432 en 2 april 1986, nr. 285-1429¹⁷

Aan buitenlandse werknemers die tijdelijk naar Nederland werden uitgezonden kon onder bepaalde voorwaarden een bijzondere kostenaf trek worden verleend. Als uitgezonden werd beschouwd de werknemer (gesproken werd van bedrijfsemployé(e)) die reeds in dienstbetrekking staat tot een internationaal concern en die tijdelijk tewerk wordt gesteld bij een in Nederland gevestigde tot het concern behorende onderneming, als ook de werknemer die door het concern in het buitenland wordt aangeworven met de bedoeling hem of haar in Nederland in het kader van een carrière bij het concern (tijdelijk) tewerk te stellen. Of sprake was van een concern werd naar de omstandigheden beoordeeld; de moedermaatschappij moest ten minste de zeggenschap hebben in de dochtermaatschappij. Een belanghebbende die uit eigen beweging naar Nederland kwam om een dienstbetrekking te vervullen werd niet als uitgezonden beschouwd; hetzelfde gold voor een werknemer

10 Er moest wel afstand worden gedaan van een beroep op de Resolutie van 28 februari 1984, nr. 284-2231.

11 *Kamerstukken II* 1985/86, 19 200, hfdst. IXB, nr. 7, p. 7.

12 *Kamerstukken II* 1985/86, 19 200, hfdst. IXB, nr. 7, p. 1.

13 *Kamerstukken II* 1985/86, 19 200, hfdst. IXB, nr. 7, p. 3.

14 *Kamerstukken II* 1985/86, 19 200, hfdst. IXB, nr. 7, p. 4 en nr. 35.

15 *Kamerstukken II* 1985/86, 19 200, hfdst. IXB, nr. 7, p. 11.

16 *Kamerstukken II* 1985/86, 19 200, hfdst. IXB, nr. 7, p. 1.

17 *Kamerstukken II* 1985/86, 19 200, hfdst. IXB, nr. 7, p. 4.

18 *Kamerstukken II* 1985/86, 19 200, hfdst. IXB, nr. 7, bijlage I, p. 7-8 en nr. 35.

die werd aangeworven door tussenkomst van een uitzendbureau. De regeling werd op verzoek van de belastingplichtige toegepast.

Als overgangsregeling gold dat de werknemer die onder de resolutie van 14 mei 1970 viel of wiens verzoek om toepassing van de regeling was afgewezen, aan de inspecteur kon verzoeken om toepassing van de nieuwe regeling indien hij of zij van mening was dat die nieuwe resolutie gunstiger is. Aan de toepassing kon terugwerkende kracht tot 1 januari 1984 worden verleend.

De buitenlandse werknemers moesten een andere dan de Nederlandse nationaliteit hebben. Voor maximaal zestig aaneengesloten kalendermaanden dat de werknemer in Nederland woonde, kon de werknemer voor de toepassing van de loon-, inkomsten- en de vermogensbelasting als (fictief) buitenlandse belastingplichtige worden beschouwd, terwijl voor de toepassing van het tarief van de loon- en inkomstenbelasting de werknemer als binnenlandse belastingplichtige werd aangemerkt.¹⁸ Hetzelfde gold voor de toepassing van de samenvoegingsregeling in geval van gehuwden, tenzij hij verzocht om inkomenstoerekening als buitenlandse belastingplichtige. Voor de vermogensbelasting werd aangesloten bij de inkomenstoerekening voor de inkomstenbelasting van het voorafgaande jaar.

De bijzondere aftrek bestond uit 35% van het loon in de zin van artikel 10 Wet LB 1964. Vergoedingen voor schoolgelden bleven buiten aanmerking en vergoedingen voor uitgaven die mede met het persoonlijke leven samenhangen werden volledig bij de bepaling van het loon in aanmerking genomen. Voorbeelden van zogenoemde gemengde uitgaven waren representatiekosten, telefoonkosten en kledingkosten.

Na toepassing van de 35%-aftrek diende nog rekening te worden gehouden met de normale wettelijke regels inzake aftrekbare kosten van dienstbetrekking. Dat hield in dat vergoedingen voor uitgaven met een uitsluitend zakelijk karakter volgens de normale wettelijke regels belastingvrij konden worden verstrekt.

De schoolgelden voor kinderen op Nederlandse scholen voor basis- en voortgezet onderwijs konden afzonderlijk door de werkgever tot ten hoogste het bedrag van de werkelijke kosten belastingvrij worden vergoed, of in het geval dat zij niet werden vergoed, tot het bedrag van de werkelijke kosten door de werknemer in mindering worden gebracht op de zuivere inkomsten uit arbeid. Dit gold ook voor schoolgelden voor kinderen die op vergelijkbare buitenlandse scholen zaten. Voorwaarde was wel dat de scholen niet zonder de uitzending zouden zijn bezocht. Er moest worden afgezien van toepassing van de 90%-regeling.

Interessant is nog de opmerking van de staatssecretaris dat, in het geval dat op initiatief van een uitsluitend nationaal opererende onderneming een werknemer in het buitenland werd aangeworven, er sprake was van een andere situatie dan wanneer een internationaal opererende onderneming een dergelijk verzoek deed. In principe kon in de eerstbedoelde situatie dan ook geen gebruik van de 35%-regeling worden gemaakt. Echter in bijzondere gevallen was de staatssecretaris bereid om toepassing van de regeling te overwegen. Het zou dan vooral gaan om gevallen waarin een onderneming kon aantonen dat het entameren van een product of project niet anders kon worden gerealiseerd dan door gebruik te maken van tijdelijke één of meer speciaal deskundige buitenlandse werknemers. De

18 In die dagen bestond nog een verschil in het toepasselijke tarief voor de binnen- en de buitenlandse belastingplichtige.

rechtvaardiging lag in de versterking van de positie van de Nederlandse economie door het importeren van knowhow.¹⁹

Resolutie van 19 augustus 1988, nr. DB88-5011

In 1988 is er nog een resolutie geweest, die een aantal wijzigingen in de regeling trof. De fictieve buitenlandse belastingplicht voor inkomsten uit arbeid werd afgeschaft. Dat hield in dat de inkomsten uit dienstbetrekking die niet in Nederland waren verricht ook niet in Nederland konden worden belast. Daarnaast moest de werknemer in dienst zijn van een in Nederland gevestigde onderneming die onderdeel vormde van het concern waar die werknemer in dienst was. In het geval dat geen sprake was van een in Nederland gevestigde onderneming, kon de buitenlandse onderneming zich aanmelden. Ook een uitzending naar een onderneming in Nederland die zeggenschap had over activiteiten of delen van die activiteiten kwalificeerden als concernuitzending.

Ook een Nederlander kon nu gebruikmaken van de 35%-regeling, mits hij te vergelijken was met een andere in het buitenland wonende werknemer. Docenten van buitenlandse scholen konden ook gebruikmaken van de 35%-regeling. Ook hier gold een periode van zestig maanden. De regeling kon echter opnieuw worden verleend indien, gerekend naar de werkelijke datum van vertrek van de werknemer uit Nederland, vijf jaren of meer zijn gelegen voor de nieuwe aankomst in Nederland. Voor de bepaling van de maximale duur werden de eerdere verblijfsperioden dan buiten beschouwing gelaten.

In de jaren negentig is eveneens een aantal resoluties ingevoerd, zoals de Resolutie van 28 maart 1990, nr. DB89/6890 en van 28 december 1990, nr. DB90/2400.²⁰ Deze hadden met name te maken met de effecten van de invoering van de zogenoemde Oort-wetgeving en de invoering van de overhevelingstoelage die ongedaan gemaakt moesten worden, zoals het feit dat een buitenlandse belastingplichtige in die tijd alleen recht had op de basisaftrek en niet ook op de toeslagen.²¹

In 1992 vond de introductie van de vergoeding plaats, de vergoeding kwam in plaats van de kostenaftrek.²² Aanvankelijk was het ook de bedoeling de ingekomen werknemer als binnenlandse belastingplichtige te behandelen, maar dit zou tot fiscale nadelen voor de betrokken werknemer leiden. Derhalve is dat voornemen uitgesteld. De werknemer kon voor een periode van 48 maanden kiezen voor de fictieve buitenlandse belastingplicht voor de heffing van loon-, inkomsten- en vermogensbelasting.²³

Een aantal eisen is vervallen, zoals de eis van het werkzaam zijn in een internationaal concern en de eis van het ten minste zestig maanden uitgezonden worden naar Nederland. Belangrijk was de eis van specifieke deskundigheid. Daarnaast diende sprake te zijn van een arbeidsrelatie, een inhoudingsplichtige die in Nederland de loonbelasting afdroeg, een gezamenlijke aanvraag van de werknemer en de inhoudingsplichtige, de maximale

19 *Kamerstukken II* 1985/86, 19 200, hfdst. IXB, nr. 7, p. 35, p. 5.

20 Zie ook de Resolutie van 28 december 1990, nr. DB90/2749 en de Resolutie van 28 december 1990, nr. DB90/2748.

21 H.T.P.M. van den Hurk en M. Snikkenburg, t.a.p., p. 19.

22 Resolutie van 4 juni 1992, nr. DB92/922 en de Resolutie van 28 augustus 1992, nr. DB92/4418, ingetrokken door het Besluit van 29 mei 1995, nr. DB95/119M, *BNB* 1995/243.

23 Resolutie van 28 augustus 1992, nr. DB92/4418, ingetrokken door het Besluit van 29 mei 1995, nr. DB95/119M, *BNB* 1995/243.

periode van acht jaren en de hoogte van de vergoeding mocht niet meer zijn dan 35% van de berekeningsgrondslag.²⁴ In 1995 werd de looptijd van de regeling verruimd naar tien jaren.²⁵

De 35%-regeling kende eerst een forfaitaire aftrekpost van 35% van het loon. Enige jaren later werd een vrijgestelde vergoeding van maximaal 35% van 100/65 van het loon verstrekt.

“De berekeningsgrondslag voor de maximaal vrijgestelde vergoeding is het met toepassing van de wettelijke regels te bepalen loon in de zin van de Wet op de loonbelasting 1964, dat wordt verkregen ter zake van de tewerkstelling door de binnenlandse werkgever waarvoor de buitenlandse werknemer zonder dat hij ter zake recht heeft op een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting aan de belastingheffing in Nederland is onderworpen, verminderd met de overhevelingstoelage. Het resultaat wordt vermenigvuldigd met eenhonderd vijfzestigste (100/65).”²⁶

Veel van hetgeen is neergelegd in de oude besluiten en regelingen is in de huidige wetgeving terug te vinden. Opgemerkt zij dat de regelingen vele resoluties en besluiten hebben gekend. Hier worden enkel de belangrijkste genoemd. Kort samengevat golden tot 1 januari 2001 de volgende besluiten en regelingen:²⁷

<i>Onderwerp</i>	<i>Besluit</i>
35%-regeling	Besluit van 29 mei 1995, nr. DB95/119M, <i>BNB</i> 1995/243
Nedeco-regeling	Besluit van 7 december 1999, nr. IFZ99/1060M, <i>BNB</i> 2000/72 ¹
Nederlandse diplomaten in het buitenland	Besluit van 15 september 1993, nr. DB93/2527M, V-N 1993/2957
DGIS-regeling	Besluit van 2 juni 1988, nr. 88-1160, <i>BNB</i> 1988/201
Naar de Nederlandse Antillen en Aruba uitgezonden ambtenaren	Besluit van 9 augustus 1961, nr. BI/12 635, <i>BNB</i> 1961/346
NWO-regeling	Besluit van 16 december 1997, nr. IFZ97/1563, <i>BNB</i> 1998/60

¹ Daarvoor gold de Resolutie van 17 januari 1995, nr. IFZ94/1042, *BNB* 1995/84 en zie ook het Vraag- en antwoordenbesluit van 29 mei 1998, nr. IFZ98/390M, *BNB* 1998/236.

²⁴ Zie ook H.T.P.M. van den Hurk en M. Snikkenburg, t.a.p., p. 22.

²⁵ Besluit van 29 mei 1995, nr. DB95/119M, *BNB* 1995/243.

²⁶ Besluit van 29 mei 1995, nr. DB95/119M, *BNB* 1995/243, onder 3.5.

²⁷ Zie het Besluit van 20 december 2000 tot aanpassing van enige uitvoeringsbesluiten, *Stb.* 2000, 640, p. 19.