KUNDE, KOSTEN EN KEUZES

EVALUATIE 30%-REGELING, EXTRATERRITORIALE KOSTENREGELING & PARTIËLE BUITENLANDSE BELASTINGPLICHT 2016-2022

RAPPORT

seo • economisch onderzoek



AUTEURS
MICHIEL BIJLSMA, DERCK STÄBLER, NILS VERHEUVEL, STEF KONIJN, ASTRID LENSINK, ALBERT RUTTEN, WASSIM OURAK & ADAM KUCZYNSKI

IN OPDRACHT VAN
MINISTERIE VAN FINANCIËN

AMSTERDAM, JUNI 2024

Samenvatting

De 30%-regeling is doeltreffend door het aantrekken van kennismigranten en daarmee een bijdrage leveren aan het vestigingsklimaat. Bij afschaffing van de partiële buitenlandse belastingplicht is het voor vermogende werknemers door de 30%-regeling nog steeds aantrekkelijk om naar Nederland te komen. De ETK-regeling is wegens niet-gebruik deels doeltreffend in het vergoeden van werkelijke kosten.

Aanleiding

De 30%-regeling is per 2024 voor inkomende werknemers versoberd naar een 30-20-10%-regeling, met een stapsgewijze afbouw van 10 procentpunt per 20 maanden. De partiële buitenlandse belastingplicht wordt per 2025 afgeschaft. Beide maatregelen volgen uit twee aangenomen amendementen bij de behandeling van het Belastingplan 2024 in de Tweede Kamer.

Deze evaluatie is op verzoek van beide Kamers vervroegd van 2025 naar 2024 om in het Belastingplan 2025 een onderbouwd besluit te kunnen nemen voordat de afbouw en afschaffing voor belastingplichtigen plaatsvindt. De aangenomen motie-Geerdink-Moonen verzoekt de regering om 'op basis van deze evaluatie met een alternatief voorstel in het Belastingplan 2025 te komen die minder schadelijk uitpakt voor de economie'. De motie-Hermans-Omtzigt verzoekt 'zo snel mogelijk het deskundigheidsvereiste in de 30%-regeling aan te scherpen zodat dat beter aansluit bij de behoeften van de economie en arbeidsmarkt en teneinde te verkennen hoe een opleidingseis voor de toelating van arbeidsmigranten van buiten de EU hier eveneens aan kan bijdragen'.

Beleidsoverwegingen voor beantwoording moties Geerdink-Moonen en Hermans-Omtzigt

Een constant forfait sluit beter aan bij de kostenontwikkeling en heeft lagere uitvoeringslasten dan een forfait dat afbouwt met de verblijfsduur:

- Kostenontwikkeling: we vinden geen bewijs voor een afbouw van extraterritoriale kosten met verblijfsduur zoals is verondersteld bij de afbouw van het forfait. Een afbouw zou in theorie gedreven kunnen zijn door eenmalige kosten die vooral aan het begin van de verblijfsperiode plaatsvinden. Deze kosten worden echter door een minderheid gemaakt (zoals een kennismakingsreis) of vormen geen grote kostenpost (zoals het aanvragen van officiële papieren). In de praktijk zijn de meeste extraterritoriale kosten constant, zoals hogere lasten voor levensonderhoud ten opzichte van het land van herkomst;
- Uitvoeringslasten: geïnterviewden verwachten dat mensen overstappen van de 30%-regeling naar de extraterritoriale kostenregeling bij de afbouw van het forfait, vooral bij de stap van 20% naar 10%. Het vergoeden van werkelijke kosten wordt dan namelijk gunstiger wanneer deze hoger zijn dan het forfait. Het gevolg hiervan is dat werknemers, werkgevers en de Belastingdienst zich bezig zullen houden met het administreren, aangeven en controleren van diverse, werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten. Dit zou een sterke stijging van administratieve lasten en uitvoeringslasten betekenen.

Een hoger forfait trekt een groter aantal kennismigranten aan, bevordert daarmee het vestigingsklimaat en levert zo een positieve bijdrage aan de economie:

- Aantrekken kennismigranten: we verwachten dat de instroom van kennismigranten daalt met ongeveer 10-15 procent door de afbouw van het forfait (30-20-10) en met ongeveer 40 procent zou afnemen bij een afschaffing van de 30%-regeling. Dit baseren we op de gevonden elasticiteit in de econometrische analyse van de looptijdverkorting, het gedragseffect gevonden in het keuze-experiment en de wetenschappelijke literatuur;
- Vestigingsklimaat: op basis van interviews en de literatuur is het aannemelijk dat een versobering van de 30%-regeling een negatief effect heeft op het investeringsniveau van bedrijven in Nederland. Het effect ziet vooral op internationaal opererende bedrijven die gemakkelijk bedrijfsactiviteiten kunnen verplaatsen. Dit betreft zowel kleine bedrijven (waaronder startups), als het mkb en het grootbedrijf. Het is niet mogelijk een kwantitatieve inschatting te geven van dit effect;
- Bijdrage aan de economie: uit indicatieve berekeningen blijkt dat de 30%-regeling meer belastinginkomsten oplevert dan dat de regeling kost. Het positieve effect van de regeling op de instroom van kennismigranten levert budgettair namelijk meer op dan dat de regeling kost doordat alle gebruikers minder belasting betalen. In deze berekening is geen rekening gehouden met indirecte effecten. De 30%-regeling leidt indirect tot meer omzetbelasting via de bestedingen, meer werkgelegenheid door een grotere vraag naar diensten en hogere lonen voor andere werknemers als gevolg van kennis-spill-overs. Tevens draagt de arbeidsinzet bij aan het oplossen van maatschappelijke uitdagingen.

Het afschaffen van de partiële buitenlandse belastingplicht beperkt de instroom vrijwel niet. Het fiscale voordeel van de 30%-regeling is voor de overgrote meerderheid namelijk groter dan de som van de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten en aanvullende vermogensheffing in Nederland. Dit maakt het daarmee nog steeds fiscaal aantrekkelijk voor deze groep om in Nederland te komen werken. Een uitzondering is waarschijnlijk een zeer beperkte groep hoog-vermogenden, die ook een gemiddeld hoger loon hebben.

De salarisnorm is een passende invulling van het deskundigheidsvereiste:

- Invulling als salarisnorm: de invulling als salarisnorm heeft vanaf 2012 een positief effect gehad op de instroom van kennismigranten door het scheppen van duidelijkheid. Ook heeft de salarisnorm de uitvoerbaarheid verbeterd, omdat het toetsen van de werkelijke deskundigheid of schaarste voor 2012 niet goed mogelijk was door de Belastingdienst en in rechtszaken. Het toevoegen van een opleidingseis zou weinig verschil maken, aangezien 97 procent van de doelgroep hoogopgeleid is en 20 procent een PhD heeft;
- Hoogte van de salarisnorm: werkgevers zijn positief over de hoogte van de minimale salarisnorm om uitdrukking te geven aan het begrip 'specifieke deskundigheid' en het is op basis van interviews aannemelijk dat de functies waar de 30%-gebruikers in werken niet volledig ingevuld kunnen worden met het binnenlandse arbeidsaanbod. Op macroniveau kan niet goed worden vastgesteld of deze groep specifiek deskundig is of niet. Het minimale loon om de volledige 30%-regeling te benutten is ongeveer 70 duizend euro. Een relatief grote groep 30%-gebruikers vlak boven deze norm duidt op een arbeidsbehoefte in deze loongroep. Een verhoging van de salarisnorm zou daarmee leiden tot een minder goede aansluiting op de arbeidsvraag van werkgevers. Het effect zou het grootst zijn voor startups en scale-ups, die gemiddeld lagere lonen betalen dan grote bedrijven. Een deel van de werkgevers geeft aan dat de maximale salarisnorm een beperkende factor is in hun talentwerving.

Het grote aantal aanpassingen aan de 30%-regeling heeft een negatief effect op het vestigingsklimaat. Het gebrek aan voorspelbaarheid en stabiliteit is een bedrijfseconomisch risico voor ondernemingen en heeft daarmee een negatief effect op investeringsbeslissingen.

Omschrijving regelingen

De werking van de regelingen is:

- 30%-regeling: een werkgever mag 30 procent van het loon voor vijf jaar onbelast vergoeden aan de werknemer. Een salarisnorm richt de regeling op kennismigranten met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is;
- Partiële buitenlandse belastingplicht: een keuzeregeling voor werknemers, zij kunnen kiezen voor gehele of gedeeltelijke toepassing van de regels van de wet Inkomstenbelasting 2001 voor buitenlandse belastingplichtigen;
- Extraterritoriale kostenregeling (ETK-regeling): een werkgever mag voor alle werknemers werkelijke extraterritoriale kosten onbelast vergoeden. Extraterritoriale kosten zijn extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking

De 30%-regeling en ETK-regeling zijn gericht op het voorkomen dat gemaakte kosten met een overwegend zakelijk karakter belast worden als loon. Het doel is om hiermee een fiscaal gelijk speelveld te creëren tussen extraterritoriale werknemers die deze kosten maken en andere werknemers die deze kosten niet maken. De 30%-regeling is daarbovenop een stimulerende maatregel om kennismigranten aan te trekken en daarmee een bijdrage te leveren aan het vestigingsklimaat. Door een forfait te hanteren wordt beoogd de administratieve lasten van werkgevers en werknemers te verminderen. De partiële buitenlandse belastingplicht is ook een stimulerende maatregel, met als doel het voorkomen van een hogere heffing voor 30%-gebruikers die belastingplichtig zijn in box 2 en/of box 3 zodat het niet onaantrekkelijk is om in Nederland te komen werken.

Wetstechnisch is de 30%-regeling een verbijzondering van de ETK-regeling. In de praktijk hebben de regelingen weinig met elkaar te maken omdat de populatie gebruikers nagenoeg niet overlapt. 30%-gebruikers werken in kennisintensieve banen met een hoog inkomen en een vast contract. ETK-gebruikers werken vooral in tijdelijke banen met een flexcontract aan de onderkant van het loongebouw in de uitzendsector of de landbouw.

Aanpak

Het onderzoek brengt het doelbereik, de doeltreffendheid en de doelmatigheid in kaart. De methoden zijn enquêtes onder werkgevers en werknemers, beschrijvende statistiek, een econometrische analyse van de looptijdverkorting van acht jaar naar vijf jaar, een keuze-experiment om het relatieve belang van de 30%-regeling in de migratiekeuze te onderzoeken, een internationale vergelijking van effectieve loonbelastingdruk en expatregelingen, interviews en bureauonderzoek.

30%-regeling

In 2022 waren er ongeveer 110 duizend 30%-gebruikers, met een budgettair beslag van ongeveer 1 miljard euro. 30%-gebruikers zijn ten opzichte van andere werknemers vaker hoogopgeleid, gepromoveerd, onder de 35 jaar, kinderloos en man. Zij hebben ten opzichte van andere werknemers vaker een hoog inkomen, een vast contract en werken voltijds.

De 30%-regeling voorkomt voor het overgrote deel van de gebruikers dat de vergoeding die ze ontvangen voor gemaakte kosten met een overwegend zakelijk karakter belast wordt als loon, waarmee een fiscaal ongelijk speelveld tussen 30%-gebruikers en andere werknemers wordt opgeheven. 30%-gebruikers geven aan dat hun extraterritoriale kosten zijn gestegen in de periode dat ze werkzaam zijn in Nederland. We vinden daarmee geen bewijs voor een daling van extraterritoriale kosten zoals wordt verondersteld in de afbouw van het forfait. De regeling werkt stimulerend doordat 91 procent van de werknemers aangeeft minder dan 30 procent van diens bruto loon aan extraterritoriale kosten kwijt te zijn. Enkel bezien vanuit het doel om een ongelijk speelveld te voorkomen, is er dus sprake van een overmatige onbelaste vergoeding om dit doel te bereiken. In de vorige evaluatie (Dialogic, 2017) zijn hogere extraterritoriale kosten als aandeel van het inkomen gevonden. Het verschil volgt waarschijnlijk

uit de gehanteerde methode. Dit onderzoek baseert de kosten en lonen volledig op de gegevens van circa 7 duizend 30%-gebruikers die de enquête hebben ingevuld. De vorige evaluatie veronderstelt een deel van de kosten met gebruik van externe bronnen, zoals gemiddelde verschillen in kosten voor levensonderhoud tussen landen.

De stimulerende werking van de 30%-regeling trekt kennismigranten aan. Uit de enquête en het keuze-experiment blijkt dat 30%-gebruikers een weloverwogen keuze maken voor Nederland ten opzichte van andere landen, waarbij het fiscale voordeel van de 30%-regeling duidelijk onderdeel is van de kosten-batenafweging. Uit wetenschappelijk onderzoek is bekend dat het aantal extra kennismigranten door de 30%-regeling trendmatig is gestegen tot 2019 (Timm et al., 2022). Met dezelfde methode tonen we in dit onderzoek aan dat de looptijdverkorting van acht jaar naar vijf jaar vanaf 2019 tot een afname van de instroom heeft geleid van 19,6 procent ten opzichte van 2018.

De 30%-regeling levert een bijdrage aan het vestigingsklimaat doordat deze werkgevers ondersteunt in het aantrekken van kennismigranten. Werkgevers verwachten hun arbeidsvraag niet in te kunnen vullen met het binnenlandse arbeidsaanbod. Het effect op het vestigingsklimaat concentreert zich in enkele regio's met veel kennisintensieve arbeid, specifiek in de Metropoolregio Amsterdam en Brainport Eindhoven. De belastingdruk op kennisintensieve arbeid is na toepassing van de 30%-regeling gemiddeld in internationaal perspectief. Met de stapsgewijze afbouw neemt de belastingdruk toe, maar het niveau is nog steeds vergelijkbaar met enkele andere Noordwest-Europese landen. Het is op basis van de interviews en literatuur aannemelijk dat een versobering van de 30%-regeling een negatief effect heeft op het investeringsniveau in Nederland.

De 30%-regeling is budgettair doelmatig. Enerzijds kost de regeling belastinginkomsten omdat een deel van de 30%-gebruikers ook zonder de 30%-regeling naar Nederland zou komen en belasting zou betalen. Anderzijds levert de regeling belastinginkomsten op omdat een deel van de 30%-gebruikers in Nederland belasting betaald doordat ze als gevolg van de 30%-regeling naar Nederland zijn gekomen. De opbrengsten zijn in de evaluatieperiode 2016-2022 hoger dan de kosten. De netto belastingopbrengst door de 30%-regeling is gemiddeld ongeveer 128,5 miljoen euro per jaar. Door de afbouw van het forfait worden de kosten naar verwachting hoger dan de opbrengsten. Er zullen namelijk minder 30%-gebruikers zijn bij een minder genereuze regeling. De berekeningen van de budgettaire doelmatigheid gaan uit van het directe effect van de regeling. Indirecte effecten via bestedingen, aanvullende werkgelegenheid of hogere lonen door kennis-spill-overs zijn hierin niet meegenomen. De berekeningen zijn indicatieve bedragen waarvan de methode niet overeenkomt met de ramingssystematiek van fiscale regelingen van het ministerie van Financiën.

De 30%-regeling verlaagt de administratieve lasten voor gebruikers en uitvoeringslasten voor de Belastingdienst, ten opzichte van het vergoeden van werkelijke kosten. De stapeling van wijzigingen heeft de lasten echter sterk verhoogd. De Belastingdienst is bijvoorbeeld nog steeds bezig met het afhandelen van bezwaren tegen de looptijdverkorting vanaf 2019. Er zijn meer fte bezig met het afhandelen van bezwaren dan met het uitvoeren van de regeling. Alle geïnterviewden verwachten dat een aanzienlijk deel van de 30%-gebruikers zal overstappen op de ETK-regeling omdat deze fiscaal gunstiger wordt door de afbouw van het 30%-forfait. Het vergoeden van werkelijke kosten betekent een sterke stijging van de administratieve lasten.

De 30%-regeling heeft een sterk regionaal geconcentreerd en zeer bescheiden effect op de woningmarkt. Verdringing vindt plaats wanneer de extra kennismigranten als gevolg van de 30%-regeling een significant effect hebben op huur- en koopprijzen waardoor andere huishoudens worden belemmerd in het vervullen van hun woonwensen. Uit de econometrische analyse blijkt dat er jaarlijks gemiddeld 11.168 extra kennismigranten naar Nederland komen door de 30%-regeling, waarvan er 5.339 wonen in Amsterdam. Een zeer ruwe vuistregel is dat een bevolkingstoename van een procentpunt door migratie ongeveer leidt tot anderhalf procentpunt hogere huren

en drie procentpunt hogere koopprijzen. Afgezet tegen de gehele bevolking, is er vrijwel geen economisch significant prijseffect. In enkele gebieden zoals Amsterdam is er mogelijk een effect op huren en koopprijzen, wat zeer bescheiden is afgezet tegen de totale prijsstijging in de evaluatieperiode.

Partiële buitenlandse belastingplicht

Ongeveer een kwart van de 30%-gebruikers maakt ook gebruik van de partiële buitenlandse belastingplicht. Gebruikers van de partiële buitenlandse belastingplicht zijn ten opzichte van andere 30%-gebruikers gemiddeld ouder en hebben een hoger inkomen. Het overgrote deel is box 3-vermogen in de vorm van onroerend goed, spaargeld, beleggingen en pensioenaanspraken. Van de box 3-belastingplichtigen zou 37 procent niets betalen doordat het vermogen lager is dan de heffingsvrije voet, 18 procent heeft minder dan 100 duizend euro vermogen, 27 procent heeft een vermogen tot een half miljoen en 7 procent heeft meer dan een half miljoen vermogen. Een zeer beperkt deel is box 2-vermogen, wat gemiddeld een hoger bedrag is dan het vermogen van andere gebruikers in box 3.

De partiële buitenlandse belastingplicht is niet doeltreffend in het aantrekken van vermogende kennismigranten door het voorkomen van hogere belastingheffing. Een aanvullende heffing in box 2 of box 3 ten opzichte van het land van herkomst is voor de meeste 30%-gebruikers geen fiscale belemmering om naar Nederland te komen. Het fiscale voordeel van de 30%-regeling is voor de overgrote meerderheid groter dan de som van de werkelijk gemaakt extraterritoriale kosten en aanvullende vermogensheffing in Nederland. Dit maakt het daarmee nog steeds fiscaal aantrekkelijk voor deze groep om in Nederland te komen werken. Voor de beperkte groep hoog-vermogenden (die belastingplichtig zijn in box 2 en/of box 3) levert de regeling naar verwachting wel een belangrijke bijdrage aan de beslissing om in Nederland te komen werken. Werkgevers geven in de enquête en interviews aan dat het uitdagend is om mensen uit deze inkomenscategorie te werven in Nederland omdat de salarissen minder hoog zijn dan in bijvoorbeeld de VS. De gebruikers van deze regeling zijn daarmee niet naar Nederland gekomen door de partiële buitenlandse belastingplicht. Een beperking bij de conclusies over de partiële buitenlandse belastingplicht is dat het gebruik alleen in kaart gebracht kon worden met een enquête en niet met microdata zoals bij de 30%-regeling.

Extraterritoriale kostenregeling

De analyse van het doelbereik van de ETK-regeling is nog niet volledig. Er volgt nog een addendum op dit rapport met een analyse van data van klanten van softwareleveranciers van salarisadministratie. We hebben een indicatief beeld van het potentiële gebruik opgesteld met microdata. Dit beeld kent diverse databeperkingen en dient daarom voorzichtig te worden geïnterpreteerd.

De ETK-regeling wordt vooral toegepast in de uitzendsector en de landbouw. Deze sectoren hebben een convenant met de Belastingdienst dat voorziet in een administratieve lastenverlaging in de toepassing van de ETK-regeling en zij hebben cao-afspraken over de toepassing van de regeling. De convenanten beperken zich tot de kostensoorten huisvesting, extra kosten voor levensonderhoud en de reiskosten van en naar het herkomstland. In 2022 waren er ongeveer 83 duizend potentiële ETK-gebruikers, met een budgettair beslag van ongeveer 108 miljoen euro. Het overgrote deel van de ETK-gebruikers komt uit Midden- en Oost-Europa en heeft een loon tot 140 procent van het minimumloon. De uitruilruimte is naar verwachting gedaald door een stijging van het minimumloon; ook wanneer mensen minimumloon verdienen blijft er nog beperkte uitruilruimte beschikbaar.[1]

[1] De daling van de uitruilruimte raakt de doeltreffendheid niet, omdat het beperken van de uitruil tot de fiscale ruimte onderdeel is van de opzet van de ETK-regeling.

De ETK-regeling is deels doeltreffend door niet-gebruik. De regeling werkt goed voor het vergoeden van huurlasten en levensonderhoudskosten, vooral door toepassing van de convenanten. Zo voorkomt de regeling dat de vergoeding die gebruikers ontvangen voor deze gemaakte kosten met een overwegend zakelijk karakter belast wordt als loon, waarmee een fiscaal ongelijk speelveld tussen ETK-gebruikers en andere werknemers deels wordt opgeheven. Het niet-gebruik volgt vooral uit de hoge administratieve lasten voor het vergoeden van reiskosten en huurlasten in het geval dat de werkgever niet de huisvesting organiseert. Het niet-gebruik maakt dat dit fiscaal ongelijke speelveld nog deels van kracht is.

Een potentieel indirect effect (geen doel) van de ETK-regeling is dat deze het fiscaal aantrekkelijker maakt om in Nederland te komen werken. Het fiscale voordeel voor werknemers heeft een beperkt stimulerend effect doordat arbeidsmigranten ook zonder de ETK-regeling de kenmerken van het werk (zoals hoog minimumloon en gunstige andere arbeidsvoorwaarden) voldoende aantrekkelijk vinden. Het premievoordeel voor de werkgever lijkt een onvoldoende verlaging van de kostprijs om alle lasten te rechtvaardigen om deze doelgroep te werven. Het aantal extra arbeidsmigranten in Nederland *door* de ETK-regeling is daarmee zeer beperkt. Ofwel, zonder deze regeling zijn er naar verwachting ongeveer evenveel arbeidsmigranten in Nederland. Doordat de ETK-regeling niet leidt tot extra arbeidsmigranten, is er vrijwel geen sprake van neveneffecten op het terrein van de woningmarkt.

Uit de interviews komt naar voren dat er beperkte signalen van oneigenlijk gebruik zijn en vrijwel geen signalen zijn van misbruik door de toepassing van de ETK-regeling. Oneigenlijk gebruik kan bijvoorbeeld optreden als een hoger huurbedrag wordt gevraagd doordat er in de huurprijsstelling rekening wordt gehouden met het fiscale voordeel dat neerslaat bij de werknemer. Het merendeel van de geïnterviewden benadrukt dat deze vorm van oneigenlijk gebruik volgt uit het gebrek aan huurprijsbescherming voor tijdelijke huisvesting waar veel arbeidsmigranten in wonen. Misbruik - zoals hogere kosten op de loonstrook zetten dan werkelijk zijn gemaakt - komt vrijwel niet voor omdat de ETK-regeling leidt tot aanvullende controle. Gesprekspartners geven aan dat misbruik wel voorkomt, maar juist gepaard gaat met praktijken die minder controleerbaar zijn zoals cash (uit)betalingen of een gebrek aan formele contracten.

English summary

The 30%-facility is effective in attracting highly skilled migrants and thus contributes to the business climate for companies. When the partial foreign tax obligation is abolished, it is still attractive for wealthy employees to come to the Netherlands due to the 30%-facility. The ETK scheme is partly effective in reimbursing actual costs.

Background

As of 2024, the 30%-facility for incoming employees will be reduced to a 30-20-10%-facility, with a step-by-step reduction of 10 percentage points every 20 months. The partial foreign tax liability will be abolished as of 2025. Both measures follow from two adopted amendments in the discussion of the 2024 Tax Plan (Belastingplan 2024) in the House of Representatives.

At the request of both Houses, this evaluation has been brought forward from 2025 to 2024 to be able to make a substantiated decision in the 2025 Tax Plan before the phasing out and repeal for taxpayers takes place. The adopted motion Geerdink-Moonen asks the government to "come up with an alternative proposal in the 2025 Tax Plan based on this evaluation that is less harmful to the economy". The motion Hermans-Omtzigt calls for "the expertise requirement in the 30%-facility to be tightened up as soon as possible, so that it is better suited to the needs of the economy and labour market, and to explore how a training requirement for the admission of labour migrants from outside the EU can also contribute to this".

Policy considerations for responding to the motions Geerdink-Moonen and Hermans-Omtzigt

A facility with a constant percentage is more in line with cost developments and has lower administration costs than a percentage that decreases with the length of stay:

- Cost development: We find no evidence for a reduction in extraterritorial costs with length of stay as assumed with the decrease of the percentage. In theory, a decrease in costs could be driven by one-off costs that mainly take place at the beginning of the residency period. However, these costs are incurred by a minority (such as an introductory trip) or do not constitute a major expense (such as applying for official papers). In practice, most extraterritorial costs are constant, such as higher cost of living due to differences in price levels compared to the country of origin.
- Administration costs: Interviewees expect people to switch from the 30%-facility to the extraterritorial costs scheme when the percentage decreases, especially with the step from 20% to 10%. The reimbursement of actual costs will then be more favourable if they are higher than the percentage at that time. As a result, employees, employers and the Tax and Customs Administration will be involved in administering, declaring and checking various extraterritorial costs actually incurred. This would mean a sharp increase in administrative and implementation costs.

A facility with a higher percentage attracts a larger number of highly skilled migrants, thus improving the business climate and making a positive contribution to the economy:

- Attracting highly skilled migrants: We expect the influx of highly skilled migrants to decrease by about 10-15 percent due to the decrease of the percentage (30-20-10) and to decrease by about 40 percent if the 30%-

facility were to be abolished. We base this on the elasticity found in the econometric analysis of the term reduction, the behavioural effect found in the choice experiment and the academic literature;

- Business climate: Based on interviews and the literature, it is plausible that a retrenchment of the 30%-facility will have a negative effect on the level of investment in the Netherlands. The effect mainly concerns internationally operating companies that can easily relocate business activities. This concerns small companies (including start-ups), as well as SMEs and large companies. It is not possible to give a quantitative estimate of this effect.
- Contribution to the economy: Indicative calculations show that the direct budgetary effect for the government is positive. The positive effect of the scheme on the influx of highly skilled migrants yields more in budgetary terms than the scheme costs because all users pay less tax. This calculation does not take indirect effects into account. The 30% ruling indirectly leads to more value-added tax through expenditure, more employment due to a greater demand for services and higher wages for other employees as a result of knowledge spillovers. Working in the Netherlands also contributes to solving societal challenges in the Netherlands.

The abolition of the partial foreign tax liability has little effect on the influx of highly skilled migrants. For the vast majority, the tax benefit of the 30%-facility is greater than the sum of the extraterritorial costs and additional wealth tax actually incurred in the Netherlands. This makes it fiscally attractive for this group to come and work in the Netherlands. An exception is likely to be a very limited group of high-net-worth individuals.

The salary requirement is an appropriate interpretation of the requirement of having specific expertise:

- Using a salary requirement: Since 2012, the use of a salary requirement has had a positive effect on the influx of highly skilled migrants by creating clarity. The salary requirement has also lowered the administrative costs, because it was not possible to test the actual expertise or scarcity on the Dutch labour market before 2012, both for the Tax and Customs Administration and in court cases. Adding an educational requirement would make little difference, given that 97 percent of the target group is highly educated, and 20 percent has a PhD.
- The level of the salary requirement: Employers are positive about the level of the salary requirement to express the concept of specific expertise, and it is plausible on the basis of interviews that the positions in which the 30% users work cannot be fully filled with the domestic labour supply. At the macro level, it is not easy to determine whether this group had specific expertise or not. The minimum wage to make use of the full 30%-facility is approximately 70 thousand euros. A relatively large group of 30% users just above this standard indicates a labour demand in this wage group. An increase in the salary requirement would therefore lead to a lesser alignment with the labour demand of employers. The effect would be greatest for startups and scale-ups that pay lower wages on average than large companies.

The large number of adjustments to the 30%-facility has a negative effect on the business climate. The lack of predictability and stability is a business-economic risk for companies and therefore has a negative impact on investment decisions.

Description of schemes

The operations of the schemes are:

- 30%-facility: An employer may reimburse 30 percent of the salary to the employee for 5 years tax-free. A salary requirement focuses the scheme on highly skilled migrants with specific expertise that is not or scarcely available in the Netherlands.
- Partial foreign tax liability: This is an optional scheme for 30% users to be taxed in the country of origin for box 2 and box 3 assets.

- Extraterritorial costs scheme (ETK scheme): An employer may reimburse actual extraterritorial expenses tax-free for all employees. Extraterritorial costs are additional costs of temporary stay outside the country of origin in the context of employment

The 30%-facility and ETK scheme are aimed at preventing mostly business related expenses from being taxed as wages. The aim is to create a level fiscal playing field between extraterritorial employees who incur these costs and other employees who do not. In addition, the 30%-facility is an incentive measure to attract highly skilled migrants and thus contribute to the business climate. The use of a lump sum is intended to reduce the administrative burden on employers and employees. The partial foreign tax liability is also an incentive measure, with the aim of preventing a higher levy for 30% users who are liable to pay tax in box 2 and/or box 3 so that it is attractive to come and work in the Netherlands.

By law, the 30%-facility is a special feature of the ETK scheme. In practice, the schemes have little or nothing to do with each other because the population of employees and employees hardly overlaps. 30% users work in knowledge-intensive jobs with a high income and a permanent contract. ETK users mainly work in temporary jobs with a flexible contract and a low wage in the temporary employment sector or agriculture.

Method

The study looks at the use of the facilities, the effectiveness, and the efficiency. The methods are surveys among employers and employees, descriptive statistics, an econometric analysis of the shortening of the term from 8 years to 5 years, a choice experiment to investigate the relative importance of the 30%-facility in the decision to migrate to the Netherlands, an international comparison of effective wage tax burden and expatriate schemes, interviews and desk research.

30%-facility

In 2022, there were about 110 thousand users of the 30%-facility. This amounts to a budget of about 1 billion euros. Relative to other workers, the users of the 30%-facility are more often highly educated, in possession of a PhD, under 35 years, childless and male. In addition they are more likely to have a high income, a permanent contract and work full-time.

For most users, the 30%-facility prevents the reimbursement they receive for business expenses from being taxed as wages, thus eliminating a fiscal imbalance between 30% users and other employees. 30% users indicate that their extraterritorial costs have increased during the period they have worked in the Netherlands. We therefore find no evidence of a decrease in extraterritorial costs as is assumed in the reduction of the percentage in the 30% facility. The scheme gives a higher tax break than can be justified solely from the goal of a tax free reimbursement of costs. 91 percent of employees indicate that extraterritorial costs make up less than 30 percent of their gross salary. In the previous evaluation (Dialogic, 2017), higher extraterritorial costs were found as a share of income. The difference probably follows from the method used. This study bases the costs and wages entirely on the data of approximately 7 thousand 30% users who completed the survey. The previous evaluation assumed some of the costs using external sources, such as average differences in cost of living between countries.

The stimulating effect of the 30%-facility attracts highly skilled migrants. The survey and the choice experiment show that the choice for the Netherlands of 30% users is well-informed, with the tax benefit of the 30%-facility clearly part of the cost-benefit assessment. Scientific research has shown that the 30%-facility has increased the number of additional highly skilled migrants until 2019 (Timm et al., 2022). Using the same method, we show in this study that

the term reduction from 8 years to 5 years from 2019 has led to a decrease in intake of 19.6 percent on average compared to 2018.

The 30%-facility contributes to the business climate by supporting employers in attracting highly skilled migrants. Employers do not expect to be able to fill their labour demand with the domestic labour supply. The effect on the business climate is concentrated in a few regions with a lot of knowledge-intensive work, specifically in the Amsterdam Metropolitan Region and Brainport Eindhoven. After applying the 30%-facility, the tax burden on knowledge-intensive labor is average from an international perspective. With the gradual phasing out, the tax burden increases, but the level is still comparable to some other Northwest European countries. Based on the interviews and the literature, it is plausible that a decrease of the percentage in the 30%-facility will have a negative effect on the level of investment by companies in the Netherlands.

The 30%-facility is efficient from a budgetary point of view. On the one hand, the scheme costs tax revenue because some of the 30% users would come to the Netherlands and pay tax even without the 30% scheme. On the other hand, the scheme generates tax revenue because some of the 30% users in the Netherlands pay taxes because they came to the Netherlands as a result of the 30% scheme. The revenues are higher than the costs in the evaluation period 2016-2022. The net tax revenue from the 30% ruling is on average approximately 128.5 million euros per year. Due to the lowering of the percentage, costs are expected to be higher than revenues. There will be fewer 30% users with a less generous scheme. The budgetary calculations are based on the direct effect of the scheme. Indirect effects via expenditure, additional employment or higher wages due to knowledge spillovers are not included. The calculations are indicative amounts, the method of which does not correspond to the method of budgetary projections of the Ministry of Finance.

The 30%-facility reduces the administrative burden for users and administration costs for the Tax and Customs Administration. However, the accumulation of changes has greatly increased the administrative burden. For example, the Tax and Customs Administration is still dealing with objections to the term reduction from 2019. More FTEs are required for handling objections than on administering the scheme. All interviewees expect that a significant proportion of 30% users will switch to the ETK scheme because it will become more favourable for tax purposes due to the reduction of the 30% lump sum. Reimbursing actual costs means a sharp increase in the administrative burden.

The 30%-facility has a strongly regionally concentrated and very modest effect on the housing market. Displacement takes place when the additional highly skilled migrants as a result of the 30%-facility have a significant effect on rental and purchase prices of houses, as a result of which other households are hindered in fulfilling their housing wishes. The econometric analysis shows that an average of 11,168 additional highly skilled migrants come to the Netherlands every year through the 30%-facility, of which 5,339 live in Amsterdam. A very rough rule of thumb is that a population increase of one percentage point due to migration approximately leads to one and a half percentage points higher rents and three percentage points higher purchase prices. Compared to the entire population, there is virtually no price effect of economic significance. In some areas such as Amsterdam there may be an effect on rents and purchase prices, which is very modest compared to the total price increase in the evaluation period.

Partial foreign tax liability

About a quarter of the 30% users also make use of the partial foreign tax liability. Compared to other 30% users, users with partial foreign tax liability are on average older and have a higher income. The vast majority are box 3 assets in the form of real estate, savings, investments and pension entitlements. Of the box 3 taxpayers, 37 percent

would pay nothing because their assets are lower than the tax-free threshold, 18 percent have less than 100 thousand euros in assets, 27 percent have assets of up to half a million and 7 percent have more than half a million in assets. A very limited part is box 2 assets, which on average is a higher amount than the assets of other users in box 3.

The partial foreign tax liability is not effective in attracting wealthy knowledge migrants by preventing higher taxation. An additional tax in box 2 or box 3 compared to the country of origin is not a fiscal obstacle for most 30% users to come to the Netherlands. For the vast majority, the tax benefit of the 30% ruling is greater than the sum of the extraterritorial costs actually incurred and additional wealth tax in the Netherlands. This still makes it fiscally attractive for this group to come and work in the Netherlands. For the limited group of high-net-worth people (who are liable to pay taxes in box 2 and/or box 3), the scheme is expected to make an important contribution to the decision to come and work in the Netherlands. Employers indicate in the survey and interviews that it is challenging to recruit people from this income category in the Netherlands because salaries are lower than in, for example, the US. The users of this scheme did not come to the Netherlands due to the partial foreign tax liability. A limitation of the conclusions about the partial foreign tax liability is that the use could only be mapped with a survey and not with micro data as with the 30% scheme.

Extraterritorial costs scheme

The analysis of the use of the ETK scheme is not yet complete. There will be an addendum to this report with an analysis of data from customers of payroll software suppliers. This report shows an indicative calculation of the potential use with microdata. This calculation has several data limitations and should therefore be interpreted with caution.

The ETK scheme is mainly applied in the temporary employment sector and agriculture sector. These sectors have an agreement with the Tax Authorities that results in a reduction in administrative burden in the application of the ETK scheme and they have rules about the application of the scheme of collective labor agreements. The covenants are limited to housing costs, additional living costs and travel costs to and from the country of origin. In 2022, there were approximately 83 thousand potential ETK users, with a budgetary cost of approximately 108 million euros. The vast majority of ETK users come from Central and Eastern Europe and have a wage of up to 140 percent of the minimum wage. The room for applying the scheme is expected to have decreased due to an increase in the minimum wage; even when people earn minimum wage, there is still limited room for exchange available. [2]

The ETK scheme is partly effective due to non-use. The scheme works well for the tax free reimbursement of rents and living costs, especially through the application of the covenants. In this way, the scheme prevents the compensation that users receive for these costs incurred with a predominantly business nature from being taxed as wages, which partly eliminates an unequal fiscal playing field between ETK users and other employees. Non-use is mainly due to the high administrative burden for reimbursing travel expenses and rents in the event that the employer does not organize the accommodation. Non-use means that this fiscally unequal playing field is still partly in effect.

A potential indirect effect (not a goal) of the ETK scheme is that it makes it fiscally more attractive to come and work in the Netherlands. The tax benefit for employees is a limited incentive because migrant workers find the characteristics of the work (such as high minimum wage and favorable other employment conditions) sufficiently

[2] The decrease in the margin in which costs can be reimbursed tax free does not affect the effectiveness of the ETK scheme because limiting the margin to the tax margin is part of the design of the ETK scheme.

attractive, even without the ETK scheme. The tax benefit for the employer appears to be an insufficient reduction in the price of labor to justify all costs to recruit this target group. The number of additional labor migrants in the Netherlands as a result of the ETK scheme is therefore very limited. In other words, without this scheme there would be approximately the same number of migrant workers in the Netherlands. Because the ETK scheme does not lead to additional labor migrants, the scheme has virtually no effects on the housing market.

The interviews show that there are limited signs of improper use and virtually no signs of breaking the law due to the application of the ETK scheme. Improper use can occur, for example, if a higher rent is charged because the tax benefit that accrues to the employee is taken into account in setting the rent. The majority of those the interview partners emphasize that this form of improper use follows from the lack of rental regulation for temporary housing in which many migrant workers live. Breaking the law - such as putting higher costs on the pay slip than actually incurred - hardly occurs because the ETK scheme leads to additional control. Interview partners indicate that breaking the law does occur, but is associated with practices that are less controllable, such as cash payments or a lack of formal contracts.

Inhoudsopgave

Samenvatting 2

English summary 8

1 Inleiding 16

1.1 Context 16

1.2 Vraagstelling 17

1.3 Aanpak 17

2 Beschrijving regelingen 19

2.1 Omschrijving regelingen 19

2.2 Beleidswijzigingen 23

2.3 Beleidstheorie 27

2.4 Internationale vergelijking 34

3 30%-regeling en partiële buitenlandse belastingplicht 37

3.1 Doelbereik 37

3.2 ET-kosten vergoeden 45

3.3 Kennismigranten aantrekken 52

3.4 Vestigingsklimaat 65

3.5 Administratieve lasten en uitvoeringslasten 78

3.6 Effect op de woningmarkt 80

3.7 Budgettaire doelmatigheid 83

4 ETK-regeling 87

4.1 Doelbereik 87

4.2 Doeltreffendheid 95

4.3 Doelmatigheid 103

5 Conclusies 110

5.1 Doelbereik 110

5.2 Doeltreffendheid 111

5.3 Doelmatigheid 116

Bijlage A Lijst met gesprekspartners 118

Bijlage B Methodologische verantwoording enquêtes 30%-regeling en keuze-experiment 119

Bijlage B.1 Veldwerk enquêtes 119

Bijlage B.2 Kenmerken steekproef 124

Bijlage B.3 Resultaten enquête werkgevers 135

Bijlage B.4 Resultaten enquête werknemers 138
Bijlage C Methodologische verantwoording keuze-experiment 30%-regeling werknemers 142
Bijlage C.1 Ontwerp van de vignettenanalyse 142
Bijlage C.2 Resultaten keuzemodel 145
Bijlage D Methodologische verantwoording statistiek en econometrie 147
Bijlage E Methodologische verantwoording internationale vergelijking 149
Bijlage F Toetsingskader fiscale regelingen 153
Bijlage F.1 30%-regeling 153
Bijlage F.2 Partiële buitenlandse belastingplicht 153
Bijlage F.3 ETK-regeling 154

1 Inleiding

Het ministerie van Financiën heeft SEO Economisch Onderzoek gevraagd de extraterritoriale kostenregeling, de 30%-regeling en de partiële buitenlandse belastingplicht te evalueren. Dit onderzoek gaat in op het doelbereik, de doeltreffendheid en de doelmatigheid.

1.1 Context

Werknemers die tijdelijk naar het buitenland of naar Nederland worden uitgezonden om te (wonen en) werken kunnen van hun werkgever een vergoeding krijgen voor de extra kosten die zij maken vanwege dat verblijf buiten het land van herkomst, de zogenoemde extraterritoriale kosten (hierna: ET-kosten). Er bestaan twee fiscale regelingen waarmee werkgevers deze kosten onbelast kunnen vergoeden: de regeling waarmee de werkelijk gemaakte ET-kosten onbelast kunnen worden vergoed (hierna: ETK-regeling) en de 30%-regeling, welke als een forfaitaire variant van de ETK-regeling kan worden beschouwd. Daarnaast kan een werknemer die gebruik kan maken van de 30%-regeling kiezen voor partiële buitenlandse belastingplicht (hierna: keuzeregeling), waardoor buitenlands inkomen uit aanmerkelijk belang en buitenlands inkomen uit sparen en beleggen (box 2 en box 3) niet in Nederland worden belast.

Uit de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek (RPE) volgt dat fiscale regelingen regelmatig, in de regel elke vier tot zeven jaar, geëvalueerd dienen te worden op doeltreffendheid en doelmatigheid. Daarbij dient tevens het Toetsingskader Fiscale Regelingen te worden doorlopen. In bijlage 9 van de Miljoenennota 2024 is in de evaluatieprogrammering opgenomen dat de 30%-regeling, inclusief de keuzeregeling, geëvalueerd gaat worden in 2025. Verder is een "Verkenning aftrek extraterritoriale kosten (ETK)" opgenomen als onderzoek voor 2024. De evaluatie is echter naar voren gehaald in reactie op een aantal moties.

Bij de behandeling van het Belastingplan 2024 in de Tweede Kamer zijn twee amendementen aangenomen. Het eerste amendement van het lid Omtzigt c.s. (36 418, nr. 63) regelt voor inkomende werknemers een stapsgewijze versobering van de 30%-regeling met 10 procentpunt per 20 maanden vanaf 1 januari 2024, met overgangsrecht. Het tweede amendement van het lid Grinwis c.s. (36 418, nr. 69) regelt een afschaffing van de keuzeregeling per 2025, met overgangsrecht. Tabel 1.1 geeft de budgettaire opbrengst van deze amendementen weer.

Tabel 1.1 Budgettair beslag amendement Omtzigt (+ is saldoverbeterend/lastenverzwarend)

Beleidsmaatregel	2024	2025	2026	2027	2028	Structureel
	Bedragen in mln. euro					
Eerste 20 maanden 30%, dan 20 maanden 20%, laatste 20 maanden 10%, met overgangsrecht	0	3	43	98	166	194
Afschaffing keuzeregeling, met overgangsrecht	0	6	10	20	20	20

Bron: SEO Economisch Onderzoek, op basis van amendement Omtzigt c.s.

De Tweede Kamer heeft vervolgens een motie (36 418, nr. 73) aangenomen om de evaluatie van de 30%-regeling zo snel mogelijk, doch uiterlijk in 2024, te starten. De evaluatie stond namelijk geprogrammeerd voor 2025. Tijdens de behandeling van het Belastingplan 2024 in de Eerste Kamer heeft de staatssecretaris Fiscaliteit en Belastingdienst toegezegd om de evaluatie zo snel mogelijk te starten.

De aangenomen motie van de leden Geerdink en Moonen (36 418, Z) verzoekt de regering om op basis van deze evaluatie met een alternatief voorstel in het Belastingplan 2025 te komen dat minder schadelijk uitpakt voor de economie. Een wijziging per 1 januari 2025 zou betekenen dat de regeling wordt aangepast voordat de stapsgewijze afbouw heeft plaatsgevonden[3] uit het amendement Omtzigt (zie ook de budgettaire opbrengst van nul in 2024). Het Belastingplan wordt ieder jaar op Prinsjesdag bekend gemaakt, zodat bij akkoord maatregelen vanaf 1 januari in het eerstvolgende jaar in kunnen gaan. Een beleidsmaatregel moet uiterlijk begin juli gereed zijn om tijdig uit te kunnen werken tot wetsvoorstel. De opleverdatum voor dit rapport is daarom in juni 2024.

1.2 Vraagstelling

Het onderzoek heeft drie doelstellingen:

1. Evalueren: van de ETK-regeling, de 30%-regeling en de partiële buitenlandse belastingplicht op het doelbereik, de doeltreffendheid en de doelmatigheid in kaart brengen (zie definities hieronder);
2. Toetsen: doorlopen van het Toetsingskader fiscale regelingen voor elke afzonderlijke fiscale regeling; en
3. Aanbevelen: beleidsopties opstellen om de doeltreffendheid en doelmatigheid te verbeteren, onder meer als basis voor de beantwoording van de motie Geerdink/Moonen.

We hanteren bij de evaluatie de volgende definities uit de Regeling Periodiek Evaluatieonderzoek:

- Doelbereik: het gebruik van de regelingen door verschillende (doel)groepen;
- Doeltreffendheid: het realiseren van de beleidsdoelen dankzij het ingezette beleid; en
- Doelmatigheid: de mate waarin de doelen worden bereikt tegen de laagst mogelijke inzet van middelen en ongewenste neveneffecten.

1.3 Aanpak

De methoden zijn:

- Enquêtes en keuze-experiment: er zijn enquêtes uitgezet onder werkgevers en werknemers over de drie regelingen. Er is onder gebruikers van de 30%-regeling een keuze-experiment uitgevoerd om het relatieve belang van de 30%-regeling binnen de migratiebeslissing in kaart te brengen;
- Beschrijvende statistiek en econometrie: voor de beschrijvende statistiek van het gebruik van de 30%-regeling heeft SEO gebruikgemaakt van een maatwerkbestand van de Belastingdienst met alle beschikkingen voor 2016-2022. Dit bestand is in de CBS Microdata gekoppeld aan de polisadministratie, waarmee alle loongegevens voor 30%-gebruikers beschikbaar waren. Aanvullend is met CBS Microdata het gebruik van de ETK-regeling benaderd. Hiervoor zijn geen registratiegegevens beschikbaar, maar met enkele aannames is deze groep goed te benaderen. Voor de econometrische effectmeting van de afbouw van de 30%-regeling van acht jaar naar vijf jaar in 2019 is een *difference-in-differences* model geschat, waarmee dit onderzoek de methodologie van Timm et al. (2022) volgt. De hieruit volgende elasticiteit kan worden gebruikt om de doeltreffendheid van de 30%-regeling te beoordelen;

[3] Dit geldt alleen bij toepassing van het overgangsrecht.

- Interviews: er zijn 36 interviews uitgevoerd met de gesprekspartners in Bijlage A. Dit zijn brancheverenigingen, werkgevers, werknemers en experts.

2 Beschrijving regelingen

Dit hoofdstuk omschrijft de werking van de regelingen, zet de beleidswijzigingen uiteen en gaat in op de beoogde werking van de regelingen met een beleidstheorie.

2.1 Omschrijving regelingen

Een werkgever mag extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking onbelast vergoeden. Dit zijn extraterritoriale kosten, kortweg ET-kosten. De werkgever mag de werkelijke kosten vergoeden via de ETK-regeling. Wetstechnisch is de 30%-regeling een verbijzondering van deze ETK-regeling, waarmee onder voorwaarden een forfaitair bedrag van maximaal 30 procent van het loon onbelast vergoed kan worden. In de praktijk hebben de twee regelingen weinig met elkaar te maken. De kenmerken van de gebruikers verschillen sterk en er zijn weinig grensgevallen waarbij van beide regelingen gebruikgemaakt wordt. Veel geïnterviewden die werken met de 30%-regeling hadden nog nooit gehoord van de ETK-regeling en andersom.

Figuur 2.1 laat op hoofdlijnen zien welke regeling onder welke voorwaarden van toepassing is voor inkomende werknemers. De voorwaarden om in aanmerking te komen voor de 30%-regeling zijn een 150-kilometer-afstandscriterium met tijdsnorm voor de voormalige woonplaats en een salarisnorm. Een gebruiker kan ook kiezen voor de ETK-regeling indien de kosten hoger zijn dan 30 procent van het loon; dit komt in de praktijk vrijwel niet voor. Werknemers die in Nederland wonen en waarop de 30%-regeling van toepassing is, kunnen opteren voor de zogeheten partiële buitenlandse belastingplicht. Dit betekent dat zij voor toepassing van box 2 en box 3 gezien worden als buitenlands belastingplichtige. De volgende paragrafen behandelen de regelingen in meer detail.

Figuur 2.1 Keuzeboom ETK-regeling, 30%-regeling en keuzeregeling



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024)
Noot: Prijspeil 2024.

2.1.1 30%-regeling

De 30%-regeling[4] stelt de werkgever in staat om een deel van het loon aan de werknemer onbelast uit te keren voor een periode van maximaal 5vijfjaar. De hoogte van de uitkering is onafhankelijk van de werkelijke door de werknemer gemaakte extraterritoriale kosten. Werkgevers kunnen er binnen de regeling ook voor kiezen om minder dan 30 procent van het loon aan te wijzen als onbelaste vergoeding. Dit komt in de praktijk vaak voor in situaties waarbij het salaris van de werknemer de inkomensnorm niet ver overstijgt (de inkomenstoets wordt gedaan na aftrek van het deel aan salaris dat op grond van de 30%-regeling onbelast wordt vergoed).

Om gebruik te maken van de regeling moet er aan een aantal voorwaarden worden voldaan.[5] Ten eerste moet de werknemer in kwestie een ingekomen werknemer zijn. Dit betekent dat de werknemer in het buitenland geworven moet zijn (en op dat moment niet in Nederland woonachtig of werkzaam is).[6] Ten tweede moet deze werknemer een specifieke deskundigheid hebben die niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Deze deskundigheid wordt getoetst aan de hand van een salarisnorm. Werknemers voldoen aan die voorwaarde als zij een salaris (exclusief vergoeding) verdienen van minimaal 46.107 euro per jaar (in 2024).[7] Dit bedrag is op jaarbasis en hierbij wordt niet gecorrigeerd voor in deeltijd werken. Ten derde moet de werknemer voor de komst naar Nederland op minimaal 150 kilometer van de Nederlandse grens woonachtig zijn geweest. Deze hemelsbrede afstand is tevens gebonden aan een tijdsnorm. Deze tijdsnorm geeft aan dat de werknemer in de 24 maanden voorafgaand aan de eerste werkdag in Nederland ten minste 16 maanden hemelsbreed meer dan 150 kilometer heeft gewoond van de Nederlandse grens.[8] Ten vierde moet de werknemer in de 25 jaar voorafgaand aan de aanvraag geen periode van verblijf of werk in Nederland hebben gehad. Indien dit wel zo is, wordt de looptijd gekort met de duur van het eerdere verblijf. Verblijf in Nederland voor privédoeleinden is uitgezonderd tot een bepaalde duur per jaar.[9] Ten vijfde moet de beschikking tijdig worden aangevraagd en mag de maximale looptijd nog niet verstreken zijn. De beschikking wordt door de werknemer en werkgever gezamenlijk aangevraagd.

Op bovenstaande eisen is een drietal uitzonderingen van toepassing die nauw verbonden zijn met het wetenschappelijk onderzoek en wetenschappelijk onderwijs. Zo is de salariseis lager voor werknemers die *a)* in het Nederlandse wetenschappelijk onderwijs een mastertitel hebben behaald of een gelijkwaardige buitenlandse titel en *b)* die jonger zijn dan 30 jaar. Het belastbaar jaarloon moet voor deze groep hoger zijn dan 35.048 euro (in plaats van 46.107 euro). Daarnaast hoeven werknemers die wetenschappelijk onderzoek doen (of in het kader van wetenschappelijk onderzoek in Nederland tewerk worden gesteld) bij bepaalde instellingen en artsen in opleiding tot specialist niet te voldoen aan een salarisnorm. Ten slotte kunnen werknemers die binnen één jaar na hun promotie in Nederland gaan werken ook gebruikmaken van de 30%-regeling. De regeling gaat voor deze groep pas in nadat ze hun doctorstitel hebben behaald.

4 Zie art. 31a, lid 8, Wet LB 1964.
5 Zie Handboek loonheffingen 2024.
6 Uitgezonden werknemers kunnen onder voorwaarden de regeling ook gebruiken. Die groep valt echter buiten de scope van dit onderzoek.
7 Deze salariseis is gekoppeld aan het modaal inkomen en wordt ieder jaar geïndexeerd. In sommige gevallen zijn er nog aanvullende eisen nodig. Deze zijn te vinden in paragraaf 19.4.1 (p. 292 van Handboek loonheffingen 2024).
8 De reden voor deze grens in te vinden in de Memorie van Toelichting op het Belastingplan in 2012 (Kamerstukken II 2011/12, 33003, nr. 3).
9 Zie paragraaf 19.4.1 (p. 294) van Handboek loonheffingen 2024.

Bij het gebruik van de 30%-regeling kunnen daarnaast bepaalde kosten als gericht vrijgestelde vergoeding worden aangemerkt.[10] Dit betekent dat vergoedingen voor deze kosten vrijgesteld zijn, bovenop de 30%-vrijstelling. Dit betreft de volgende kosten:

- Verhuiskosten en opslagkosten voor het deel van de boedel dat niet meegaat naar Nederland;
- Kosten voor een kennismakingsbezoek aan het bedrijf in Nederland;
- Schoolgelden voor een internationale school of een internationale afdeling van een gewone school.

Vergoedingen voor schoolgelden zijn gericht vrijgesteld tot de werkelijke tarieven die de school in rekening brengt. Vervoerskosten zijn inbegrepen.[11]

2.1.2 Partiële buitenlandse belastingplicht

Als een werknemer gebruikmaakt van de 30%-regeling, kan deze kiezen voor de zogenoemde partiële buitenlandse belastingplicht (ook wel: 'keuzeregeling'). In dat geval wordt de werknemer voor de heffing in de inkomstenbelasting in box 2 en box 3 behandeld als een niet-inwoner. Om van de keuzeregeling gebruik te maken, dient de werknemer in diens aangifte inkomstenbelasting de vragen die betrekking hebben op box 2 en box 3 te beantwoorden alsof diegene buitenlands belastingplichtig is. De keuzeregeling kan elk jaar worden gebruikt totdat de 30%-regeling afloopt. Vaak kan de belastingheffing in Nederland daardoor beperkt worden tot het genoten loon. De keuze voor de partiële buitenlandse belastingplicht heeft wel tot gevolg dat bijvoorbeeld ingehouden buitenlandse dividendbelasting niet verrekend kan worden met de verschuldigde Nederlandse inkomstenbelasting.

Een deel van de tijdelijke werknemers uit het buitenland beschikt over voldoende vermogen en/of vermogensinkomsten om betrokken te worden in de box 2-heffing of box 3-heffing. Een voorbeeld van een vermogensbron is de opgebouwde pensioenvoorziening in het land van herkomst (voor zover dit niet fiscaal gefaciliteerd is). Deze pensioenvoorziening kan in Nederland worden aangemerkt als box 3-vermogen. Zo ontstaat het risico dat de buitenlandse werknemer met deze box 3-heffing zwaarder wordt belast dan in het land van herkomst en zwaarder wordt belast dan een werknemer die pensioen opbouwt in Nederland. Deze aanvullende heffing zou het fiscaal onaantrekkelijk maken om in Nederland te komen werken, wat de beoogde werking van de 30%-regeling tenietdoet.

2.1.3 ETK-regeling

De ETK-regeling stelt de werkgever in staat om de daadwerkelijk gemaakte extraterritoriale kosten te vergoeden of verstrekken. In tegenstelling tot de 30%-regeling dienen deze kosten dan ook aannemelijk te worden gemaakt en bijgehouden in de loonadministratie van de werkgever. Deze vergoedingen zijn niet gelimiteerd tot een percentage van het loon. Hierdoor kunnen de vergoedingen zowel hoger als lager uitvallen dan bij de 30%-regeling. Om gebruik te maken van de ETK-regeling hoeft niet voldaan te worden aan de salarisnorm en de kilometergrens.

In tegenstelling tot de 30%-regeling kent de Wet LB geen definitie voor een ET-werknemer ten behoeve van de gerichte vrijstelling voor werkelijke ET-kosten. Uit de tekst van de gerichte vrijstelling voor ET-kosten kan echter worden afgeleid dat een dergelijke werknemer:

- Tijdelijk buiten zijn land van herkomst verblijft;
- In het kader van zijn (fictieve) dienstbetrekking; en
- Extra kosten in verband met het tijdelijke verblijf heeft.

10 Zie Handboek loonheffingen 2024 paragraaf 19.4.8.
11 Zie art. 10e, lid 8, Uitvoeringsbesluit LB 1965.

'Tijdelijk' houdt in dat een ET-werknemer na afloop van zijn uitzending of tewerkstelling normaliter weer naar zijn land van herkomst terugkeert. De Belastingdienst sluit voor de invulling van de tijdelijkheid bij ET-kosten aan bij de looptijd van de 30%-regeling, namelijk vijf jaar.[12]

Het kan onduidelijk zijn of er sprake is van een ET-werknemer. Te denken valt aan jaarlijks terugkerende seizoenarbeiders. De Belastingdienst heeft echter door middel van een convenant afspraken gemaakt over de hoogte van de ETK in de uitzendbranche en agrarische sector. Uit deze afspraken kan tevens afgeleid worden hoe werkgevers aannemelijk kunnen maken dat er sprake is van een ET-werknemer.

De wet definieert niet welke kosten wel en welke kosten niet onder de ETK-regeling vallen.[13] De kosten zijn daarmee een open begrip. Wel is er een aantal ET-kosten als zodanig vastgesteld tijdens de parlementaire behandeling van de Belastingherziening 2001 en op basis van het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 11 februari 2004.[14] Dit besluit kwalificeert de volgende kosten in ieder geval als ET-kosten:

- Extra kosten voor levensonderhoud doordat de prijs in Nederland hoger is dan in het land van herkomst. Te denken valt aan extra uitgaven voor maaltijden, gas, water en licht;
- Kosten voor een kennismakingsreis naar Nederland, eventueel met het gezin, bijvoorbeeld om te zoeken naar een woning of een school;
- Kosten voor het aanvragen of omzetten van officiële persoonlijke papieren, zoals verblijfsvergunningen, visa en rijbewijzen;
- Kosten voor medische keuringen en vaccinaties voor het verblijf in Nederland;
- Dubbele huisvestingskosten wanneer een werknemer blijft wonen in het land van herkomst. Dit zijn bijvoorbeeld hotelkosten;
- Extra (eerste) huisvestingskosten. Indien een werknemer gratis huisvesting krijgt van een werkgever wordt het bedrag voor de huisvesting als loon belast. Vergoedingen voor meubilair vallen niet onder deze regeling;
- Opslagkosten voor het deel van de boedel dat niet meegaat naar Nederland;
- Reiskosten naar het land van herkomst, bijvoorbeeld voor familiebezoek of gezinshereniging;
- Kosten voor het laten doen van de (Nederlandse) aangifte inkomstenbelasting (inclusief de aanvraag van een voorlopige aanslag en een beoordeling van de opgelegde aanslag);
- Cursuskosten om de Nederlandse taal te leren voor zowel de werknemer als de gezinsleden die met de werknemer verblijven;
- Extra (niet-zakelijke) gesprekskosten voor telefoneren met het land van herkomst;
- Eenmalige kosten van een aanvraag (door de werkgever) van een verklaring over de toepasselijke socialezekerheidswetgeving, zoals, zoals een A1-verklaring of Certificate of Coverage (CoC).

In sommige gevallen wordt de ETK-regeling vormgegeven als cafetariaregeling, ook wel keuzeloonregeling genoemd. Dit houdt in dat de werknemer afziet van loon of verlofuren door het bedingen van een vergoeding, verstrekking of terbeschikkingstelling. Met andere woorden, de werkgever maakt een afspraak met een werknemer om een gedeelte van het bruto loon in te ruilen voor gericht vrijgestelde vergoedingen of verstrekkingen. Dit is enkel mogelijk voor fiscaal belast loon dat uitstijgt boven het wettelijk minimumloon. Bij deze uitruil besparen zowel werknemers als werkgevers op belastingen en sociale premies. Deze onbelaste kostenvergoeding kan worden

12 Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 22, p. 7.
13 Zie Handboek loonheffingen 2024 paragraaf 19.4.5. Hier staat een lijst van voorbeelden die in aanmerking kunnen komen.
14 Zie hiervoor BWBR0016382.

gebruikt voor diverse kostenvergoedingen, zoals een tegemoetkoming voor huisvesting, extra vergoeding voor reizen tussen land van herkomst en Nederland of extra kosten voor levensonderhoud in Nederland.

Het vormgeven van de ETK-regeling als cafetariaregeling leidt tot een aantal bijzonderheden in de uitwerking. Ten eerste maakt de vergoeding bij de cafetariaregeling onderdeel uit van het bruto loon, waar de vergoeding bij de ETK-regeling (of 30%-regeling) boven op het bruto loon komt. Ten tweede kan de uitruiloptie bij de cafetariaregeling worden toegepast na aangaan van de arbeidsovereenkomst in plaats van bij het afsluiten van de arbeidsovereenkomst. Ten derde hoeft het bruto loon bij de cafetariaregeling na uitruil niet meer te passen binnen de cao-schalen. Het vergoeden van ET-kosten met een cafetariaregeling is gebruikelijk in arbeidsintensieve sectoren waar een loon onder de salarisnorm van de 30%-regeling gebruikelijk is. Voorbeelden van sectoren zijn de uitzendbranche en de agrarische sector. [15] In de cao's van deze sectoren staan de voorwaarden voor deze cafetariaregeling nader gespecificeerd.

2.2 Beleidswijzigingen

2.2.1 ETK-regeling

De ETK-regeling is in 2001 opgenomen in art. 15a (oud) Wet LB 1964. De ETK-regeling viel onder het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen. De kosten die voortvloeien uit het hebben van een tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst konden als alternatief op de 30%-regeling één-op-één onbelast vergoed worden voor zover het ging om werkelijke, in redelijkheid gemaakte, extra kosten.[16] In de praktijk werd hiervan gebruikgemaakt indien een werknemer niet voldeed aan de voorwaarden voor de 30%-regeling, of indien de werkelijk gemaakte kosten hoger uitvielen dan de vergoeding die wordt verkregen door middel van de 30%-regeling.

In 2011 is het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen vervallen en vervangen door de huidige werkkostenregeling[17] met als doel om het oude regime te vereenvoudigen en verduidelijken. Daarmee is beoogd om de administratieve lasten te verminderen. De ETK-regeling maakt sindsdien onderdeel uit van de gerichte vrijstellingen van de werkkostenregeling. De enige verandering van de ETK-regeling is het aantal jaren dat de regeling van toepassing is; dit volgt de 30%-regeling.

De invoering van de werkkostenregeling in 2011 trof ook het cafetariasysteem. Het vervallen van het regime van vrije vergoedingen en verstrekkingen heeft ertoe geleid dat veel (voorheen onbelaste) onderdelen van cafetariaregelingen belast werden (onder andere werkkleding, werkgerelateerde apparatuur/gereedschappen, studiereizen incl. verblijf en reis, bedrijfsfitness etc.).[18] De toepasselijkheid van de cafetariaregeling is hierdoor beperkt tot de gerichte vrijstellingen, de vrije ruimte en het ruilen van loon met verlofdagen. Hoewel de aantrekkelijkheid van de cafetariaregeling hierdoor afgenomen is, blijft het een veelgebruikte regeling, met name in combinatie met het vergoeden van ET-kosten (die onder de gerichte vrijstellingen vallen).[19]

15 Een voorbeeld hiervan is de cafetariaregeling in de landbouwsector. Zie Cafetariaregeling_A4_2023_LR_LP.pdf (werkgeverslijn.nl).
16 Zie Besluit van 21 oktober 2005, nr. CPP2005/2378M (oud) Dit besluit is ingetrokken door Besluit 23 van augustus 2013, nr. DGB 2013/70M.
17 Zie art. 31a Wet LB 1964.
18 Zie art. 15(oud) en 15a(oud) Wet LB 1964 (2010).
19 Vakstudie Loonbelasting en Premieheffingen, art. 10 Wet LB 1964, aant. 8.1.6.

2.2.2 Partiële buitenlandse belastingplicht

De keuzeregeling wordt per 2025 afgeschaft. Er geldt een overgangsregeling tot 1 januari 2027 voor werknemers die hier in 2023 al recht op hadden.[20] De doeltreffendheid en doelmatigheid van de keuzeregeling zijn nooit in kaart gebracht.

De voorkoming van dubbele belasting speelt een rol bij de keuzeregeling indien een werknemer in Nederland en tegelijkertijd ook in het thuisland belast wordt. Belastingverdragen voorkomen doorgaans zulke gevallen van dubbele belastingheffing door de heffing toe te wijzen aan een land. Om die reden is in dit onderzoek de voorkoming van dubbele belasting niet verder in kaart gebracht. In een vervolgonderzoek kan gekeken worden naar de rol van belastingverdragen bij het voorkomen van dubbele belasting bij gebruikers van de partiele buitenlandse belastingplicht.

Daarnaast is de keuzeregeling gevoelig voor belastingconstructies en is om die reden opgenomen in de IBO Vermogensverdeling 2022. De reden is dat er gevallen zijn waarin een werknemer in het land van herkomst niet meer als binnenlands belastingplichtig wordt gezien. Zo ontstaat een arbitragemogelijkheid waarin inkomsten volledig onbelast blijven. Het kabinet heeft zichzelf op basis van het IBO-rapport een taakstellende (budgettaire) opdracht gegeven om belastingconstructies aan te pakken. De Kamer heeft de motie van het lid Grinwis c.s. (36 202, nr. 115) aangenomen om de keuzeregeling in deze taakstelling te betrekken. Toen het kabinet nagelaten heeft deze motie uit te voeren, is per amendement de keuzeregeling afgeschaft. Een bijkomende overweging hierbij was dat een versobering in box 2 en 3 niet achter kan blijven op de versoberingen in box 1 (aftopping, verkorte looptijd en verlaging percentages).[21]

2.2.3 30%-regeling

De 30%-regeling is viermaal aangepast. Tabel 2.1 geeft de wijzigingen weer. De volgende paragrafen gaan in op de aanpassingen per parameter in de regeling.

Tabel 2.1 Wijzigingen in de 30%-regeling sinds 2001

Parameter	2001-2011 bedragen in:	2012-2018 €2012	2019-2023 €2019	2024-... €2024
Hoogte van het forfait	30%			20 maanden 30%, 20 maanden 20%, 20 maanden 10% (maximaal 30% van WNT-norm)
Maximale duur	10 jaar	8 jaar	5 jaar	
Afstandsvereiste	Ingekomen werknemer wonend buiten NL op moment van werving; na 5 jaar mogelijkheid tot inspectie van status	>150 km van NL grens (voor minimaal 16 van voorgaande 24 maanden)		

20 Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 69.
21 H. de Vries, 2024, 'Wijzigingen in de 30%-regeling voor ingekomen werknemers per 2024 en 2025', *WFR 2024/53*.

Parameter	2001-2011 bedragen in:	2012-2018 €2012	2019-2023 €2019	2024-... €2024
Deskundigheids-vereiste / salarisnorm	- Beoordeling: opleiding, relevante werkervaring en beloningsniveau - Geen harde inkomenseis - Mogelijkheid toetsing na 5 jaar	Ondergrens €35.000	Ondergrens €37.743	Ondergrens €46.107
		Als <30 jaar en MSc, ondergrens €26.605	Als <30 jaar en MSc, ondergrens €28.690	Als <30 jaar en MSc, ondergrens €35.048
		Als onderzoeker/ANIOS, geen ondergrens		
Keuze voor regeling	Keuze voor 30% of ETK-regeling per loontijdvak		Keuze voor 30%- of ETK-regeling Vanaf 2023 jaarlijkse keuze 30%- of ETK-regeling	

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024)

Hoogte van het forfait

De hoogte van het forfait is in de periode 2001-2024 niet gewijzigd. Het forfait is na de vorige evaluatie niet aangepast omdat bleek dat de kosten gemiddeld ongeveer gelijk waren aan het forfait, waarbij er wel verschillen waren tussen gebruikers en de kosten gedurende de looptijd afnamen. De hoogte van het forfait wordt met het amendement Omtzigt vanaf 2024 stapsgewijs afgebouwd. De afbouw is gemotiveerd in het debat over het pakket Belastingplan 2024. De gedachte is dat de extra kosten van tijdelijk verblijf na twee jaar minder worden, wat kan leiden tot een oneerlijke fiscale behandeling tussen werknemers die structureel in Nederland wonen en gebruikers van de 30%-regeling. Een bijkomende overweging is dat de regeling arbeidsmigratie aanmoedigt. Extra arbeidsmigranten leggen druk op de voorzieningen in Nederland, met name de woningmarkt.

Maximale duur

De maximale duur van e 30%-regeling is in 2012 teruggebracht van tien naar acht jaar voor werknemers die na 1 januari 2012 gebruik maakten van de regeling. Per 1 januari 2019 is deze geldigheidsduur met een nieuwe wetswijziging verder ingekort naar maximaal vijf jaar. De reden voor de inkorting is dat werknemers die er niet voor kiezen zich langdurig in Nederland te vestigen, doorgaans binnen vijf jaar Nederland verlaten. Tevens hebben de meeste landen met een expatregeling een periode van vijf jaar; acht jaar is in internationaal perspectief lang.

De wetgever had initieel besloten deze wijziging voor zowel de nieuwe als de bestaande gevallen te laten gelden.[22] In de tweede nota van wijziging van het Belastingplan 2019 is besloten om toch een overgangsrecht op te nemen. Voor wie de verkorting van de regeling zou leiden tot een einddatum in 2019 of 2020 geldt de einddatum van hun regeling en niet de datum van 1 januari 2019.[23] Voor werknemers met een einddatum in 2021, 2022 of 2023 eindigt de regeling per 31 december 2020.[24]

Voor de maximale duur geldt een kortingsregeling. Dit houdt in dat de looptijd van de 30%-regeling met eerdere perioden van verblijf of tewerkstelling in Nederland wordt verkort. Sinds 2012 is de toetsingsperiode voor deze kortingsregeling 25 jaar. Door deze aanscherping komen werknemers bij terugkeer die eerder een langere tijd in Nederland hebben gewerkt niet meer voor de regeling in aanmerking.

22 Zie Belastingplan 2019, Stb. 2018, nr. 504.
23 Zie Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 15, Tweede nota van wijziging.
24 Zie Kamerstukken II 2018/19, 35 026, nr. 22.

Afstandsvereiste

Het 150-kilometercriterium is ingevoerd om oneerlijke concurrentie tegen te gaan tussen werknemers die uit de grensstreek van Nederland komen en Nederlandse werknemers.[25] Het is immers minder aannemelijk dat werknemers uit de grensstreek 30 procent van hun fiscale loon aan kosten maken. De minimale afstand is bepaald op 150 kilometer. Hierdoor komen werknemers uit Noord-Frankrijk, een groot deel van Duitsland, België, Luxemburg en een klein deel van Engeland niet langer in aanmerking voor deze regeling.

De beperking op basis van woonplaatscriteria zorgde voor zodanige frictie met de EU-verkeersvrijheden dat dit leidde tot een zaak die bij het Europees Hof van Justitie (hierna: HvJ) terechtkwam.[26] De kwestie was of de 30%-regeling als een onkostenvergoeding gezien kon worden, of als een verkapte belastingsubsidie (waar iedereen ongeacht woonplaats recht op zou moeten hebben). Het HvJ stelt dat er sprake is van een onkostenvergoeding voor zover het forfaitaire voordeel systematisch geen aanleiding geeft tot een duidelijke overcompensatie van de werkelijke ETK. In feite gaf het HvJ de Hoge Raad de opdracht dit uit te zoeken. Tot verbazing van auteurs in de fiscale literatuur heeft de Hoge Raad de zaak theoretisch gemotiveerd in plaats van empirisch onderzocht.[27]

De grens blijft onderhevig aan debat. Zo merkten onder andere Kavelaars (2012)[28] en Vleggert (2016)[29] op dat het risico nog steeds bestaat dat de regeling als staatssteun wordt gezien indien sprake is van overcompensatie. Dit raakt ook de bredere discussie over of de regeling naast het vergoeden van kosten ook het vestigingsklimaat beoogt te bevorderen en dus of er sprake is van overcompensatie.[30] In de vorige evaluatie van de 30%-regeling is voorgesteld de 150-kilometergrens te verhogen. In diverse schriftelijke reacties van stakeholders is aangegeven dat de grens min of meer arbitrair is en aanpassing veel discussies tot gevolg zal hebben.[31] Het kabinet heeft de kilometergrens gehandhaafd vanuit het oogpunt van eenvoud en in verband met mogelijke ongewenste grenseffecten.

Deskundigheidsvereiste/ salarisnorm

Vanaf 1 januari 2012 wordt de specifieke deskundigheid getoetst op basis van een salarisnorm.[32] De invulling van het deskundigheidscriterium bleek namelijk te ruim en onduidelijk. De salarisnorm is geïntroduceerd om duidelijkheid te scheppen, eenvoud te bereiken en de budgettaire houdbaarheid van de regeling te waarborgen. De salarisnorm is gedifferentieerd naar leeftijd en functie. De bedragen zijn geïndexeerd volgens een vooraf bepaalde systematiek; deze zijn niet beleidsmatig aangepast.

Vanaf 1 januari 2024 is de Wet normering topinkomens-norm (WNT-norm) als bovengrens ingevoerd voor het loon waarover de 30%-vergoeding mag worden berekend. Voor het gedeelte van het salaris dat deze norm te boven gaat, kan de 30%-regeling vanaf 1 januari 2024 niet meer worden toegepast. Door bij de WNT-norm aan te sluiten mag binnen de 30%-regeling dus maximaal 69.900 euro (2023) onbelast worden vergoed.[33] Deze maatregel is gebaseerd op de evaluatie van de 30%-regeling in 2017. Daaruit bleek dat (onder andere) een verlaging van het

25 Zie Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 3, p. 39.
26 Zie Zaak-Sopora, HvJ EU 24 februari 2015, nr. C-512/13.
27 Zie Zaak-Sopora, HvJ EU 24 februari 2015, nr. C-512/13, m.nt. Vakstudie Nieuws. Zie ook E. Swaving Dijkstra, 2019, 'De 30%-regeling en het staatssteun verbod: voorkomen is beter dan genezen', WFR 2019/152.
28 P. Kavelaars, 2012, 'Staatssteun in the picture', NTFR-B 2012/8.
29 J. Vleggeert, 2016, 'De selectieve overcompensatie van de 30%-regeling', in: Systeem en symmetrie. Deventer: Wolters Kluwer 2016.
30 S.M. van Rijssel & W.R. Kooijman, 2021, 'Het argument van het vestigingsklimaat in het fiscale debat', WFR 2021/178.
31 Zie Kamerstukken II 2017/18, 34 785, nr. 83.
32 Zie Kamerstukken II 2011/12, 33 003, nr. 10.
33 Zie Belastingplan 2023, Stb. 2022, nr. 532.

forfait bij inkomens boven de 100.000 euro mogelijk een positief effect heeft op de doelmatigheid en de doeltreffendheid van de regeling. Dit zou komen doordat het forfait bij hogere inkomens minder goed aansluit bij de daadwerkelijke gemaakte ETK.[34] In de Memorie van Toelichting is benadrukt tegemoet te willen komen aan individuele situaties door ruim boven de 100.000 euro een norm vast te stellen. Er is besloten om aan te sluiten bij een reeds bestaande norm; de WNT-norm. Er was geen duidelijke overgangsregeling opgezet door de wetgever.[35] Ook wordt benadrukt dat voor de individuele gevallen waar de ETK zo hoog zijn, er ook voor gekozen kan worden om de werkelijke kosten onbelast te vergoeden door middel van de ETK-regeling. Verder geldt een overgangsrecht: voor werknemers die voor 1 januari 2023 gebruikmaakten van de regeling is de aftopping pas vanaf 1 januari 2026 van toepassing.[36]

Keuze voor regeling

Het is vanaf 1 januari 2023 voor werknemers verplicht om per kalenderjaar te kiezen voor de ETK-regeling of de 30%-regeling. Die keuze wordt gemaakt ter zake van het eerste loontijdvak van het kalenderjaar waarin de werkgever ET-kosten vergoedt. Deze keuze geldt voor het hele kalenderjaar, zolang de 30%-beschikking in dat kalenderjaar loopt. De gedachte achter de maatregel is dat afwisselend gebruik van de regelingen binnen een jaar ertoe kan leiden dat bij elke 'uitschieter', de meest voordelige variant kan worden gekozen.

2.3 Beleidstheorie

De 30%-regeling is een verbijzondering van de ETK-regeling. De werking van de regelingen is namelijk in de basis hetzelfde. Dit is het onbelast vergoeden van extra kosten van tijdelijk verblijf buiten het land van herkomst in het kader van de dienstbetrekking vanuit de werkgever. De gedachte is dat de vergoeding van deze kosten niet als beloningsvoordeel wordt ervaren. Zo zorgt het vergoeden van deze kosten voor een fiscaal gelijk speelveld tussen gebruikers van deze regelingen en andere werknemers. Dit is voor beide regelingen een doelstelling.

De 30%-regeling en de partiële buitenlandse belastingplicht hebben aanvullende doelen ten opzichte van de ETK-regeling, weergegeven in Tabel 2.2. De 30%-regeling is met een salarisnorm gericht op het specifiek aantrekken van werknemers met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is. Het gemakkelijk aantrekken van deze werknemers maakt Nederland, in verhouding tot andere landen, een aantrekkelijke vestigingsplaats voor bedrijven die deze deskundige werknemers inzetten. Het gebruik van een forfait verlaagt de administratieve lasten ten opzichte van het bijhouden van werkelijke kosten. Deze aanvullende doelen kunnen een rechtvaardiging zijn om een hoger fiscaal voordeel te verlenen dan de gemaakte kosten. De keuzeregeling ondersteunt de 30%-regeling in het aantrekken van deskundige werknemers. Het voorkomt dat een vermogende potentiële gebruiker van de 30%-regeling niet naar Nederland komt door een aanvullende of dubbele heffing op de vermogensinkomsten.

34 Rapport Dialogic, 'Evaluatie 30%-regeling', 1 juni 2017.
35 Zie ook Uitvoeringstoets: Beperken 30%-regeling(mitigerende maatregel) Bijlage bij Kamerstukken II 2022/23, 36202, nr. 3, p.19.
36 Zie Belastingplan 2023, Memorie van Toelichting, Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nr. 3.

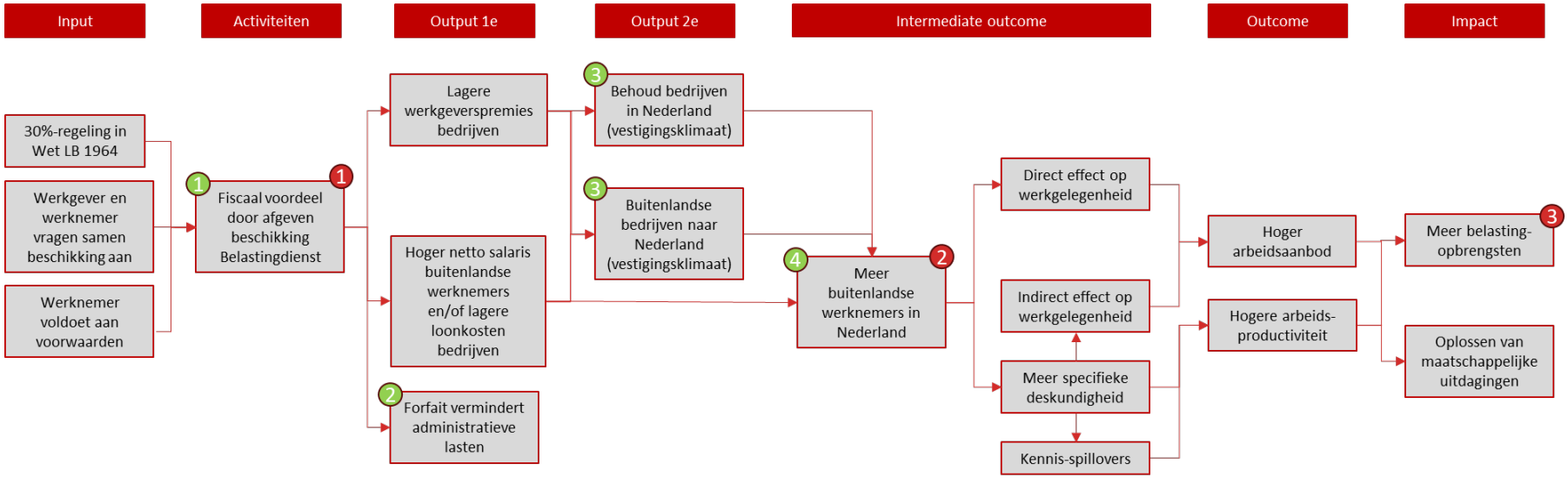
Tabel 2.2 Doelen per regeling

Regeling	Doelen
ETK-regeling	Fiscaal gelijk speelveld creëren tussen ET-werknemers en andere werknemers door ET-kosten onbelast te vergoeden.
30%-regeling	1. Fiscaal gelijk speelveld creëren tussen 30%-werknemers en andere werknemers door ET-kosten onbelast te vergoeden. 2. Het aantrekken van werknemers uit het buitenland met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is. 3. Een bijdrage leveren aan het aantrekkelijk en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat. 4. Het verminderen van de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers.
Partiële buitenlandse belastingplicht	Hogere heffing voorkomen zodat het aantrekkelijk is om in Nederland te komen werken voor 30%-gebruikers die belastingplichtig zijn in box 2 en/of box 3.

Bron: SEO Economisch Onderzoek

Figuur 2.2 en Figuur 2.3 beschrijven de gereconstrueerde beleidstheorieën van de ETK-regeling en de 30%-regeling, met daarin de partiële buitenlandse belastingplicht. De figuur is een keten van oorzaak-gevolgrelaties met veronderstelde mechanismen en beoogde effecten van beleid. Elke stap in de beleidstheorie is een hypothese in dit onderzoek. Een regeling is doeltreffend wanneer alle stappen in de beleidstheorie werken zoals beoogd. Bij sommige stappen staan er groene en/of rode cijfers. Groene cijfers zijn de doelen van de regelingen en rode cijfers zijn neveneffecten. Neveneffecten zijn een (bij beleidsmakers bekend) onbedoeld effect van beleid en behoren tot de doelmatigheid van de regelingen. De volgende paragrafen beschrijven de beleidstheorie per regeling.

Figuur 2.2 Reconstructie van de beleidstheorie van de 30%-regeling



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024)

Noot: Groene cijfers zijn de doelen van de regeling: fiscaal gelijk speelveld creëren tussen 30%-werknemers en andere werknemers door ET-kosten onbelast te vergoeden (doel 1), het verminderen van de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers (doel 2), een bijdrage leveren aan het aantrekkelijk en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat (doel 3) en het aantrekken van werknemers uit het buitenland met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is (doel 4).
Rode cijfers zijn neveneffecten: risico op te hoge vergoeding door forfaitaire aanpak (neveneffect 1), verdringing van rivaliserende goederen of diensten (neveneffect 2) en grondslagerosie in andere landen (neveneffect 3).

2.3.1 30%-regeling en partiële buitenlandse belastingplicht

Input

De werknemer moet voldoen aan de voorwaarden van de 30%-regeling (zie paragraaf 2.1) om hiervoor in aanmerking te komen, zoals de salarisnorm en het afstandsvereiste. Naast de voorwaarden is de regelgeving van de 30%-regeling vastgelegd in het Uitvoeringsbesluit LB 1965. De werkgever en de werknemer vragen gezamenlijk een beschikking voor de 30%-regeling aan bij de Belastingdienst; deze input is nodig voor de uitvoering. Zij worden bij de aanvraag veelal ondersteund door een externe adviseur. In de meeste gevallen begint de werknemer al voordat de beschikking is afgegeven; de werknemer is in dat geval dus niet vooraf volledig zeker van goedkeuring.

Activiteiten

De Belastingdienst geeft de beschikking af. Zij controleert of een aanvraag voldoet aan de voorwaarden. In sommige gevallen werkt de Belastingdienst samen met convenanthouders. Indien dat het geval is, geeft de Belastingdienst de beschikkingen af op basis van de aangeleverde gegevens. De Belastingdienst controleert dan jaarlijks steekproefsgewijs het functioneren van convenanthouders.

Met het afgeven van de beschikking wordt het fiscaal voordeel toegekend. [37] De forfaitaire benadering heeft tot gevolg dat de werkelijke (netto) extraterritoriale kosten voor belastingplichtigen sterk kunnen verschillen. Een deel van de gebruikers maakt immers minder kosten dan waar zij een vergoeding voor krijgt en profiteert van hetzelfde fiscale voordeel. Het onbedoelde effect (rode 1 in de figuur) is dat deze groep een te hoge fiscale vergoeding ontvangt. Dit betekent dat de onbelaste vergoeding beduidend hoger is dan de werkelijke kosten. Dit is in het bijzonder relevant bij de toepassing van de keuzeregeling (i.e. partiële buitenlandse belastingplicht). Er kan namelijk een situatie ontstaan dat een werknemer in het land van herkomst niet meer als inwoner wordt gezien, wat kan leiden tot belastingvrijdom (i.e. het bezit wordt nergens in de heffing betrokken).

Output 1e

De forfaitaire toepassing leidt tot lagere administratieve lasten ten opzichte van de ETK-regeling, aangezien de werkelijke kosten niet geadministreerd hoeven te worden zoals bij de ETK-regeling. Dit is een doel van de regeling (groene 2 in de figuur).

Er hoeven geen werkgeverspremies afgedragen te worden over de onbelaste vergoeding (de 30 procent). Dit is een bescheiden effect. Het maximumpremieloon werknemersverzekeringen is in 2024 namelijk 71.628 euro. Boven dit loon hoeven dus geen premies afgedragen te worden.

De toepassing van de 30%-regeling leidt tot een fiscaal voordeel. Het fiscale voordeel leidt tot een hoger netto loon voor de werknemer en/of lagere loonkosten voor het bedrijf doordat er met het fiscale voordeel rekening wordt gehouden in het vaststellen van het loon. De verdeling van het fiscaal voordeel tussen werkgever en werknemer hangt af van de onderhandelingsmacht van werkgever en werknemer (Kleven et al. 2013).

Output 2e

Het bieden van een hoger netto loon en/of hebben van lagere loonkosten maakt het voor bedrijven gemakkelijker om werknemers (de doelgroep van de 30%-regeling) aan te trekken; lagere werkgeverspremies leveren hierbij ook

[37] Fiscaal voordeel houdt in lagere lasten; dit betekent niet dat deze werknemers worden bevoordeeld ten opzichte van andere werknemers.

een kleine bijdrage. Dit maakt Nederland een aantrekkelijkere vestigingsplaats voor bedrijven die deze werknemers in dienst hebben. Het gevolg is dat meer bedrijven in Nederland blijven en zich vestigen in Nederland. Het verbeteren van het vestigingsklimaat is een doel van de regeling (groene 3 in figuur). Een groter aantal bedrijven leidt daarmee tot het aantrekken van meer buitenlandse werknemers naar Nederland dan zonder de 30%-regeling het geval zou zijn.

Intermediate outcome

Er komen meer buitenlandse werknemers, met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is, naar Nederland door de 30%-regeling – dit is het derde doel van de regeling (groene 4 in figuur). Schaars betekent dat het arbeidsaanbod in uren en personen lager is dan de arbeidsvraag of dat de kwaliteit van het arbeidsaanbod onvoldoende aansluit bij de arbeidsvraag (SEO, 2023). De mechanismen zijn het hogere netto loon (direct) en het verbeteren van het vestigingsklimaat voor de bedrijven die deze werknemers in dienst nemen (indirect).

Het effect van de 30%-regeling op de migratiebeslissing hangt af van een breder palet aan migratiemotieven en externe ontwikkelingen. Enerzijds zijn dit economische motieven, zoals het kunnen verdienen van een hoger loon. De mate waarin een werknemer in staat is een hoger loon te verdienen hangt af van de arbeidsvraag in Nederland, in andere bestemmingslanden en in het herkomstland. De arbeidsvraag en daarmee de lonen worden gedreven door de conjuncturele ontwikkeling (CPB, 2024). Anderzijds zijn dit niet-economische motieven, zoals sociale netwerken in bestemmingslanden. Kennismigranten nemen over het algemeen goed geïnformeerde migratiebeslissingen waarbij ze actief leden van hun netwerk raadplegen (SEO, 2010). De ontwikkeling van sociale netwerken in bestemmingslanden is in grote mate padafhankelijk (exogeen), waarbij een groter netwerk verdere migratie stimuleert (Mahroum, 2000).

Meer buitenlandse werknemers heeft als neveneffect dat dit kan leiden tot verdringing op de woningmarkt. Breder gesteld kan er sprake zijn van verdringing in het gebruik van alle rivaliserende goederen of diensten. Bij rivaliserende goederen of diensten gaat het gebruik van de ene consument ten koste van het gebruik van een andere consument. Voorbeelden zijn woningen, kinderopvang, zorg of het onderwijs. In dit onderzoek concentreren we ons op de woningmarkt. De reden hiervoor is dat bij de overige voorbeelden verdringing primair een probleem is op de korte termijn, aangezien de verdringing zich snel kan oplossen doordat het aanbod van deze goederen of diensten toeneemt in lijn met de (gestegen) vraag. Bij woningen duurt dit aanpassingsproces langer omdat het woningaanbod vrijwel niet reageert op een stijging van de prijzen (CPB, 2017).

Box 2.1 Verdringing op de arbeidsmarkt door kenniswerkers?

Verdringing op de arbeidsmarkt door kenniswerkers maakt geen onderdeel uit van de beleidstheorie. Het doel is immers om werknemers aan te trekken met vaardigheden die niet of schaars aanwezig zijn op de arbeidsmarkt. Voor Nederlandse hoogopgeleiden is geen bewijs van verdringing door migratie, onder meer doordat de arbeidsvraag naar deze werknemers al decennia sneller groeit dan het aanbod (CPB & SCP, 2018). Ook is er geen verband aangetoond tussen de toename van migratie in sectoren en de loongroei in die sectoren (CPB, 2018). Het is uiteraard mogelijk dat verdringing wel optreedt in individuele gevallen. Bij deze gevallen werkt de beleidstheorie niet zoals beoogd (i.e. de rest van het pijlenschema gaat niet op).

Bron: SEO Economisch Onderzoek

Meer hoger gekwalificeerd personeel uit het buitenland heeft een direct effect en een indirect effect. Het directe effect is dat er meer uren worden gewerkt en de specifieke deskundigheid toeneemt. Dit verhoogt het

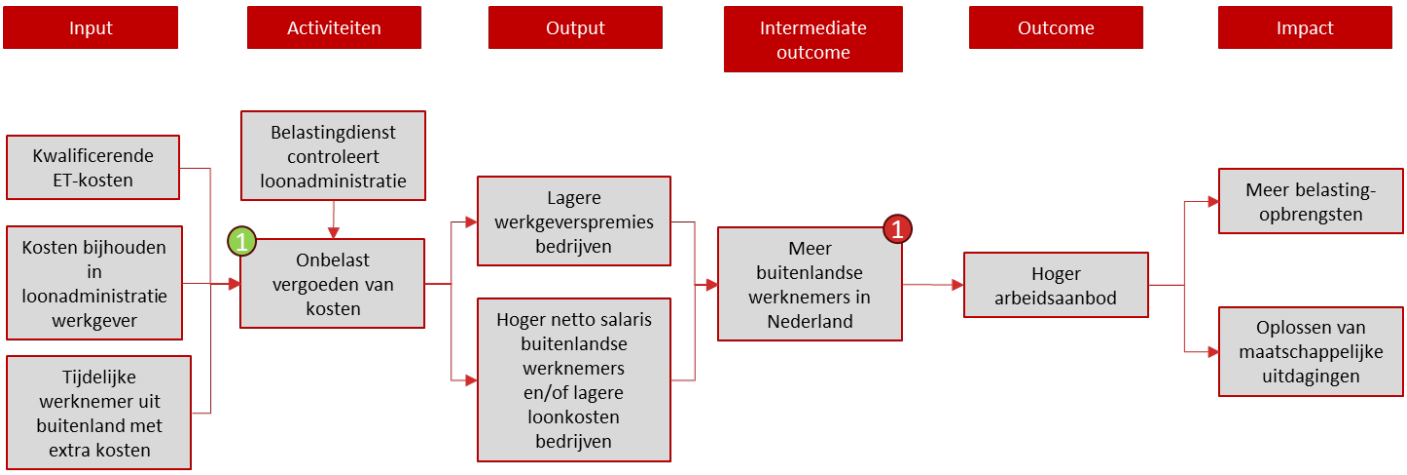
arbeidsaanbod en verhoogt de arbeidsproductiviteit omdat deze werknemers productiever zijn dan gemiddeld. Het indirecte effect is dat de inzet van deskundigheid leidt tot kennis-spill-overs bij andere werknemers (Duranton & Puga, 2003) en meer banen voor andere werknemers (Moretti, 2017). De kennis-spill-overs komen tot uitdrukking in hogere lonen bij andere werknemers. Meer kennis draagt bij aan een hogere arbeidsproductiviteit. De banen zijn het gevolg van een toegenomen vraag naar diensten die vooral laaggeschoolden uitvoeren. Het aantrekken van een nieuwe wetenschapper of ICT'er vergroot bijvoorbeeld de vraag naar lokale diensten zoals taxichauffeurs en kappers. Het aanbod van deze diensten vergroot het arbeidsaanbod.

Outcome en impact

Een hogere arbeidsproductiviteit (bbp per gewerkt uur) en hoger arbeidsaanbod (aantal gewerkte uren) betekent gezamenlijk een hogere toegevoegde waarde (bbp). Een hogere toegevoegde waarde vergroot de belastingopbrengsten. Een neveneffect is dat deze opbrengst ten koste gaat van de belastinginkomsten van andere landen (Godar et al., 2021). Arbeidsinzet in Nederland leidt immers direct tot minder arbeidsinzet elders. Door het leveren van toegevoegde waarde dragen deze werknemers bij aan het oplossen van maatschappelijke uitdagingen in Nederland. Dit kan ook wel gekenmerkt worden als brede welvaart of bijdragen die niet tot uitdrukking komen in het bbp. Voorbeelden van maatschappelijke uitdagingen zijn de energietransitie of de overgang naar een circulaire economie.

2.3.2 ETK-regeling

Figuur 2.3 Reconstructie van de beleidstheorie van de ETK-regeling



Bron: SEO Economisch Onderzoek

Noot: Het groene cijfer is het doel van de regeling (fiscaal gelijk speelveld creëren) en het rode cijfers is een neveneffect dat meer buitenlandse werknemers kan leiden tot verdringing op de woningmarkt.

Activiteiten

De Belastingdienst controleert steekproefsgewijs de loonadministratie. Indien aan alle voorwaarden wordt voldaan, worden de ET-kosten onbelast vergoed of ingeruild met een cafetariaregeling. Het onbelast vergoeden van ET-kosten is het doel van de regeling (groene 1 in de figuur). Met deze vergoeding wordt aangesloten bij de werkelijk door de werknemer gemaakte kosten. De regeling verhindert dat de vergoeding die werknemers ontvangen voor gemaakte kosten met een overwegend zakelijk karakter belast wordt als loon. Zonder de ETK-regeling zou een buitenlandse werknemer op achterstand staan. Door de ETK-regeling ontstaat er dus een gelijk speelveld tussen ET-werknemers en andere werknemers. Een verschil met de beleidstheorie van de 30%-regeling is dat een te hoge

vergoeding geen onderdeel uitmaakt van de beleidstheorie, aangezien de insteek is dat werkelijk gemaakte kosten worden vergoed.

Output

Het onbelast vergoeden van kosten leidt net zoals bij de 30%-regeling tot een fiscaal voordeel. Het fiscale voordeel leidt tot een hoger netto loon voor de werknemer en/of lagere loonkosten voor het bedrijf doordat er met het fiscale voordeel rekening wordt gehouden in het vaststellen van het loon (binnen de kaders van de wet). Ook zijn de werkgeverspremies lager. Een verschil met de beleidstheorie van de 30%-regeling is de veronderstelling dat de 30%-regeling een bijdrage levert aan het vestigingsklimaat. De bedrijven die gebruikmaken van werknemers met een hoger salaris en specifieke deskundigheid zijn namelijk internationaal mobieler.

Input

Om gebruik te maken van de ETK-regeling moet er sprake zijn van een ET-werknemer die ET-kosten maakt. Een ET-werknemer is een tijdelijke werknemer uit het buitenland die extra kosten maakt. De categorieën ET-kosten zijn een open begrip, die wel verduidelijkt zijn in een besluit van de staatssecretaris van Financiën.[38] De meest voorkomende kosten zijn huisvesting, hogere kosten voor levensonderhoud en vervoerskosten van en naar het land van herkomst. De kosten worden bijgehouden in de loonadministratie van de werkgever.

Outcome

Het fiscale voordeel kan indirect leiden tot meer buitenlandse werknemers in Nederland dan zonder de ETK-regeling het geval zou zijn en dit verhoogt het arbeidsaanbod.[39] Dit gebeurt via twee mechanismen. Het eerste mechanisme is dat het fiscale voordeel voor werknemers het aantrekkelijker maakt om naar Nederland te komen. Het tweede mechanisme is dat het fiscale voordeel voor werkgevers kan leiden tot het werven van buitenlandse werknemers om de ETK-regeling te kunnen toepassen. Dat er meer buitenlandse werknemers zijn, heeft hetzelfde neveneffect (rode 1 in figuur) als bij de 30%-regeling, namelijk dat er sprake kan zijn verdringing op de woningmarkt.

Box 2.2 Verdringing op de arbeidsmarkt door ET-werknemers?

Verdringing op die arbeidsmarkt als gevolg van de ETK-regeling komt naar verwachting vrijwel niet voor. Deze migranten werken veelal in banen waar Nederlandse werklozen zich niet of nauwelijks voor aanbieden (SZW, 2014)[40]. In dat geval is het arbeidsaanbod complementair en is er geen sprake van verdringing. Een grotere krapte op de arbeidsmarkt versterkt dit effect doordat Nederlandse werklozen meer baankansen hebben. Dat er in het buitenland complementair arbeidsaanbod te vinden is blijkt uit recent onderzoek van UWV (2023). Voor 70 procent van 166 tekortberoepen in Nederland is voldoende arbeidsaanbod te vinden in andere Europese landen, zoals schoonmakers, secretaresses en keukenhulpen.

Voor zover er wel verdringing plaatsvindt, is dit erg lastig causaal aan te tonen door gebrek aan exogene variatie in de komst van migranten (Borjas, 2015). De voor ET-werknemers best vergelijkbare Nederlandse studie richt zich op verdringing in de bouw, tuinbouw, voedingsindustrie en het wegtransport (SEO, 2014). Uit deze studie blijkt dat laagopgeleiden, jongeren en mensen met een migratieachtergrond de risicogroepen zijn voor verdringing, maar dat deze groepen niet in grote mate uitstromen naar werkloosheid of inactiviteit. Verdringing door arbeidsmigratie komt dus beperkt voor. Werkgevers dragen lagere kosten aan als belangrijkste motief om voor arbeidsmigranten te kiezen. Dit hangt volgens hen samen met een lager reserveringsloon, grotere flexibiliteit in de inzetbaarheid en bereidheid om zwaarder werk te doen (SEO, 2014). De ETK-regeling wordt hierbij niet genoemd.

38 Zie hiervoor BWBR0016382.

39 Gesprekspartners hebben gesuggereerd dat er mogelijke neveneffecten zijn op sectorstructuur. Potentiële mechanismen zijn arbeidsvraag van migranten in andere sectoren en een opwaartse mobiliteit van lokale werkenden door substitutie (D'Amuri & Peri, 2014). De omvang van deze (potentiële) effecten is echter zeer bescheiden, gezien het aantal arbeidsmigranten dat *door* de ETK-regeling naar Nederland is gekomen zeer beperkt is.

40 SZW (2014). Monitor Arbeidsmarkt 2014.

De bereidheid van arbeidsmigranten om akkoord te gaan met een lager loon leidt wel tot andere problemen. Voorbeelden hiervan zijn schijnzelfstandigheid, ontduiking van cao-afspraken of een werknemer een lager loon betalen dan het wettelijk minimumloon. Ook kan de beschikbaarheid van arbeidsmigranten op gespannen voet staan met investeringen in arbeidsbesparende technologie of scholing van werknemers. Deze neveneffecten vallen buiten de scope van dit onderzoek.

Bron: SEO Economisch Onderzoek

Impact

Een hoger arbeidsaanbod draagt bij aan meer belastingopbrengsten en het oplossen van maatschappelijke uitdagingen. Maatschappelijke uitdagingen vragen namelijk in sommige gevallen om een combinatie van kennisintensieve arbeid en kennisextensieve arbeid. Een gestileerd voorbeeld zijn wetenschappelijke onderzoekers om zonnepanelen efficiënter te maken en uitvoerende krachten om de zonnepanelen te installeren. Een verschil met de beleidstheorie van de 30%-regeling is de veronderstelling dat de arbeidsinzet van ETK-gebruikers niet of zeer beperkt leidt tot kennis-spill-overs of extra banen. Kennis-spill-overs zijn namelijk hoog bij kennisintensieve banen en laag bij kennisextensieve banen (Venhorst, 2016). Het aantal extra banen hangt sterk af van de vraag naar diensten van deze werknemers. De extra vraag is beperkt bij werknemers met een laag salaris die tijdelijk in Nederland werken.

2.4 Internationale vergelijking

In Europa hebben elf andere landen een soortgelijke expatregeling. Tabel 2.3 bevat een overzicht van de regelingen voor de verschillende landen in Europa en vergelijkt deze op een aantal karakteristieken van de regeling. Van de elf landen hanteren acht landen (België, Cyprus, Frankrijk, Ierland, Italië, Luxemburg, Oostenrijk en Zweden) een vergelijkbare regeling als die van Nederland waarbij een vrijstelling geldt voor een deel van het binnenlandse loon. Onderlinge verschillen zijn met name terug te vinden in de toepassing (Ierland en Cyprus stellen enkel inkomen vrij voor de inkomstenbelasting, niet voor de sociale premies. In België zijn sociale premies aftrekbaar en is de regeling dus enkel van toepassing op het belastbare inkomen voor de inkomstenbelasting. De overige drie landen (Denemarken, Finland en Spanje) hanteren een vast belastingtarief.

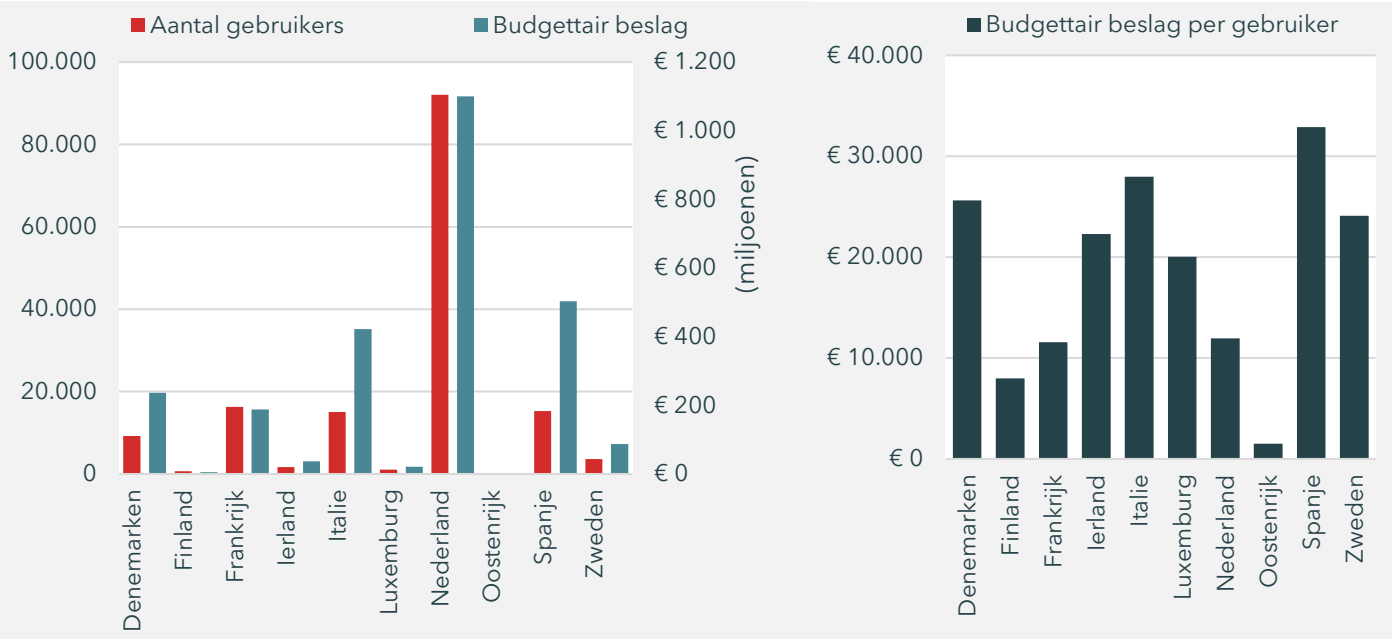
Tabel 2.3 Internationale vergelijking

Land	Type	Regeling	Duur	Vereiste residentie	Vereiste deskundigheid	Vereiste inkomen
België	Vrijstelling	30% van het loon tot € 300.000	8 jaar	5 jaar geen eerder verblijf en 150km grens	Nee	€ 75.000 (2024)
Cyprus	Vrijstelling	(a) 50% van het loon (b) 20% van het loon (minimaal € 8.550)	(a) 17 jaar (b) 7 jaar	(a) 15 jaar geen eerder verblijf of (b) 3 jaar geen eerder verblijf	Nee	€ 55.000 (2024)
Denemarken	Vlaktaks	32,84%	7 jaar	10 jaar geen eerder verblijf	Nee	€ 10.069 (2024)
Finland	Vlaktaks	32%	7 jaar	5 jaar geen eerder verblijf	Ja	€ 69.600 (2024)
Frankrijk	Vrijstelling	30% van het loon	9 jaar	5 jaar geen eerder verblijf	Nee	€ 100.000 (2024)
Ierland	Vrijstelling	30% van het loon boven € 100.000 (tot € 1.000.000)	5 jaar	5 jaar geen eerder verblijf	Nee	
Italië	Vrijstelling	50% van het loon tot € 600.000	On-beperkt	3 jaar geen eerder verblijf en minimaal 4 jaar blijvend verblijf	Ja	
Luxemburg	Vrijstelling	30% van het loon tot € 166.667	8 jaar	5 jaar geen eerder verblijf en 150km grens	Ja	€ 75.000 (2024)
Nederland	Vrijstelling	30% van het loon	5 jaar	25 jaar geen eerder verblijf en 150km grens voor 16/24 maanden	Nee	€ 46.107 (2024)
Oostenrijk	Vrijstelling	20% van het loon tot € 10.000	5 jaar	10 jaar geen eerder verblijf en moet een buitenlands adres behouden	Nee	
Spanje	Vlaktaks	24% voor eerste € 600.000, daarna 47%	6 jaar	10 jaar geen eerder verblijf	Nee	
Zweden	Vrijstelling	25% van het loon	7 jaar	5 jaar geen eerder verblijf	Ja	€ 9.900 (2024)

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. nationale regelingen

In Figuur 2.4 is te zien dat Nederland relatief gezien een groot aantal gebruikers heeft. Ook is het budgettair beslag het grootst, dit hangt echter samen met het aantal gebruikers. Als we het budgettair beslag per gebruiker beschouwen, neemt Nederland een middenpositie in. De verschillen tussen landen zijn niet te verklaren op basis van verschillen in het gedragseffect. De aantrekkelijkheid van Nederland ten opzichte van andere landen komt onder andere ook door niet-fiscale factoren. Hierbij kan gedacht worden aan e.g. het gebruik van de Engelse taal, de infrastructuur, de zorg etc., maar dit is niet onderzocht, noch bekend.

Figuur 2.4 Nederland heeft een groot aantal gebruikers, met een middelhoog budget per gebruiker



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. DIW Berlin & EU Tax Observatory

Noot: De cijfers over Italië betreffen een oude (vergelijkbare regeling). Over België (nieuwe regeling) en Cyprus zijn geen data beschikbaar.

3 30%-regeling en partiële buitenlandse belastingplicht

De 30%-regeling stimuleert kennismigranten om naar Nederland te komen en levert daarmee ook een bijdrage aan het vestigingsklimaat.

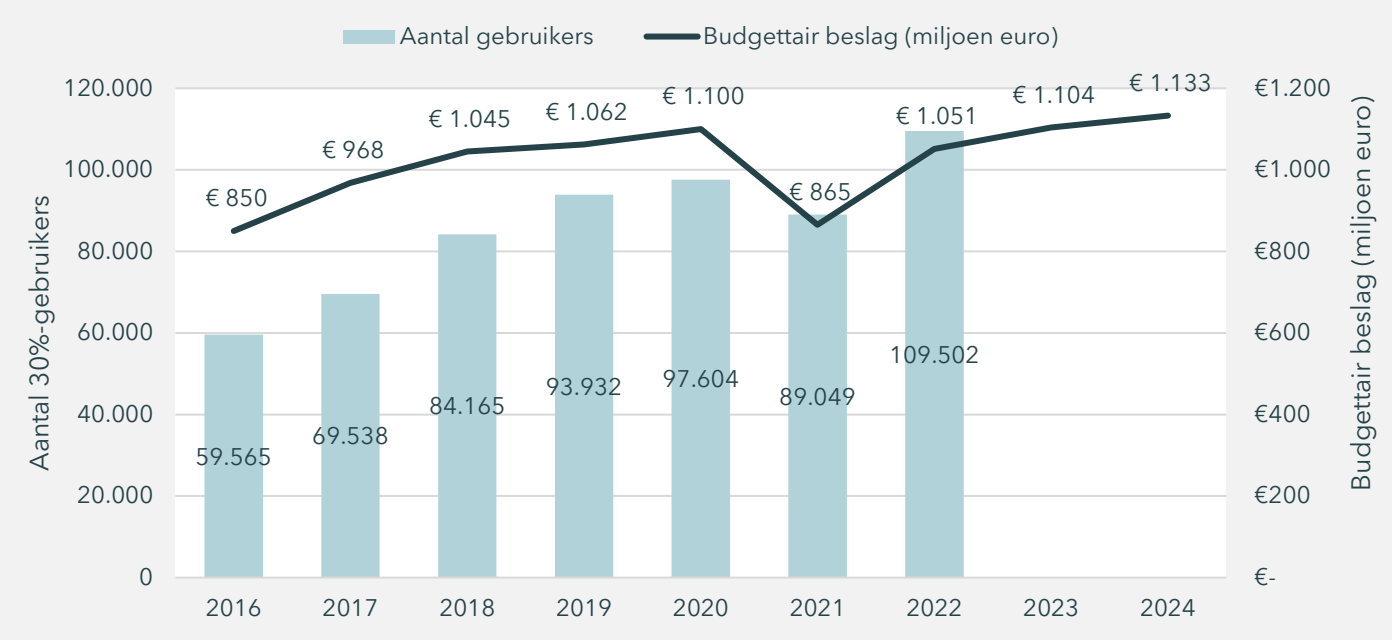
3.1 Doelbereik

3.1.1 Gebruik regelingen

30%-regeling

Figuur 3.1 laat zien dat het aantal gebruikers en het budgettair beslag per jaar beide trendmatig zijn gestegen in de periode 2016-2023, met een beperkte daling in zowel het aantal gebruikers als het budgettaire beslag in 2021 die samenvalt met de reisbeperkingen tijdens de coronacrisis.[41] Niet alle migranten komen in aanmerking voor de 30%-regeling, zoals zij die een te laag inkomen ontvangen of te oud zijn (ouder dan 30 jaar) om in aanmerking te komen voor de jonge masternorm.

Figuur 3.1 Aantal gebruikers en budgettair beslag



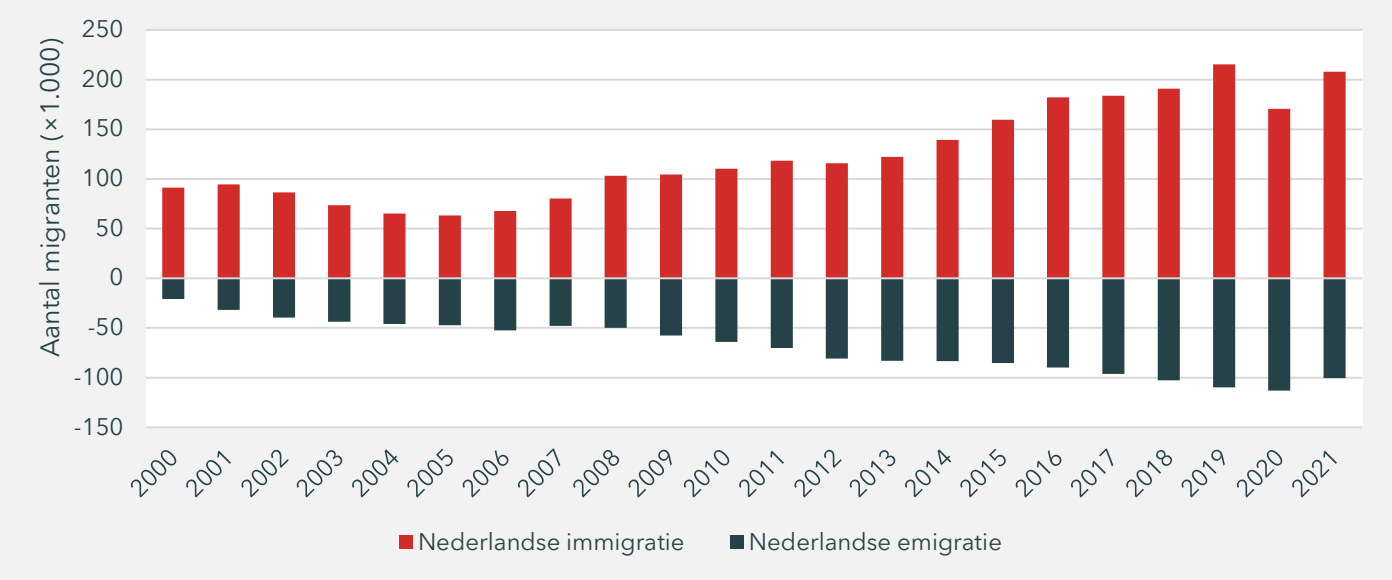
Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024) o.b.v. CBS Microdata (2022 is het laatste jaar waarover gegevens beschikbaar zijn) en Rijksbegroting (2024 is het laatste jaar waarover gegevens beschikbaar zijn)

De stijging over de gehele periode hangt samen met de wereldwijde toename in internationale arbeidsmigratie. Zo is het aantal mensen dat naar de EU kwam voor werk van buiten de EU gestegen van ongeveer 750 duizend in 2017

41 De Belastingdienst registreert een kennismigrant die bij baanwisseling opnieuw de 30%-regeling aanvraagt twee keer, maar in de CBS Microdata zijn deze dubbelingen geschoond.

naar ongeveer 1,6 miljoen in 2022. Migratie naar en vanuit Nederland is de laatste twee decennia toegenomen. Figuur 3.2 laat deze totale migratiestatistieken zien sinds 2000. Uit de figuur blijkt dat Nederland meer migranten aantrekt dan er naar het buitenland vertrekken. Onder deze migranten is het percentage werkenden de laatste jaren toegenomen (van 61,1 procent in 2015 naar 66,8 procent in 2021), is de werkloosheid gedaald (van 12,1 procent in 2015 naar 7,9 procent in 2021) en is de participatiegraad toegenomen (van 69,5 procent in 2015 naar 72,6 procent in 2021). Al met al trekt Nederland dus steeds meer werkende migranten aan.

Figuur 3.2 Aantal migranten van en naar Nederland



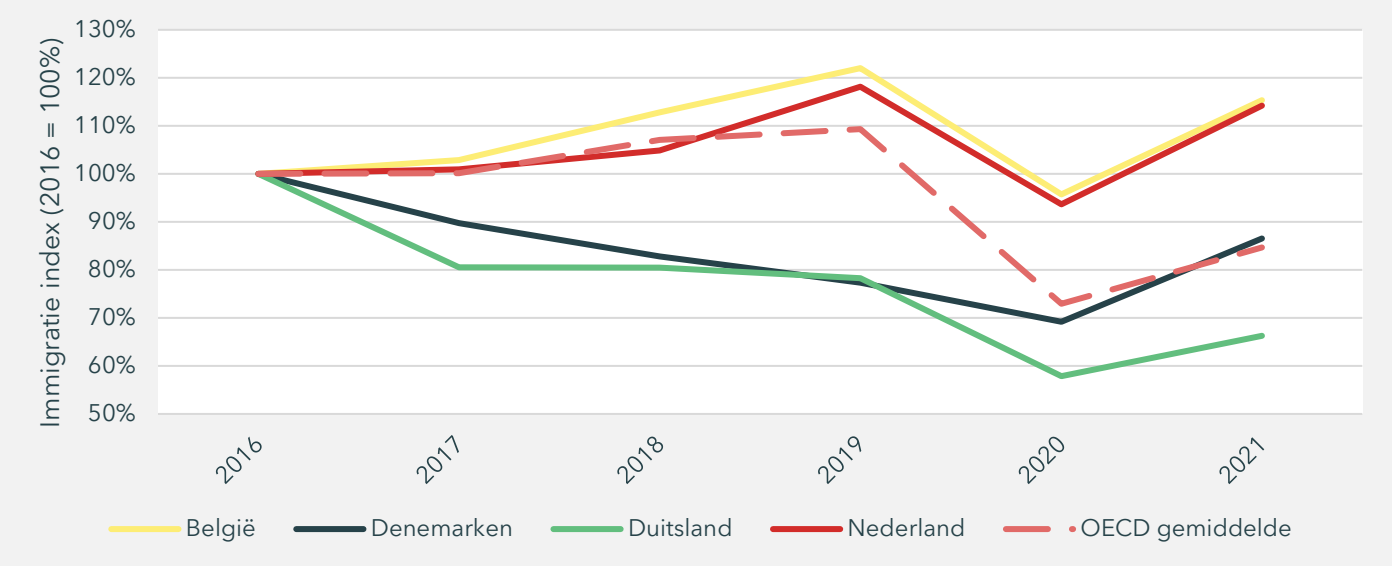
Bron: OECD International Migration Database (2024)

Figuur 3.3 toont hoe de migratie naar Nederland zich sinds 2016 tot 2021 heeft ontwikkeld vergeleken met een selectie buurlanden en met het OECD gemiddelde.[42] De migratiestatistieken voor Nederland volgen gedurende de periode 2016-2021 een zeer vergelijkbaar patroon als die van België. In de figuur is te zien dat de migratie naar Nederland in 2016-2018 op het OECD-gemiddelde[43] ligt (de rode lijn versus de stippellijn) maar dat de migratie bovengemiddeld is in 2019 en in 2021. Tevens daalt deze gedurende de pandemie minder hard dan elders.

42 Doordat de landen qua totale omvang en totale migratie sterk van elkaar kunnen verschillen, drukken we de ontwikkelingen uit in de vorm van indexcijfers. We nemen het jaar 2016 als basisjaar en vergelijken de jaren erna met dit basisjaar.

43 Dit gemiddelde is exclusief het Verenigd Koninkrijk, waarvoor de migratiestatistieken niet beschikbaar zijn sinds het begin van de pandemie.

Figuur 3.3 Ontwikkelingen in immigratie voor Nederland vergeleken met OECD-buurlanden en het OECD-gemiddelde



Bron: OECD International Migration Database (2024)

Tabel 3.1 geeft per cohort (gebruikers die in een bepaald jaar instromen) het gebruik van de 30%-regeling weer. De meeste gebruikers van de 30%-regeling die in een bepaald jaar naar Nederland komen, maken vrijwel allemaal in het volgende jaar ook nog gebruik daarvan. Alleen 2020 vormt hierop een uitzondering, waarschijnlijk door COVID-19. Drie jaar na de komst in Nederland maakt gemiddeld 91 procent nog gebruik van de regeling, na vijf jaar is dit 63 procent. Dit toont aan dat elk jaar een deel van de 30%-gebruikers Nederland verlaat, ook al hebben ze in dat jaar nog recht op de 30%-regeling. Voor de instroom in 2016 valt op dat tussen t+5 (2021) en t+6 (2022) het gebruik met 60 procentpunt afneemt tot 3 procent. Dit komt overeen met het verval van het recht op de 30%-regeling, met uitzondering van een kleine groep die bijvoorbeeld pas laat in 2016 is gekomen en dus in 2022 nog een korte periode recht heeft op de regeling. Het restant valt waarschijnlijk onder de overgangsregeling. Voor andere jaren zijn deze data nog niet beschikbaar. Het patroon van vertrek is vergelijkbaar tussen gebruikers van verschillende leeftijdsgroepen, maar gebruikers die bij instroom onder de 30 jaar zijn, blijven gemiddeld langer in Nederland.

De data in Tabel 3.1 zeggen niet noodzakelijk iets over de verblijfsduur. Zo werkt 55 procent van alle 30%-gebruikers in 2016 (met instroom in of voor 2016) in 2022 nog in Nederland. Het overgrote deel hiervan heeft geen recht meer op de 30%-regeling, maar is dus wel in Nederland blijven werken. Van de nieuwe 30%-gebruikers in 2017-2019, werkt 80 tot 90 procent nog in Nederland in 2022.

Tabel 3.1 Verloop van gebruik per cohort gebruikers 30%-regeling

Jaar	Instroom 30%-gebruikers	Aandeel dat nog gebruikmaakt van 30%-regeling					
		t+1	t+2	t+3	t+4	t+5	t+6
2016	19.254	99,7%	98,7%	96,8%	94,8%	63,0%	3,0%
2017	22.811	99,5%	97,8%	96,4%	78,4%	63,6%	n.v.t.
2018	27.579	99,1%	98,4%	84,4%	77,7%	n.v.t.	n.v.t.

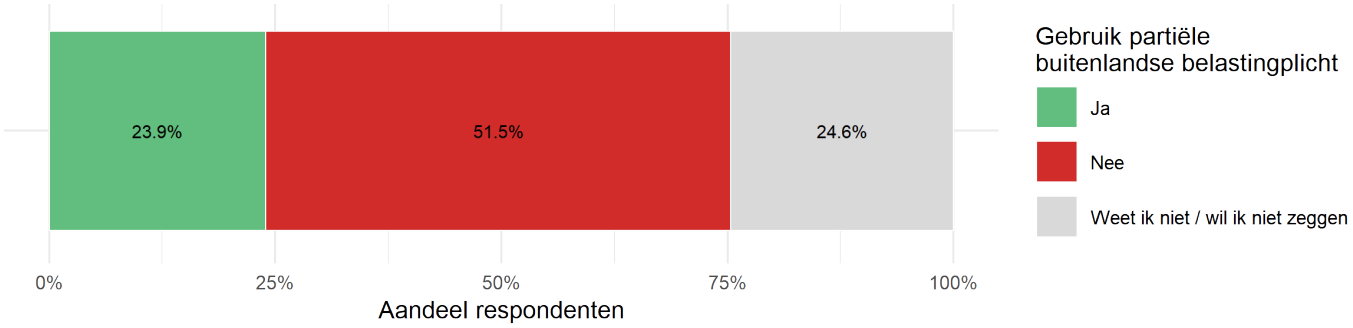
Jaar	Instroom 30%-gebruikers	Aandeel dat nog gebruikmaakt van 30%-regeling					
		t+1	t+2	t+3	t+4	t+5	t+6
2019	29.658	99,6%	90,7%	85,8%	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.
2020	22.742	92,9%	87,9%	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.
2021	30.884	97,7%	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.
2022	46.042	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.	n.v.t.
Gemiddeld	28.424	98,1%	94,7%	90,8%	83,6%	63,3%	3,0%

Bron: SEO Economisch Onderzoek o.b.v. CBS Microdata

Partiële buitenlandse belastingplicht

Uit de enquête[44] blijkt dat bijna 24 procent van de gebruikers van de 30%-regeling ook gebruikmaakt van de partiële buitenlandse belastingplicht. Wanneer alleen wordt gekeken naar respondenten die ja of nee invullen (i.e. zonder 'Weet ik niet / wil ik niet zeggen'), stijgt het aandeel gebruikers naar bijna 32 procent. De partiële buitenlandse belastingplicht voorziet daarmee kennelijk in een behoefte voor een aanzienlijk deel van de gebruikers van de 30%-regeling.

Figuur 3.4 Bijna een kwart van de respondenten maakt gebruik van de partiële buitenlandse belastingplicht

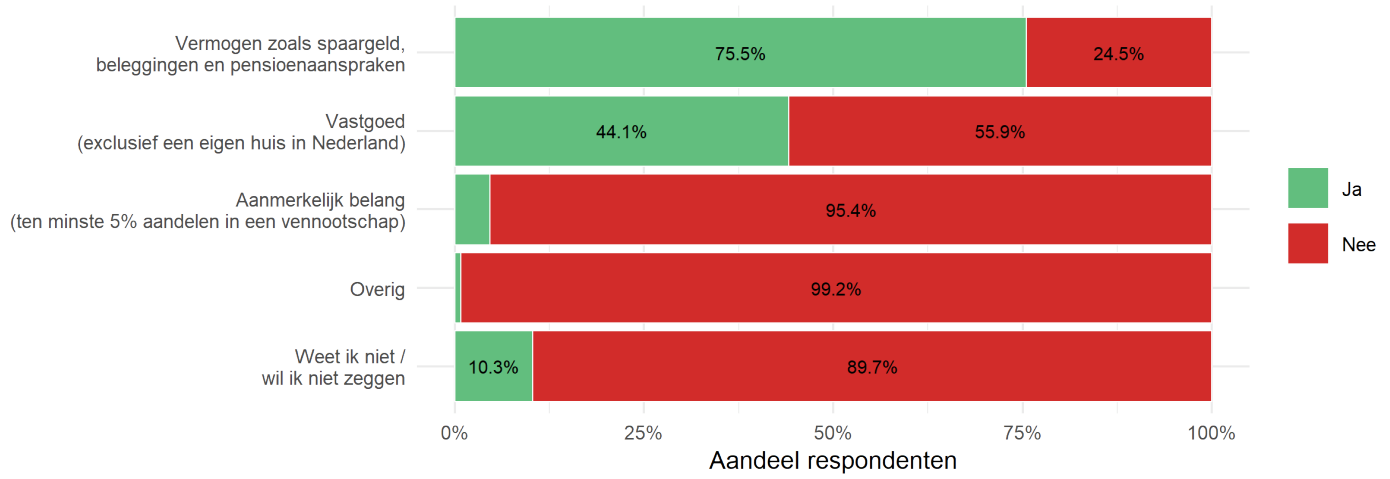


Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle gebruikers van de 30%-regeling (n=6.932)

Onder de gebruikers van de partiële buitenlandse belastingplicht geldt dat driekwart vermogen heeft in de vorm van spaargeld, beleggingen en pensioenaanspraken. Zo'n 44 procent van de gebruikers heeft vastgoed, niet zijnde een eigen huis in Nederland (wat zou vallen onder box 1).[45] Corrigerend voor respondenten die beide type bezittingen hebben blijkt dat 88 procent daarmee vermogen heeft dat onder box 3 zou vallen. Een beperkt aandeel van bijna 5 procent geeft aan een aanmerkelijk belang te hebben in een vennootschap (i.e. ten minste 5 procent eigenaarschap in de vorm van aandelen). Dit betreft vermogen dat onder box 2 zou vallen.

44 Binnen de CBS Microdata is gebruik van de partiële buitenlandse belastingplicht niet te identificeren.
45 Indien het vastgoed in Nederland gelegen is, zal dit in box 3 belast zijn ongeacht het gebruik van de partiële buitenlandse belastingplicht. Er is geen uitsplitsing gemaakt naar vastgoed in Nederland en vastgoed in het buitenland.

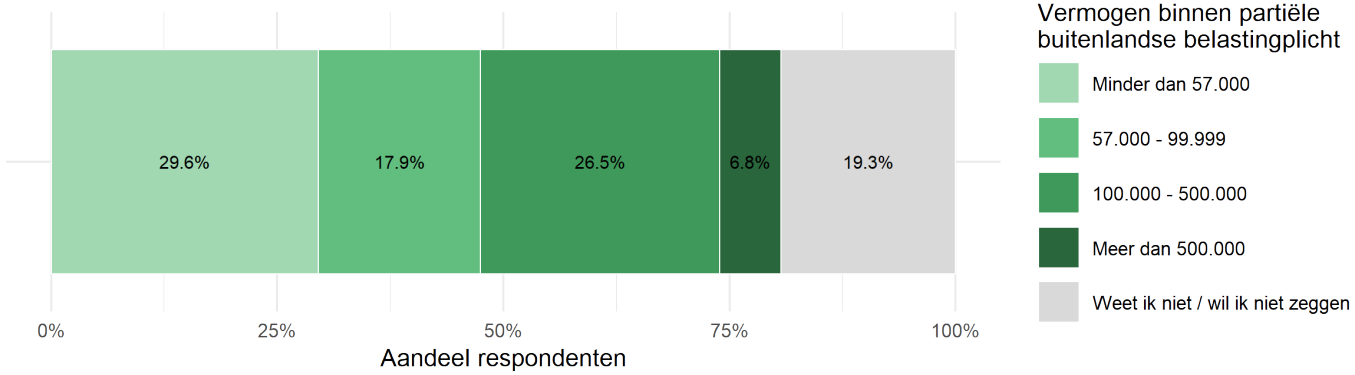
Figuur 3.5 Zeker driekwart van de gebruikers van de partiële buitenlandse belastingplicht heeft box 3-vermogen



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor gebruikers van de 30%-regeling die ook gebruikmaken van de partiële buitenlandse belastingplicht (n=1.658)

Onder de gebruikers van de partiële buitenlandse belastingplicht geldt dat zeker 30 procent een vermogen heeft dat heffingsvrij is. Voor box 3 geldt dat op vermogens onder de 57.000 euro geen inkomstenbelasting wordt gerekend. Wanneer enkel wordt uitgegaan van respondenten die hun vermogen hebben ingevuld, gaat het om 37 procent. Gebruikmaken van de regeling biedt voor hen dan ook geen voordeel. Verder heeft 18 procent van alle gebruikers een totaal vermogen tussen de 57.000 euro en 99.999 euro, 27 procent tussen de 100.000 euro en 500.000 euro en 7 procent meer dan 500.000 euro vermogen.

Figuur 3.6 Voor 37 procent van de respondenten die het vermogen invult is het volledig heffingsvrij vermogen



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor gebruikers van de 30%-regeling die ook gebruikmaken van de partiële buitenlandse belastingplicht (n=1.658). Het heffingsvrij vermogen in box 3 is in 2023-2024 gelijk aan euro 57.000. De partiële buitenlandse belastingplicht gaat om zowel box 2 als box 3.

3.1.2 Werknemers

Vergelijking kenmerken

Tabel 3.2 laat zien dat 30%-gebruikers voor een groter aandeel hoogopgeleid, gepromoveerd, onder de 35 jaar, kinderloos en man zijn, vergeleken met andere werknemers. Het opleidingsniveau is enerzijds een selectie-effect

als gevolg van het salariscriterium binnen de 30%-regeling, anderzijds zijn kenniswerkers die naar Nederland komen in het algemeen jong en hoogopgeleid. Het hoge aandeel gepromoveerden hangt vooral samen met het grote gebruik van de regeling door werknemers bij universiteiten. Academici en wetenschappers zijn als beroepsgroep namelijk internationaal zeer mobiel (PBL, 2014). Een groter aandeel man volgt uit een hogere participatiegraad onder hoge inkomensgroepen van mannen in de landen van herkomst. In India, het land van herkomst met de meeste 30%-gebruikers, werkt bijvoorbeeld 58 procent van de mannen vergeleken met 20 procent van de vrouwen en is het aandeel vrouwen in midden- en hoger management ongeveer 16 procent (Wereldbank, 2024). De oververtegenwoordiging van jonge en kinderloze werknemers komt waarschijnlijk doordat deze factoren de kosten van migratie verlagen en dat het hebben van kinderen mensen wellicht minder mobiel maakt.

Tabel 3.2 Vergelijking persoonskenmerken

Kenmerk	Gebruikers 30%-regeling	Gebruikers partiële buitenlandse belastingplicht*	Andere werknemers/ Nederlandse bevolking
% hoogopgeleid (minimaal bachelor)	97%*	97%*	41%[1]
waarvan % PhD	20%*	12%*	1,7%[2]
% man	66%	73%*	53%[1]
% 35 jaar of jonger	54%	45%*	18%[1]
% geen kinderen	75%*	66%*	68%[3]

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête (*) en CBS
Noot: (1) van de werkzame beroepsbevolking in de leeftijd 15-75 jaar in 2023 (CBS Statline);
(2) het aantal gepromoveerden uit het Resultaten gepromoveerdenonderzoek 2019 (CBS, 2019);
(3) het aantal huishoudens zonder kinderen in 2023 (CBS Statline).

Tabel 3.3 laat zien dat 30%-gebruikers hogere inkomens hebben (het gemiddelde is 60.000 euro), vaker een vast contract hebben en vrijwel allemaal voltijds werken. De reden is dat het salariscriterium op hogere inkomens selecteert en dat werknemers met een hoger inkomen vaker een vast contract hebben en vaker voltijds werken. Het hoge aandeel voltijdswerkenden hangt ook samen met het migratiemotief. De meeste werknemers komen hier specifiek voor een baan en besteden daar dan ook een groter deel van hun tijd aan. Bij de sectorsamenstelling valt op dat de meeste 30%-gebruikers werkzaam zijn in de ICT en niet in de zorg. Een mogelijke verklaring hiervoor is dat ICT een van de sectoren is met het grootste personeelstekort en dat werken in de zorg minder toegankelijk is voor buitenlandse werknemers, en in de zorg kan men bij veel zorgberoepen wellicht ook minder snel aan de salarisnorm voldoen.

Tabel 3.3 Vergelijking baankenmerken

Baankenmerken	Gebruikers 30%-regeling	Gebruikers partiële buitenlandse belastingplicht*	Andere werknemers
Gemiddeld inkomen in loondienst	€ 60.000	€ 95.000[1]	€ 48.300[2]
% vast contract	70%	85%*	56%[3]
% voltijds werkend (35u of meer)	97%	98%*	52%[3]
Top 5 sectoren werkzaam in 2022 (vacaturegraad[4] Q4 2022)	1. ICT (69)	1. ICT* (69) 1. Onderwijs* (21)	1. Zakelijke dienstverlening (63)

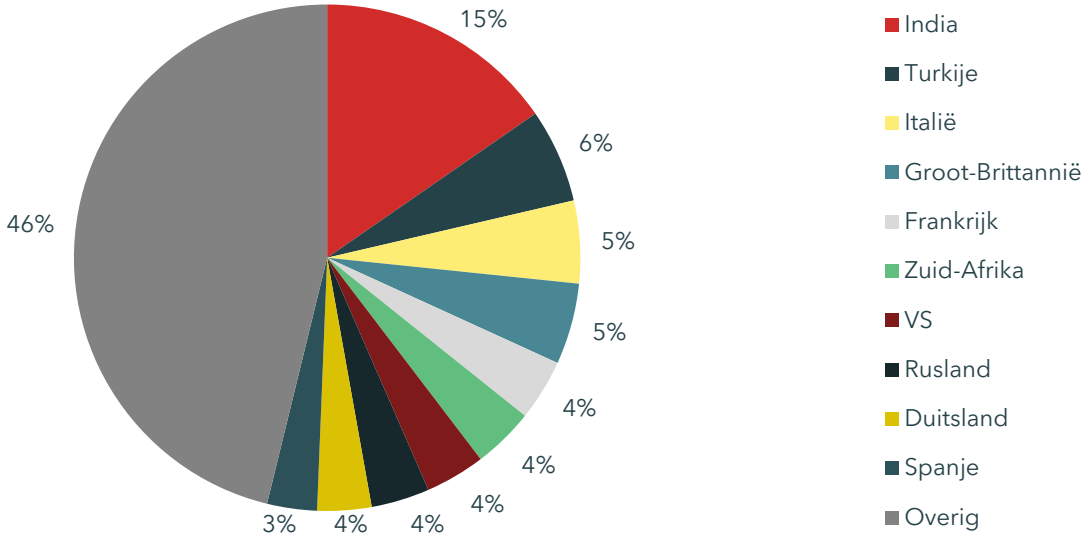
Baankenmerken	Gebruikers 30%-regeling	Gebruikers partiële buitenlandse belastingplicht*	Andere werknemers
	2. Zakelijke dienstverlening (63) 3. Handel (59) 4. Industrie (43) 5. Onderwijs (21)	2. Zakelijke dienstverlening* (63) 3. Industrie* (43) 4. Handel* (59)	2. Zorg (43) 3. Handel (59) 4. Industrie (43) 5. Onderwijs (21)

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête (*), CBS-Microdata en CBS Statline
Noot: (1) Mediane inkomen op schatting van inkomensklassen;
(2) Persoonlijk jaarinkomen van werknemers in 2022 (CBS Statline);
(3) Aandeel personen van de werkzame beroepsbevolking 2023 (CBS Statline);
(4) Aantal openstaande vacatures per duizend banen.

Herkomstland

Figuur 3.7 laat zien dat de meeste gebruikers van de 30%-regeling uit India komen, gevolgd door Turkije. Tegelijkertijd laat de figuur zien dat de spreiding over landen heel breed is. De daling in percentage voor de derde (Italië) tot en met de tiende plek (Spanje) is vrij langzaam. Ook valt bijna de helft van de gebruikers in de categorie 'overige nationaliteiten'. De regeling trekt dus werknemers uit een brede verzameling landen aan.

Figuur 3.7 Top 10 nationaliteit 30%-gebruikers in 2022

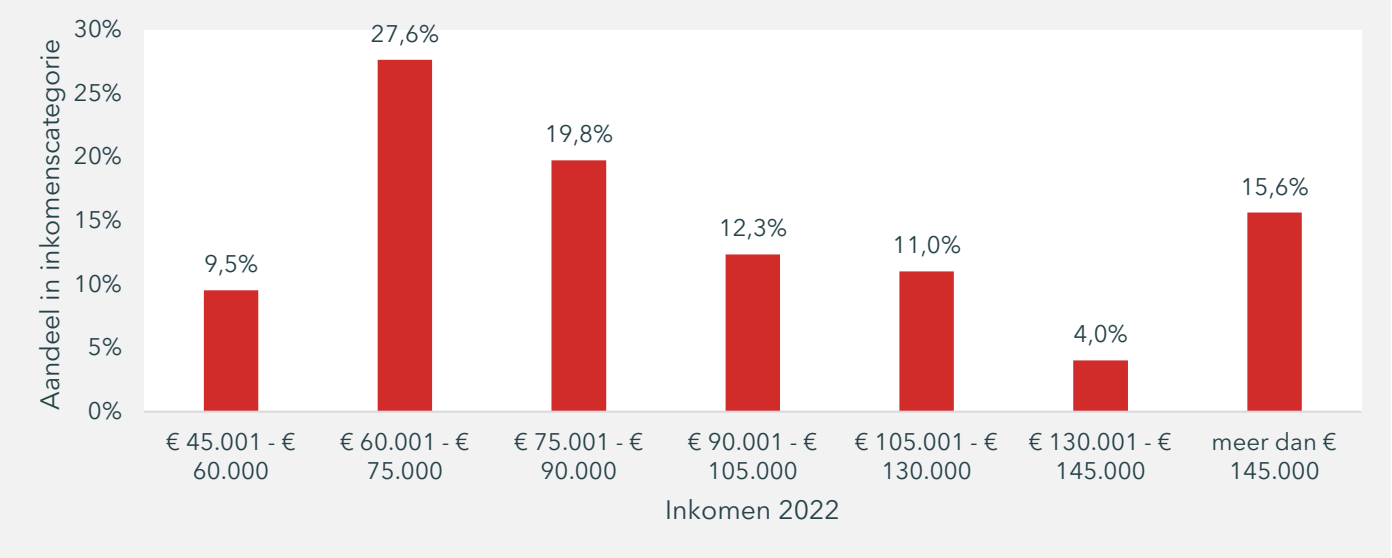


Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. CBS Microdata

Inkomensverdeling

Figuur 3.8 toont dat 43 van de gebruikers van de regeling, die het volledige jaar hebben gewerkt, een inkomen van meer dan 90 duizend euro hebben. Ruim een derde heeft een inkomen onder de 75 duizend euro. Ruim 15 procent verdient meer dan 145 duizend euro. Het gemiddelde inkomen van de 30%-gebruikers in 2022 bedroeg 116 duizend euro. Wanneer de groep met een inkomen van meer dan 145 duizend niet is meegerekend, bedroeg het gemiddelde 84 duizend euro.

Figuur 3.8 Inkomensverdeling 30%-gebruikers in 2022



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024) o.b.v. CBS Microdata. N = 68.686, exclusief werknemers die niet het volledige jaar hebben gewerkt.

3.1.3 Bedrijven

Uit Tabel 3.4 komt naar voren dat het grootste deel van de gebruikers van de 30%-regeling werkt bij grote bedrijven met meer dan 250 werknemers. Tegelijkertijd is het aandeel van de gebruikers ten opzichte van het aantal werknemers uit het buitenland bij grotere bedrijven kleiner dan bij kleinere bedrijven. Met name bij de microbedrijven (waaronder startups) met gebruikers van de 30%-regeling is het beeld dat deze veel buitenlandse werknemers hebben en dat deze werknemers ook allemaal de regeling gebruiken. De 30%-regeling is voor deze microbedrijven dus relatief belangrijk. Deze microbedrijven zijn niet altijd in Nederland gevestigd en zijn vrijwel allemaal ook in het buitenland actief. Geïnterviewden geven aan dat microbedrijven die internationaal actief zijn ook relatief mobiel zijn door een beperkte hoeveelheid vaste activa en veelal een internationaal georiënteerd werknemersbestand.

Tabel 3.4 Kenmerken naar aantal medewerkers

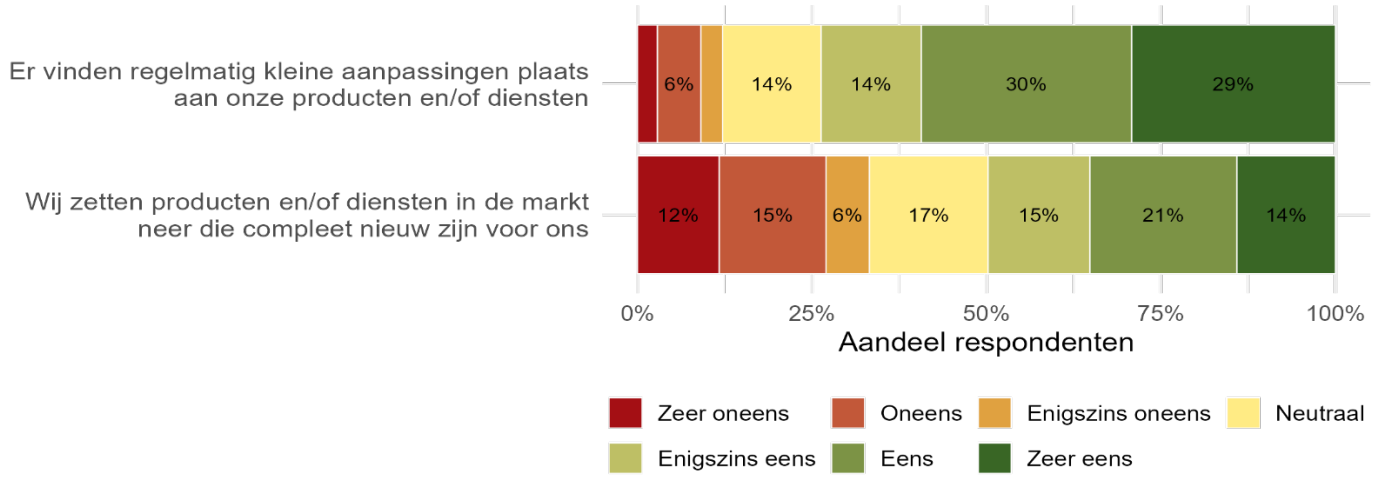
	Aandeel	Aandeel werknemers uit het buitenland[1]	waarvan aandeel 30%-gebruikers[1]	waarvan aandeel kennis-migranten[1]	Omzet-categorie[1]	Hoofd-kantoor in Nederland[2]	Actief buiten Nederland[2]
Microbedrijven (<10 werknemers)	4,8%	72%	100%	82%	€1 tot 10 miljoen	30%	95%
Kleine bedrijven (10-49)	17,1%	44%	58%	100%	€1 tot 10 miljoen	50%	76%
Middelgrote bedrijven (50-250)	20,0%	36%	48%	100%	Meer dan €50 miljoen	43%	83%
Grote bedrijven (>250)	58,1%	29%	25%	98%	Meer dan €50 miljoen	55%	82%

	Aandeel	Aandeel werknemers uit het buitenland[1]	waarvan aandeel 30%-gebruikers[1]	waarvan aandeel kennis-migranten[1]	Omzet-categorie[1]	Hoofd-kantoor in Nederland[2]	Actief buiten Nederland[2]
Alle bedrijven	100%	33%	38%	99%	Meer dan €50 miljoen	51%	82%

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête (*) en CBS.
Noot: De percentages in de twee grijze kolommen geven aan welk deel van de werknemers uit het buitenland de 30% regeling gebruikt of kennismigrant is. (1) betreft de mediaan, (2) betreft het gemiddelde.

Figuur 3.9 laat zien dat iets meer dan 50 procent van de bedrijven die de enquête hebben ingevuld zichzelf ziet als een onderneming die producten of diensten in de markt zet die compleet nieuw zijn, terwijl bijna 60 procent regelmatig aanpassingen in producten doorvoert. We kunnen deze bedrijven voorzichtig classificeren als innovatief. Tegelijkertijd geeft ongeveer 33 procent aan dat ze geen compleet nieuwe diensten in de markt zetten. Het overall beeld is daarmee dat bedrijven wisselend innovatief zijn.

Figuur 3.9 Bedrijven wisselend innovatief



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor werkgevers van 30%-gebruikers (n=418).

3.2 ET-kosten vergoeden

Hoogte ET-kosten

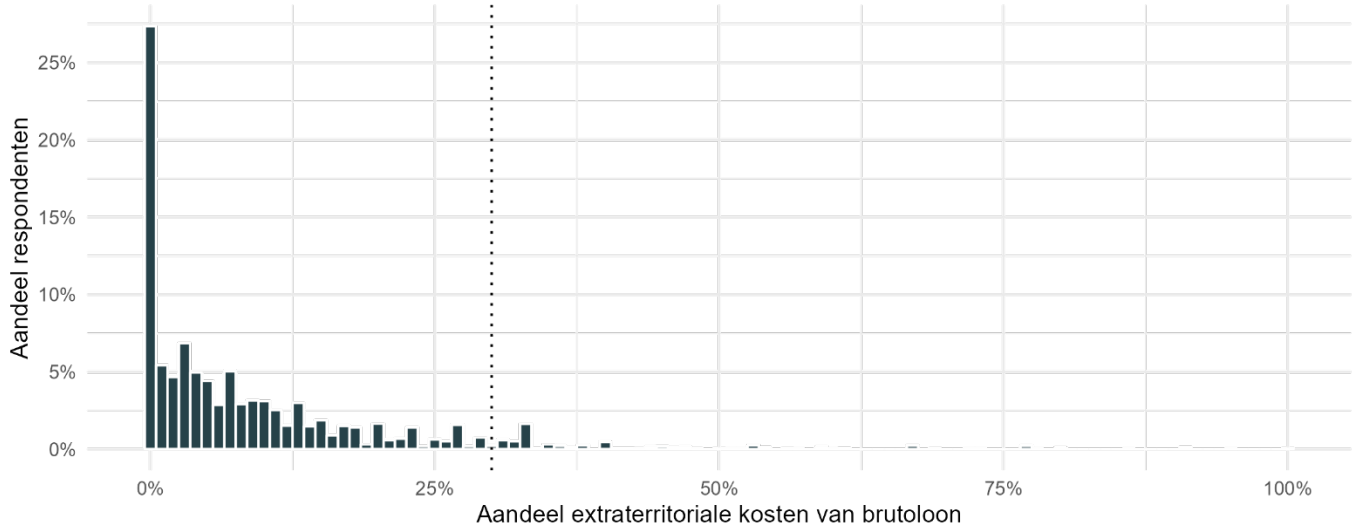
Figuur 3.10 laat de extraterritoriale kosten zien als aandeel van het bruto loon op basis van de enquêteresultaten.[46] De figuur maakt duidelijk dat de gemaakte ET-kosten voor de meeste gebruikers lager liggen dan het forfaitaire aandeel van 30 procent. 25 procent heeft aangegeven geen extraterritoriale kosten te maken. Het gemiddelde aandeel extraterritoriale kosten van het bruto loon ligt, inclusief deze groep, op de 9,0[47] procent met een

46 Het bruto loon is uitgevraagd in inkomenscategorieën en daarom een benadering van het daadwerkelijke bruto loon.
47 Dit valt fors lager uit dan in de evaluatie van Dialogic (2017). Echter zijn de gegevens van Dialogic gebaseerd op een raming van de extraterritoriale kosten over tijd (waarbij hun vragenlijst onder gebruikers één onderdeel is) en is ons resultaat enkel gebaseerd op de vragenlijst.

standaarddeviatie van 12,2 procent.[48] Voor ongeveer 91 procent van de respondenten geldt dat zij kosten hebben die onder de 30 procent van het bruto loon liggen. Een kanttekening bij deze bevindingen is dat het bruto loon in de vorm van categorieën is uitgevraagd en daarom een benadering is van het daadwerkelijke bruto loon.

Dit beeld laat zien dat de 30%-regeling voor het overgrote deel van de gebruikers voorkomt dat de vergoeding die ze ontvangen voor gemaakte kosten met een overwegend zakelijk karakter belast wordt als loon, waarmee een fiscaal ongelijk speelveld tussen 30%-gebruikers en andere werknemers wordt opgeheven. Tegelijkertijd betekent dit dat de meerderheid van de gebruikers een hogere lastenverlichting ontvangt dan de werkelijke extraterritoriale kosten; dit is een neveneffect in de beleidstheorie.

Figuur 3.10 ET-Kosten zijn overwegend minder dan 30 procent van het bruto loon



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor gebruikers van de 30%-regeling (n=5.290).

Box 3.1 Verschil schattingen ET-kosten vergeleken met voorgaande evaluatie 30%-regeling

Er is in de voorgaande evaluatie van de 30%-regeling door Dialogic (2017) ook een schatting gemaakt van extraterritoriale kosten als aandeel van het inkomen. Daarbij maakten de ET-kosten voor de gemiddelde 30%-gebruiker ongeveer 29 procent van het loon uit, maar wanneer men alle ET-kosten en lonen bij elkaar optelt was de verhouding circa 20 procent (te verklaren doordat hogere inkomens relatief minder ET-kosten kennen).

De schattingen zijn gebaseerd op een ETK-model van Dialogic (2017, zie Bijlage 2). In dit model is gebruikgemaakt van gegevens van CBS Microdata en de Belastingdienst (o.a. lonen, nationaliteit, gezinssamenstelling), een enquête (aantal reizen naar land van herkomst, bruto woonquote), en overige online gegevens (index kosten voor levensonderhoud, taalcursussen, medische keuringen). De externe gegevens worden gebruikt om de enquêteresultaten aan te vullen. Een voorbeeld is dat bij het maken van een kennismakingsreis de kosten worden geschat van bijvoorbeeld het vliegticket, de hotelovernachting et cetera.

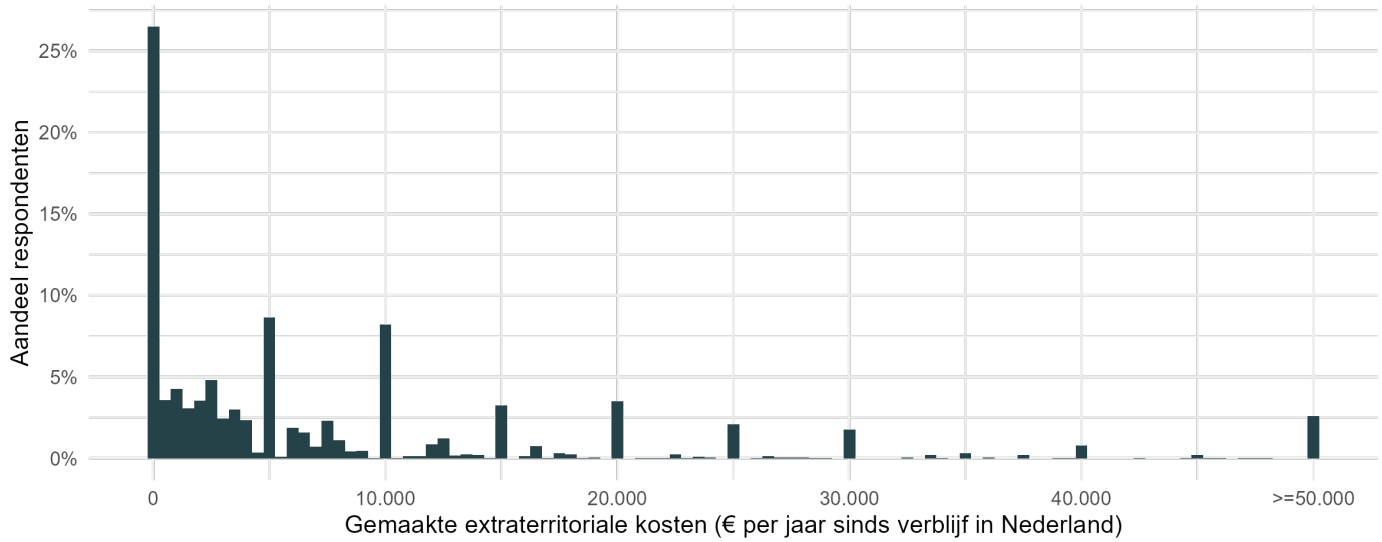
In de huidige evaluatie worden de ET-kosten volledig geschat op basis van een enquête. Dit is gebaseerd op de zelf gerapporteerde ET-kosten sinds de komst naar Nederland gedeeld door het aantal jaar dat men hier tot nu toe verblijft. Het bruto loon is uitgevraagd als verschillende inkomenscategorieën waarvan de doorsnee is genomen.

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024)

48 Voor enkel de groep die aangeeft extraterritoriale kosten te hebben is het gemiddelde aandeel extraterritoriale kosten 12 procent van het bruto loon, met een standaardafwijking van 12,7 procent.

In Figuur 3.11 wordt de absolute waarde van de werkelijke gemaakte ET-kosten weergegeven en wordt wederom aangetoond dat de spreiding in de gemaakte kosten groot is. Daarnaast valt op dat er een kleine groep is (ongeveer 2,5 procent) die jaarlijks meer dan 50.000 euro aan extraterritoriale kosten heeft gemaakt sinds de komst in Nederland. Ook is er een groep van ongeveer 25 procent die aangeeft geen extraterritoriale kosten te hebben gemaakt. Om na te gaan waarom sommige werknemers nauwelijks kosten maken en anderen erg veel, vergelijken we deze groepen met elkaar (zie Tabel 3.5).

Figuur 3.11 Werkelijke ET-kosten vertonen een grote spreiding



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Noot: Voor alle gebruikers van de 30%-regeling (n=6.932). Jaarlijks bedrag berekend op basis van aangegeven totale ET-kosten sinds verblijf in Nederland en het aantal jaar dat gebruikgemaakt wordt van de 30%-regeling. In histogram bedragen gegroepeerd per € 1.000.

Bij deze vergelijking tussen de verschillende groepen vallen de volgende punten op. Ten eerste is de grotere gezinsomvang een mogelijke verklarende factor voor hogere gemaakte extraterritoriale kosten. Met uitzondering van de groep die geen extraterritoriale kosten maakt, zijn hogere jaarlijkse gemaakte extraterritoriale kosten gecorreleerd met een groter aandeel werknemers die met hun partner en kinderen naar Nederland zijn gekomen. Zo bestaat de groep met meer dan 50.000 euro aan jaarlijkse extraterritoriale kosten voor 51,1 procent uit werknemers die met hun partner en kinderen naar Nederland zijn gekomen. Van de groep mensen met 1 - 10.000 euro aan extraterritoriale kosten is slechts 20,6 procent met partner en kinderen gekomen.

Wat betreft leeftijd valt op dat over het algemeen geldt hoe hoger de extraterritoriale kosten, des te vaker zijn werknemers ouder dan 40 jaar. Zo is van de groep met meer dan 50.000 euro aan gemaakte kosten maar liefst 45,2 procent 40 jaar of ouder. In de groep werknemers die 0 - 10.000 euro aan extraterritoriale kosten heeft gemaakt, is dit slechts 17,4 procent.

Ten slotte wisselt de herkomst van mensen. In elke groep zijn Russen veruit de grootste groep. Zij hebben ook het vaakst de enquête ingevuld.[49] Het valt op dat werknemers met minder extraterritoriale kosten vaker van dichterbij

[49] Dit is een verschil met de totale populatie, Rusland staat daar op plek 8 van alle landen, zie Figuur 3.7. Het weglaten van Russen leidt niet tot een significant ander beeld.

komen, zoals het VK en Duitsland, en dat werknemers met hogere extraterritoriale kosten vaker van verder weg komen, zoals India en de VS.

Tabel 3.5 Werknemers met hoge extraterritoriale kosten vaker met partner en kinderen in Nederland

Jaarlijks gemaakte ET-kosten	€ 0	€ 1 - € 10.000	€ 10.000 - € 20.000	€ 20.000 – € 50.000	> € 50.000
Aantal werknemers	1.329	2.865	599	360	137
% werknemers met partner en kinderen in Nederland	26,3%	20,6%	31,9%	38,9%	51,1%
% werknemers ouder dan 40 jaar	20,7%	17,4%	29,0%	32,2%	45,2%
Top drie herkomstlanden werknemers	1. Rusland 2. Turkije 3. VK	1. Rusland 2. Duitsland 3. VK	1. Rusland 2. India 3. Zuid-Afrika	1. Rusland 2. India 3. Zuid-Afrika	1. Rusland 2. India 3. VS

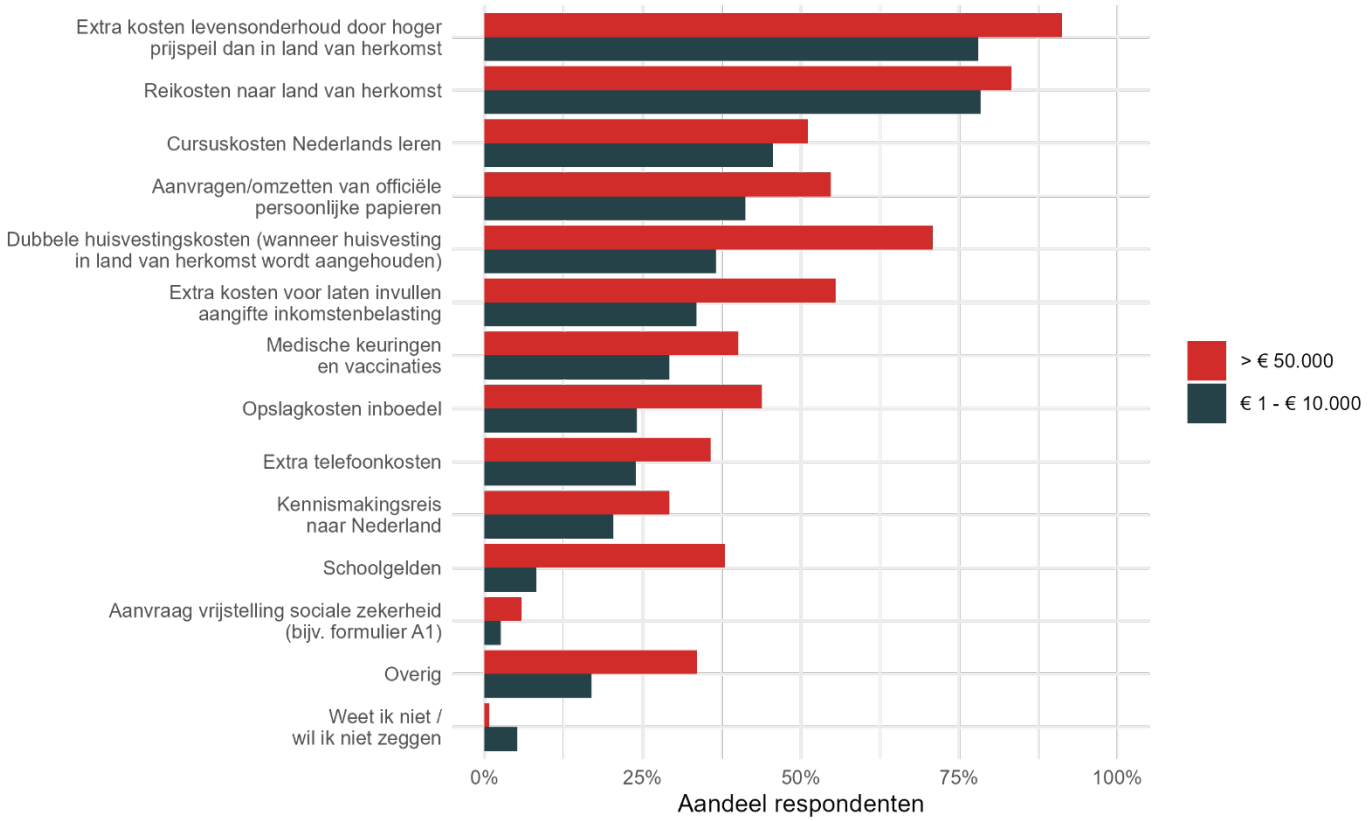
Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor gebruikers van de 30%-regeling.

Type ET-kosten

Figuur 3.12 laat een uitsplitsing zien naar het type kosten tussen 1) de groep werknemers met meer dan 50.000 euro extraterritoriale kosten en 2) de groep die jaarlijks tussen de 1 en 10.000 euro extraterritoriale kosten maakt. Dit figuur maakt inzichtelijk dat de groep met hoge extraterritoriale kosten bovengemiddeld vaak kosten heeft voor dubbele huisvesting en opslag van hun inboedel. Respectievelijk geeft 71 procent en 44 procent van deze groep aan met dit type kosten te maken te hebben. Daarnaast geven zij ook vaker aan kosten te maken voor schoolgelden[50] (38 procent), wat te verklaren is uit het feit dat zij vaker kinderen meenemen naar Nederland. Ten slotte maken zij ook vaker kosten voor het laten invullen van de aangifte van de inkomstenbelasting (56 procent) en hebben zij vaker overige kosten (34 procent).

50 Indien de schoolgelden vergoed worden door de werkgever is de vergoeding gericht vrijgesteld, naast de vrijstelling van de 30% regeling. Zie par. 2.1.1.

Figuur 3.12 Werknemers met € 50.000 ET-kosten per jaar of meer geven aan alle type ET-kosten vaker te hebben

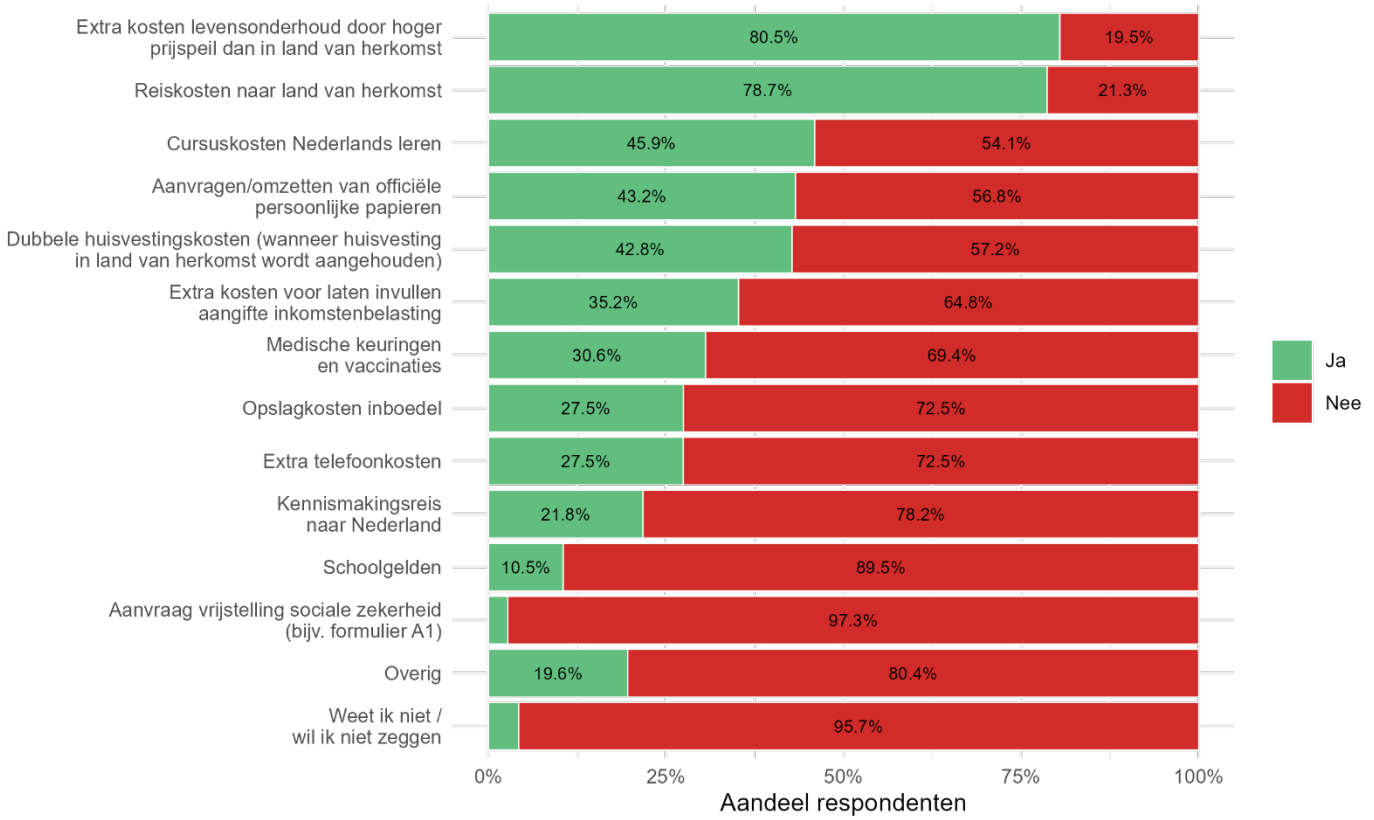


Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Noot: Voor gebruikers van de 30%-regeling die extraterritoriale kosten hebben gemaakt voor € 0 - € 10.000 per jaar (n=2.865) of voor € 50.000 of meer per jaar (n=137).

Figuur 3.13 geeft weer welke extra kosten alle respondenten vooral benoemen. Bovenaan staan de extra kosten voor levensonderhoud door een hoger prijspeil, gevolgd door reiskosten en de kosten van het leren van Nederlands. Dubbele huisvestingskosten staan op de vijfde plek.

Figuur 3.13 Met name ET-kosten voor levensonderhoud en terugreizen worden gemaakt



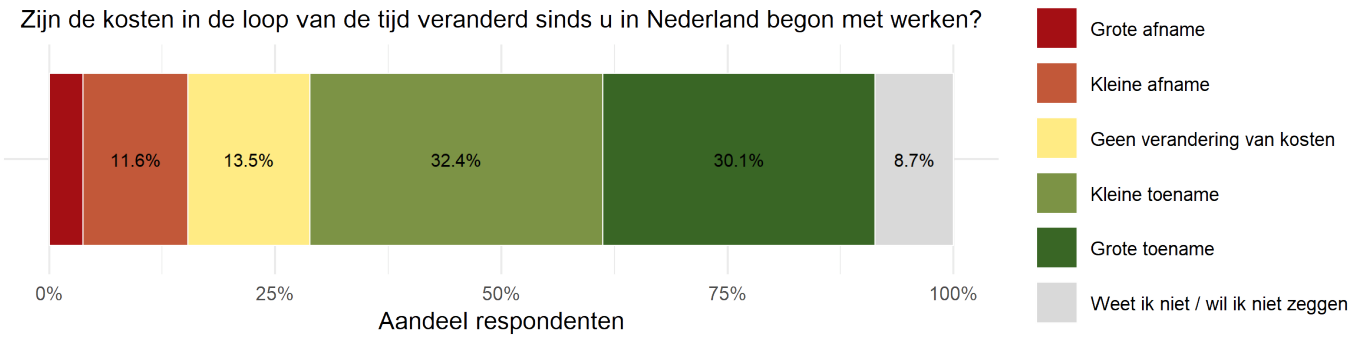
Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Noot: Voor gebruikers van de 30%-regeling die extraterritoriale kosten hebben gemaakt (n=5.938). Lijst van extraterritoriale kosten gebaseerd op pagina van de Belastingdienst, zie https://www.Belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/Belastingdienst/zakelijk/internationaal/personeel/u_bent_niet_in_nederland_gevestigd_loonheffingen_inhouden/als_u_loonheffingen_gaat_inhouden/extraterritoriale_kosten_en_de_30procentregeling/inhoud_van_de_regeling/extraterritoriale_kosten.

Ontwikkeling ET-kosten

Figuur 3.14 laat zien dat een groot deel van de respondenten, ruim 60 procent, aangeeft dat er een toename is van de kosten sinds het begin van het verblijf in Nederland, waarbij ruim 30 procent aangeeft dat er sprake is van een grote toename. De stijging is waarschijnlijk deels gerelateerd aan de algemene prijsstijging van kosten voor levensonderhoud en stijging van de huren in de vrije sector. In de evaluatie periode 2015 - 2023 is de gemiddelde huurprijs van appartementen in de vrije sector per vierkante meter bijvoorbeeld gestegen van 10,40 euro naar 16,64 euro; in Amsterdam is de huurprijs 22,50 per vierkante meter (NVM, 2024). Het algemene prijsniveau - gemeten met de CPI van het CBS – is 26,09 procent hoger in 2023 ten opzichte van 2015. De figuur maakt niet duidelijk in hoeverre de kosten als aandeel van het inkomen zijn veranderd. Het is wel plausibel dat de kosten in ieder geval niet sterk zijn gedaald. Als de kosten van respondenten trendmatig zouden dalen van 30 procent, naar 20 procent tot 10 procent van het inkomen gedurende hun verblijfsduur, dan zouden we een groter aandeel verwachten dat aangeeft dat de kosten zijn afgenomen.

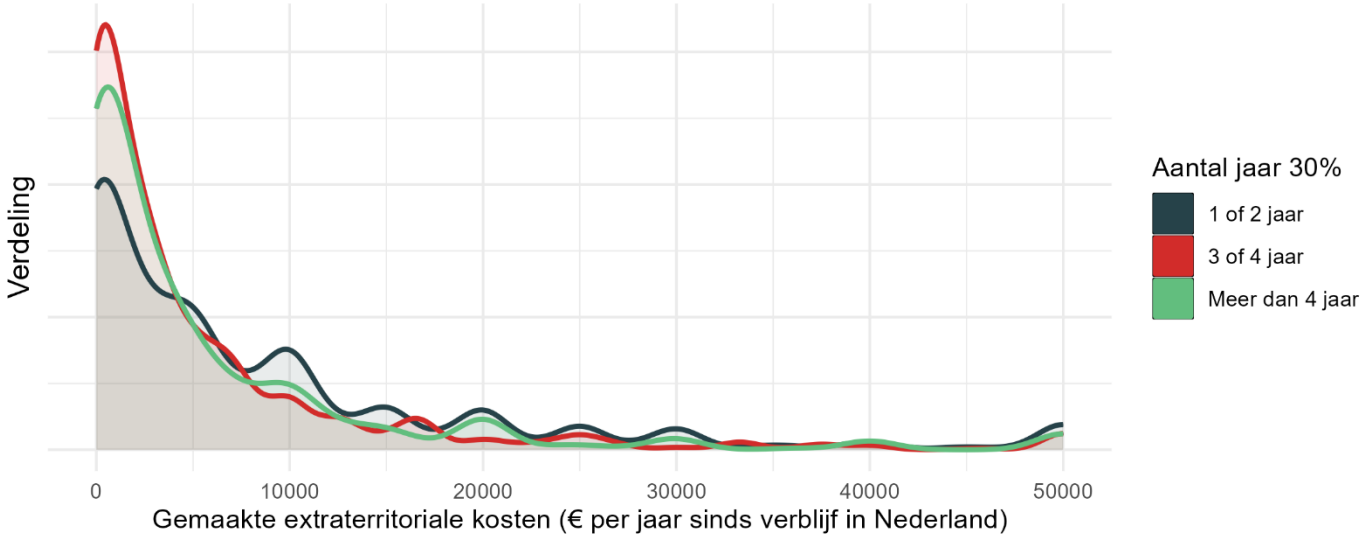
Figuur 3.14 Kosten zijn toegenomen over tijd



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor gebruikers van de 30%-regeling die extraterritoriale kosten hebben gemaakt (n=5.938).

Figuur 3.15 laat de gemiddelde kosten zien naar hoe hoeveel jaar de 30%-regeling wordt gebruikt. Met uitzondering van het aandeel dat vrijwel geen kosten maakt, is de verdeling naar verblijfsduur sterk vergelijkbaar. Als de kosten over de tijd sterk zouden aflopen (zoals wordt verondersteld met een 30-20-10-forfait) dan zouden de gemiddelde kosten van mensen met een lange verblijfsduur aanzienlijk lager zijn dan die van mensen die bijvoorbeeld maar een jaar blijven.

Figuur 3.15 Gemiddeld kostenniveau is onafhankelijk van jaren gebruik 30%-regeling



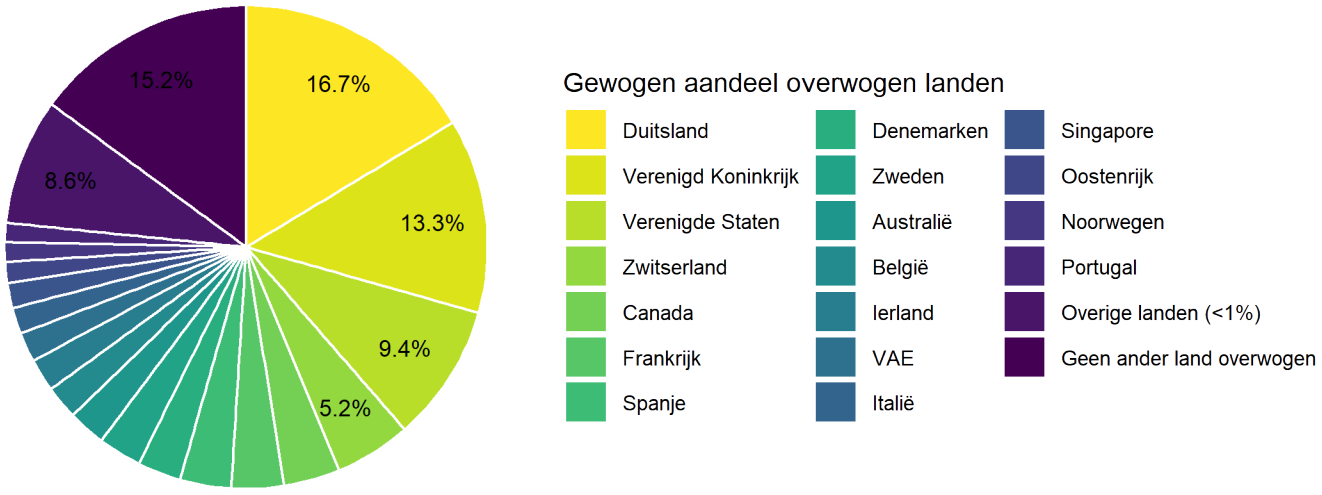
Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor gebruikers van de 30%-regeling die extraterritoriale kosten hebben gemaakt (n=5.290). Enkel personen die hebben aangegeven ten minste één jaar de 30%-regeling te gebruiken zijn meegenomen. In de groep 1-2 jaar is n=3.331, in de groep 3-4 is n = 1.435 en in de groep meer dan 4 jaar is n as= 524.

3.3 Kennismigranten aantrekken

3.3.1 Werknemersenquête en interviews

Gebruikers van de 30%-regeling solliciteren in de regel in diverse landen. 85 procent van de respondenten geeft aan een ander land te hebben overwogen voordat ze voor Nederland kozen. Figuur 3.16 laat zien dat Duitsland, het VK, de VS, Zwitserland en Canada de meest genoemde alternatieven zijn door deze groep. Dit beeld is consistent met een enquête onder kennismigranten in Nederland (Regioplan, 2018) waarin overwegend dezelfde landen als alternatieven zijn genoemd. De hoofdreden om deze landen te overwegen als alternatief voor Nederland zijn de loopbaanmogelijkheden in deze landen. Dit laat zien dat de markt voor kenniswerkers internationaal concurrerend is.

Figuur 3.16 Duitsland, het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten zijn de meest genoemde alternatieven



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Noot: Voor gebruikers van de 30%-regeling die een ander land dan Nederland hebben overwogen (n=5.829). Keuze uit maximaal drie landen; aandelen gewogen naar aantal gekozen landen (i.e. bij drie landen ieder land 0,33; bij twee landen ieder 0,5; en bij één land 1,0).

Het centraal stellen van de baan in de migratiebeslissing komt ook naar voren uit de enquête (zie Figuur 3.17). De fiscaliteit is de één na belangrijkste reden om te kiezen voor Nederland. Gesprekspartners geven tijdens interviews aan dat werknemers het belastingklimaat actief beginnen mee te wegen zodra er uitzicht is op een baan in Nederland. Het is gebruikelijk om een sollicitant te attenderen op het bestaan van de 30%-regeling, voor zover deze niet al bekend was bij de kandidaat. 72 procent van de respondenten geeft aan dat ze al bekend waren met de 30%-regeling voordat ze een baan zochten in Nederland. De meest voorkomende manieren waarop gebruikers bekend zijn geraakt met de 30%-regeling zijn door hun Nederlandse werkgever, collega's, hun sociale omgeving of sociale media.

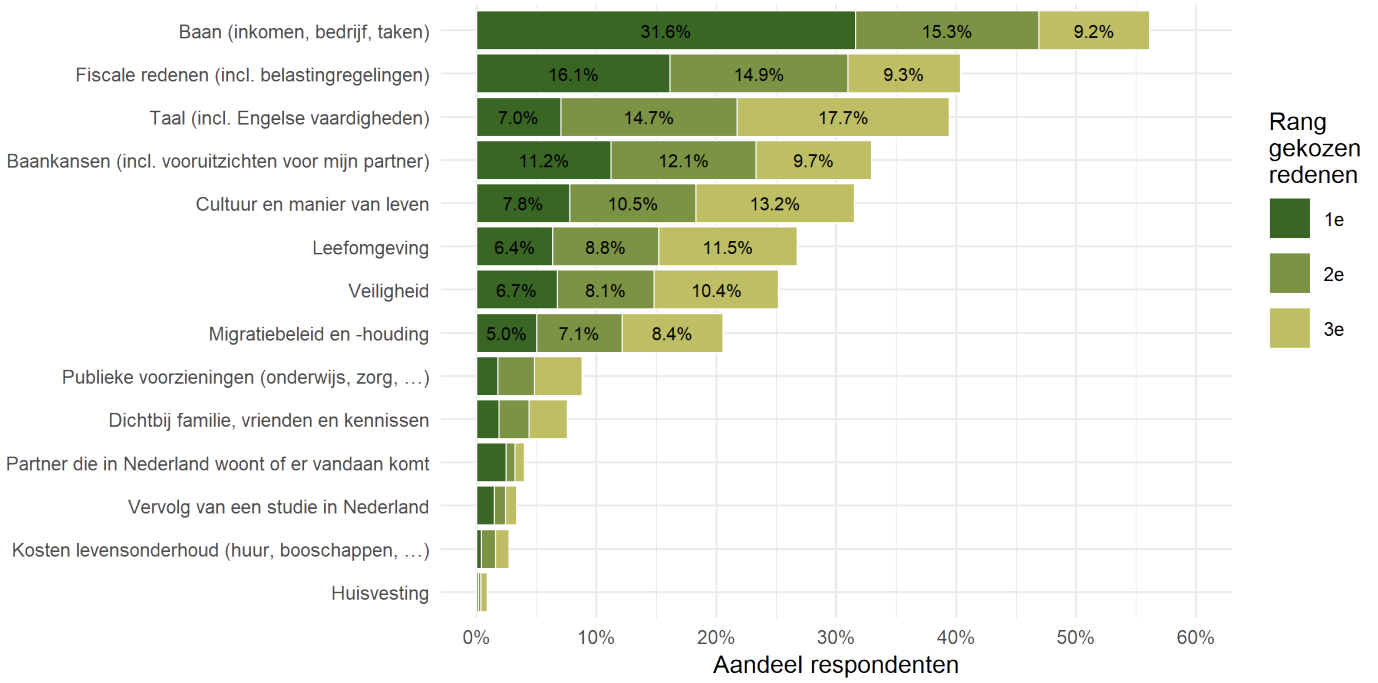
Box 3.2 In het betaald voetbal gelden zwaardere criteria voor toepassing van de 30%-regeling

In de internationale talentenmarkt van het betaald voetbal speelt de 30%-regeling een belangrijke rol in de onderhandelingspositie van Nederlandse clubs. Buitenlandse clubs hanteren doorgaans fors hogere salarissen dan wat gebruikelijk is in het Nederlandse voetbal, waarbij veel landen ook een expat-regeling kennen.

Binnen het betaald voetbal heeft de 30%-regeling een zwaardere deskundigheidseis. Dit is afgestemd met de Belastingdienst. In 2022 lag de salariseis op minimaal € 350.000 (of € 315.000 in combinatie met strenge ervaringseisen). De salariseis is dynamisch en groeit mee met het niveau van en de gemiddelde salarissen in het Nederlands voetbal (i.e. Eredivisie). Een niet al te lage drempel zorgt ervoor dat Nederlandse voetbaltalenten nog kunnen doorbreken. Daarnaast moet een werknemer ook voldoen aan de deskundigheidstoets waarbij gekeken wordt naar ervaring op het hoogste niveau en het aantal wedstrijden voor de nationale ploeg. De KNVB stelt dat enkele tientallen spelers gebruikmaken van de 30%-regeling in Nederland.

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024)

Figuur 3.17 De baan was verreweg de belangrijkste reden om voor Nederland te kiezen



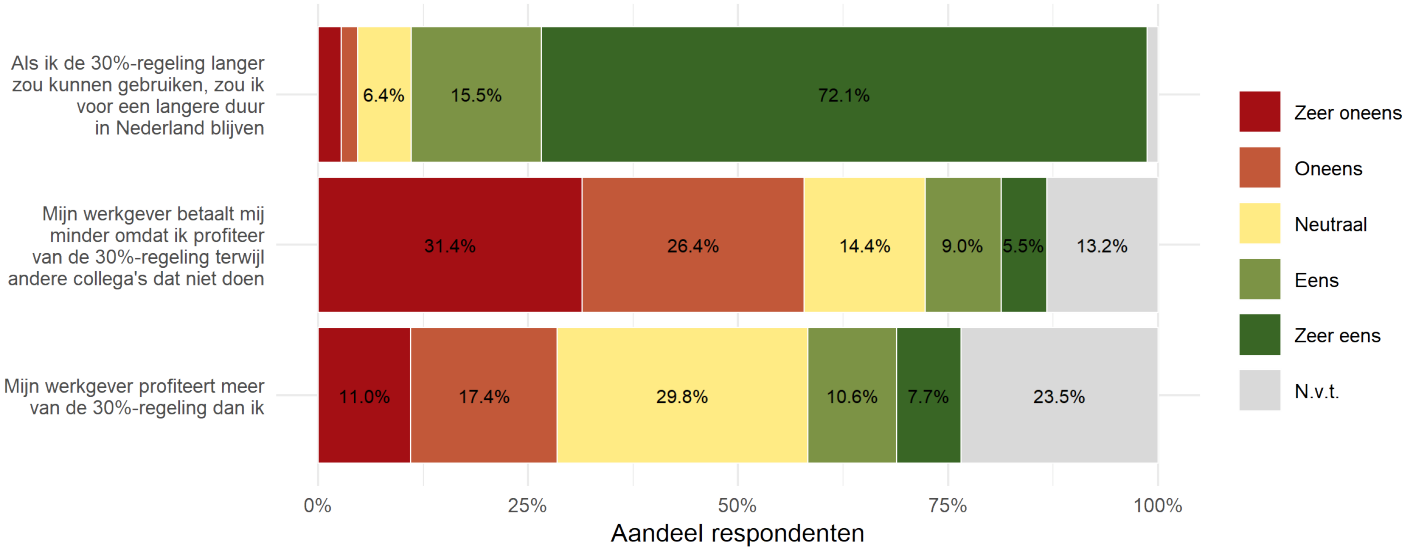
Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Noot: Voor alle gebruikers van de 30%-regeling (n=6.932). Iedere respondent rangschikte een top drie redenen waarom voor Nederland is gekozen.

Respondenten zijn gevraagd om aan te geven wat voor rol de 30%-regeling speelde in hun keuze om in Nederland te komen werken, op een schaal van 0 (*'no role'*) tot 10 (*'main role'*). Voor een kwart van de respondenten speelde de regeling een hoofdrol. Bijna 65 procent geeft 8 of hoger aan, terwijl de regeling voor ruim 6 procent helemaal geen rol speelt. Ongeveer 15 procent geeft een 5 of lager aan. Dit geeft aan dat de regeling voor een groot deel van de respondenten een belangrijke rol speelt bij hun keuze om in Nederland te komen werken.

In Figuur 3.17 geven werknemers aan dat zij langer in Nederland zouden blijven als de 30%-regeling niet zou aflopen na vijf jaar. Dit is een indicatie dat de looptijdverkorting naar vijf jaar een effect heeft op de keuze van respondenten om al dan niet te blijven in Nederland. Tevens geven werknemers aan dat de werkgever hen niet minder betaalt vanwege de 30%-regeling of dat de werkgever van de regeling profiteert. Dit schetst het beeld dat het fiscale voordeel van de regeling zich hoofdzakelijk vertaalt in een hoger netto loon voor de werknemer.

Figuur 3.18 Looptijd heeft effect en fiscale voordeel vertaalt zich in een hoger netto loon



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle gebruikers van de 30%-regeling (n=6.932).

3.3.2 Keuze-experiment

Het keuze-experiment toont het belang van het effect op het netto salaris van de 30%-regeling op een migratiekeuze. De waarde van het keuze-experiment bovenop de overige enquêtevragen is dat het inzichtelijk maakt hoe centraal de belastingvrijstelling staat vergeleken met andere kenmerken die gelijktijdig de migratiekeuze bepalen. Respondenten kregen zes keer een keuze voorgelegd tussen twee opties (een 'vignette'). Figuur 3.19 laat een voorbeeld zien van een vignette. De kenmerken die verschillen per keuze zijn eigenschappen van de baan, de fiscaliteit en de kwaliteit van leven. De omvang van de kenmerken is geïnspireerd op een internationale vergelijking, waarbij onrealistische combinaties zijn uitgesloten.[51] Respondenten die in de open vraag aangaven dat ze het keuze-experiment niet goed begrepen zijn niet meegenomen bij de analyse van de resultaten. Daarnaast worden respondenten die de enquête en het experiment zeer snel of zeer langzaam hebben ingevuld uit de analyse weggelaten.[52]

Het belang van alle kenmerken is bepaald met een discreet-keuzemodel (zie Bijlage C voor een toelichting). De omvang van het effect weerspiegelt de mate waarin een specifiek kenmerk de respondent aanmoedigt of ontmoedigt om een optie te selecteren. Het effect van elk kenmerk is geschat ten opzichte van een referentieniveau. Voor de gemiddelde belastingdruk is dit 25 procent, voor het maandinkomen 5.500 euro, voor de vaste kosten 1.500 euro en voor de levenskwaliteit is het 'gemiddeld'. Positief (negatief) geschatte effecten laten zien in hoeverre het niveau van een kenmerk aantrekkelijker (onaantrekkelijker) is dan het referentieniveau.

51 Een voorbeeld van een onrealistische combinatie is een positief belastingvrij aandeel, terwijl de looptijd nul jaar bedraagt. Ook mag het niet mogelijk zijn dat de maandelijkse inkomsten lager uitvallen dan de maandelijkse uitgaven.

52 We filteren de snelste en langzaamste 5 procent van de respondenten. Hiermee verwijderen we respondenten die zeer kort hebben stilgestaan bij elke vraag, of de enquête verspreid over meerdere dagen hebben ingevuld.

Figuur 3.19 Keuzevoorbeeld uit het experiment

Given the below attributes, which of the two options would you choose?

(1 of 6)

Quality of life *(culture, connectedness, language, safety, …)*	**Moderate**	**High**
Monthly living expenses *(your contribution to the household) (rent, utilities, groceries, insurance)*	**€ 2,000**	**€ 2,500**
Your gross monthly income	**€ 7,500**	**€ 8,500**
Average income tax	**35%**	**25%**
Tax-free part of income *(due to favorable tax facility for extraterritorial costs)*	**10%**	**20%**
Maximum duration *(of tax facility for extraterritorial costs)*	**3 years**	**5 years**

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024)

Figuur 3.20 toont het relatieve belang van de kenmerken in de keuzevorming van de respondent. Balkjes die een positief effect tonen geven aan dat het kenmerk extra aanmoedigend is ten opzichte van het referentieniveau. Zo laten de balkjes zien dat respondenten elke euro boven op het referentieniveau van 5.500 euro sterk waarderen. Het is tevens mogelijk om de grootte van de balkjes *tussen* kenmerken te vergelijken. Ten opzichte van een kwaliteit van leven van een gematigd niveau ('moderate') is de sprong naar zeer hoog bijvoorbeeld vergelijkbaar met een verlaging van de maandelijkse kosten van levensonderhoud van 3.000 naar 1.500 euro. Tegenover een verkorting van de maximale duur van de regeling met twee jaar zou een verhoging van het belastingvrije deel met 10 procent moeten staan om het nut constant te houden. Ook een verlaging van de maandelijkse kosten van levensonderhoud met ruwweg 500 euro zou het nut constant houden.

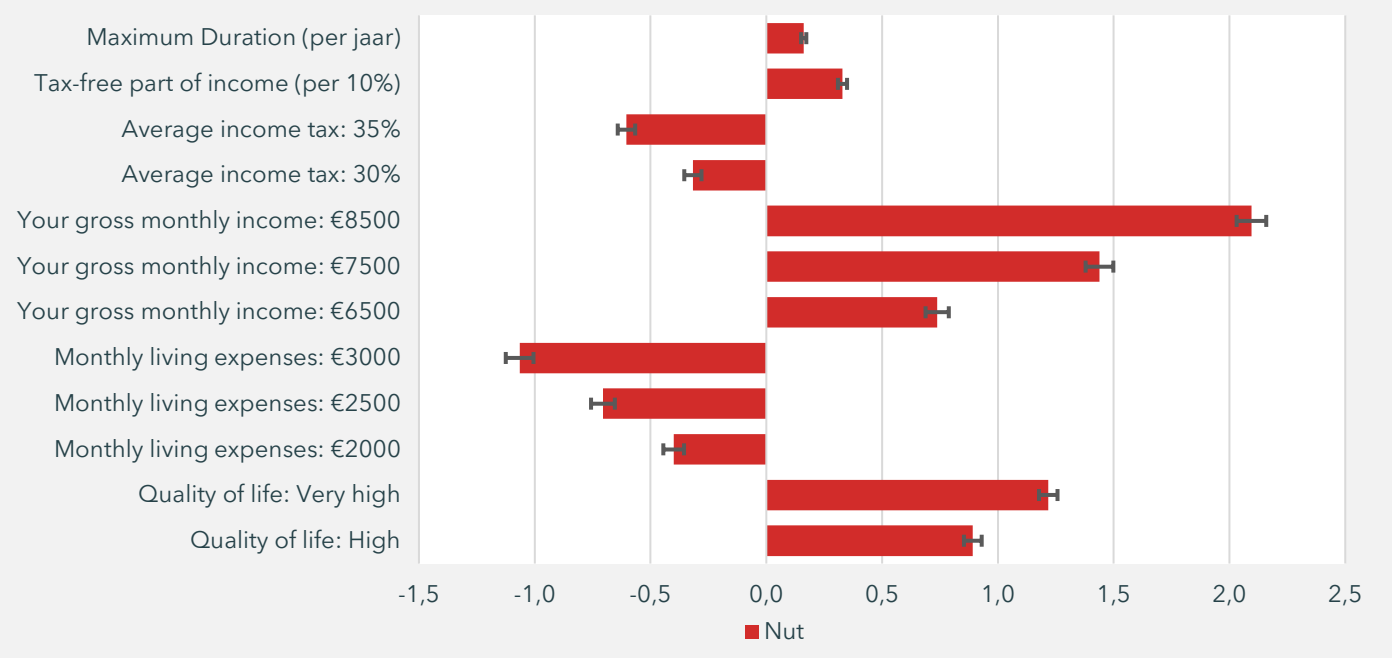
Op basis van de figuur kunnen we de volgende conclusies trekken. Ten eerste hebben de maximale gebruiksduur en het belastingvrije deel van het inkomen een statistisch en economisch significant effect op de keuze van de respondent. Ook de kwaliteit van leven is daarnaast belangrijk. Dit betekent dat een hoger belastingvrij deel in een ander land niet automatisch dit land ook aantrekkelijker maakt, als de kwaliteit van leven in zo'n land lager is dan in Nederland. Deze bevindingen zijn zoals verwacht en consistent met de bevindingen uit de interviews en de econometrie: ze versterken het beeld dat de 30%-regeling een belangrijk element is op basis waarvan respondenten hun migratiekeuze maken.

Ten tweede laten de resultaten zien dat respondenten een calculerende kosten-batenafweging maken. De verandering in de lengte van de balkjes laat zien dat gelijksoortige stappen een (bij benadering) evenredig verschil in nut opleveren. Met andere woorden: geld doet ertoe en de respondenten lijken de afruil te snappen.[53] Dit betekent dat een versobering van de 30%-regeling (bij gelijkblijvende regelingen in de landen die voor de

[53] Alle kenmerken m.u.v. de levenskwaliteit zijn namelijk uit te drukken in euro's. Een euro meer inkomen, lagere belasting of lagere kosten levert bij een calculerende respondent hetzelfde nut op.

potentiële gebruikers een alternatief vormen) leidt tot een lager nut en daarmee een kleinere kans om te kiezen voor Nederland.

Figuur 3.20 Bijdrage kenmerken aan nut



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: De rode balken geven de omvang van het effect weer, en de zwarte balken tonen het 95%-betrouwbaarheidsinterval.

3.3.3 Econometrie

Methodologie

Deze evaluatie volgt de methode van Timm et al. (2022). Timm et al. (2022) hebben het effect van de invoering van de salarisnorm binnen de 30%-regeling in 2012 bestudeerd. Zij gebruiken een *difference-in-differences*-analyse om het causale effect van deze hervorming te schatten. Deze methode zet de verandering in het aantal immigranten vlak boven de salarisnorm (behandelgroep) af tegen de verandering van het aantal immigranten in de inkomensgroepen die niet beïnvloed zijn door de hervorming (de controlegroep). De inkomensgroepen in de controlegroep zijn tussen de 50 en 90 procent van de inkomensgrens, omdat zowel voor als na de hervorming vrijwel niemand in deze groep de 30%-regeling gebruikte. De gedachte achter deze analyse is dat de instroom in het aantal immigranten in de behandelgroep in 2011 (dus vóór de hervorming) gelijk is aan het aantal immigranten in de controlegroep in 2011, deze groepen in de jaren 2006-2011 een vergelijkbare trend hebben en dat verschillen in de trend die vanaf 2012 ontstaan zijn toe te wijzen aan de hervorming.

Het resultaat van Timm et al. (2022) is dat er ruim 300 *extra* migranten in het inkomenssegment 0 tot 10 procent boven de salarisnorm naar Nederland zijn gekomen *door* de hervorming. De hoeveelheid extra migranten groeit jaarlijks tot ruim 1.000 extra migranten in 2019. Dit betreft een toename van 58 procent in 2014 en 201 procent in 2019 ten opzichte van de situatie voor de hervorming. De toename van migranten is vooral gedreven door een stijging van het aantal migranten van buiten de EU en in de sector Zakelijke dienstverlening.

Giarola et al. (2023) hebben de introductie van het afstandscriterium (150 km van de Nederlandse grens) in 2012 onderzocht. Deze maatregel raakte werknemers uit België en Luxemburg. Werknemers uit deze landen die voor 2007 in Nederland kwamen onder de 30%-regeling, behielden hun recht voor de volle tien jaar. Werknemers die na 2007 naar Nederland kwamen, verloren het recht op de 30%-regeling na vijf jaar. Uit het onderzoek blijkt dat vooral de top 1 procent en top 5 procent van werknemers uit België en Luxemburg uit Nederland vertrokken na het aflopen van hun voordeel. Voor inkomens tussen het 50e en 95e percentiel was er geen significant effect. Giarola et al. (2023) schatten een elasticiteit met betrekking tot het gemiddelde belastingpercentage tussen de 1,48 en 1,74 voor de top 1 procent van de inkomensverdeling. De kans om langer in Nederland te blijven tot na de duur van de 30%-regeling nam af met 18 procent voor de hoogste inkomensgroep.

Voor de constructie van de controlegroepen voor de *difference-in-differences*-analyse berekenen wij de instroom van migranten in de behandelgroep (boven de salarisnorm) in 2018. Wij delen daarna de gehele controlegroep (immigranten met inkomen 50 tot 90 procent van de salarisnorm) in meerdere groepen zodat de instroom per groep in 2018 nagenoeg gelijk is aan de instroom in de behandelgroep. Als rekenkundig voorbeeld: indien de instroom in de behandelgroep in 2018 100 was, en de controlegroep uit 1.000 immigranten bestaat, dan delen wij de controlegroep op in tien afzonderlijke groepen met elk een instroom van 100 in 2018. Op basis van deze verdeling bepalen wij de inkomensgrenzen voor de verschillende controlegroepen, relatief ten opzichte van de salarisnorm, en berekenen deze voor alle jaren in de steekproef. In de jaren voor en na 2018 hoeft de instroom in de behandel- en controlegroep dus niet gelijk te zijn. De verwachting is juist dat de instroom in de behandelgroep na 2018 lager is dan in de controlegroep door de versobering van de maatregel. Omdat de salarisnorm anders is voor immigranten onder de 30 jaar, nemen we in de analyse alleen immigranten van 30 jaar of ouder mee.

Na het construeren van de controlegroepen schatten wij de volgende regressie:

$$y_{gp} = \lambda_g + \theta_p + \beta D_{gp} + \epsilon_{gp} \quad (1)$$

De instroom y van groep g in jaar p verklaren wij door groepsdummy's λ_g, tijdsdummy's θ_p en de interactie tussen de dummy voor de behandelgroep en de periode vanaf 2019, D_{gp}. Deze term D_{gp} geeft de *difference-in-differences*-schatter weer en de coëfficiënt β is dan het effect van de looptijdverkorting op de instroom in de behandelgroep. ϵ_{gp} is de foutterm in de regressie. De regressie schatten wij met robuuste standaardfouten.

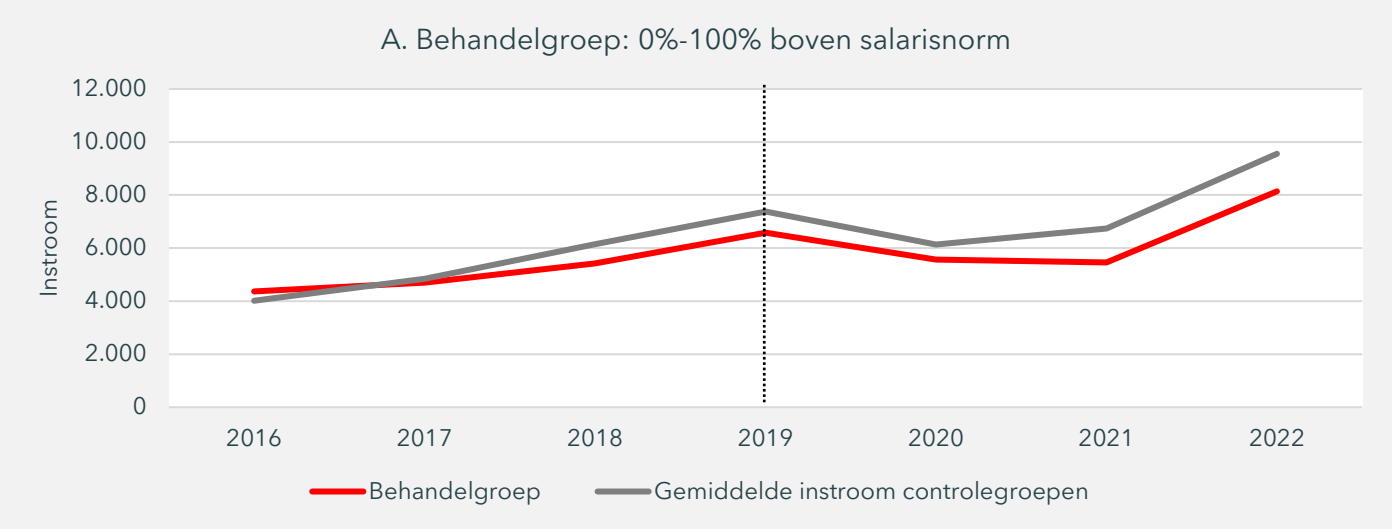
Resultaten

Onderstaande Figuur 3.21 en Figuur 3.22 tonen visueel de instroom in de behandelgroep en controlegroep voor verschillende specificaties. Omdat het effect van de looptijdverkorting mogelijk verschilt naar inkomensniveau, schatten wij verschillende modellen, namelijk:

- Totale instroom migranten tot 100 procent boven salarisnorm;
- Instroom migranten tot 5 procent boven salarisnorm;
- Instroom migranten tot 10 procent boven salarisnorm;
- Instroom migranten 10 tot 50 procent boven salarisnorm;
- Instroom migranten 50 tot 100 procent boven salarisnorm.

Voor de groep van 0 tot 100 procent boven de salarisnorm (Figuur 3.21) is er in de jaren voor de duurtijdverkorting (2016-2018) een gemeenschappelijke trend zichtbaar in de figuur. Een statistische toets bevestigt dit, de trend is niet significant anders voor de controle- en behandelgroep (zie Tabel D.4). Een gemeenschappelijke trend is een vereiste om de resultaten van de *difference-in-differences*-methoden te kunnen interpreteren.

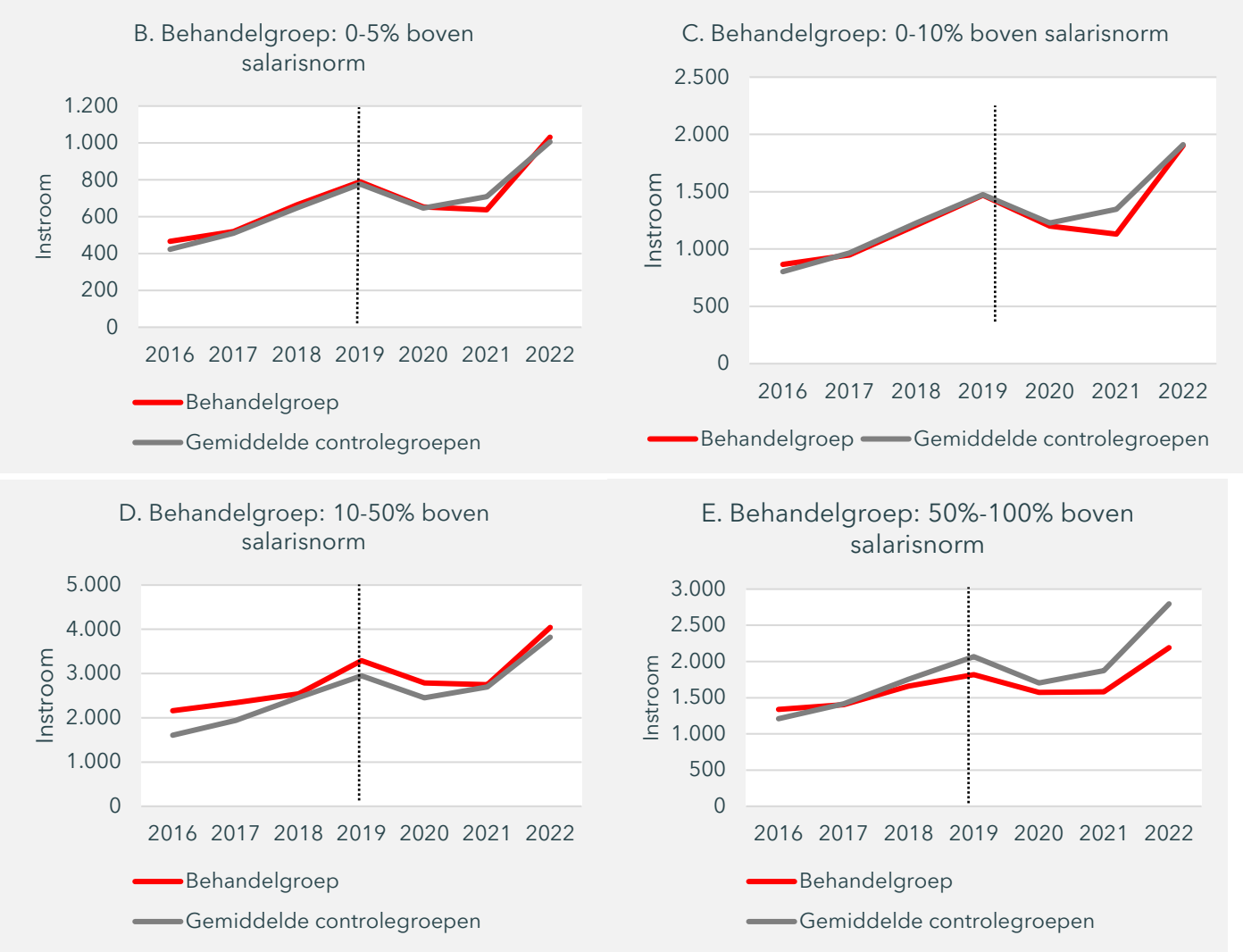
Figuur 3.21 Instroom migranten 0%-100% boven salarisnorm



Bron: SEO Economisch Onderzoek, o.b.v. CBS Microdata

Echter, omdat er heterogeniteit kan zijn in de reactie van verschillende inkomenscohorten op de duurtijdverkorting, laat Figuur 3.22 de instroom voor verschillende groepen zien. Voor de groep 0 tot 5 procent boven de salarisnorm (panel B), 0 tot 10 procent boven de salarisnorm (panel C) en 50 tot 100 procent boven de salarisnorm (panel E) is er een gemeenschappelijke trend in de periode voor 2019. Omdat de groep migranten 50 tot 100 procent boven salarisnorm mogelijk niet vergelijkbaar is met de hele groep tussen de 50 en 90 procent van de salarisnorm, gebruiken wij in deze analyse alleen de twee bovenste controlegroepen. Deze twee groepen representeren samen de instroom van migranten van ca. 75 tot 90 procent van de salarisnorm. Het is passender om voor de behandelgroep met een relatief hoog inkomen ook in de controlegroep de migranten met een relatief hoger inkomen te selecteren. Alleen voor de groep 10 tot 50 procent boven de salarisnorm (panel D) is er geen gemeenschappelijke trend vast te stellen. Tabel D.4 in de Bijlage bevat een statistische toets die aantoont dat er voor panel A, B, C en E wel een gemeenschappelijke trend is, maar voor panel D niet.

Figuur 3.22 Vergelijking trend behandel- en controlegroepen voor verschillen inkomensgroepen



Bron: SEO Economisch Onderzoek, o.b.v. CBS Microdata

Vervolgens schatten wij de regressies voor de verschillende inkomensgroepen (Tabel 3.6). Voor de groep tot 100 procent boven de salarisnorm is er een negatief effect van 841, dit is ook statistisch significant. Afgezet tegen een de instroom in 2018 betekent dit een afname van 15,5 procent. Echter, uit de literatuur blijkt dat er verschillende effecten kunnen zijn voor verschillende inkomensgroepen.

Voor de groep 0-5 procent boven de salarisnorm en 0-10 procent boven de salarisnorm is er geen significant effect waarneembaar. De coëfficiënt wijst weliswaar op een afname in de instroom en is dus in lijn met de verwachting, maar het effect is statistisch niet van nul te onderscheiden. Er lijkt dus geen effect van de duurtijdverkorting op de instroom van migranten met een inkomen tot 10 procent boven de salarisnorm.

Voor de groep met een inkomen 50 tot 100 procent boven de salarisnorm is er wel een significant negatief effect op de jaarlijkse instroom. De conclusie is dat er in deze inkomensgroep als gevolg van de duurtijdverkorting 237 minder migranten naar Nederland zijn gekomen. Afgezet tegen de instroom van de behandelgroep in 2018 bedraagt dit een afname van 19,6 procent, met een 95 procent betrouwbaarheidsinterval van -30,6 tot -8,7 procent.

Als totaal effect op de instroom rekenen we met -19,6 procent. Uit de bovenstaande resultaten volgt dat dit het effect is voor de groep met een inkomen 50 tot 100 procent boven de salarisnorm. Het effect voor de groep met een inkomen tot 100 procent boven de salarisnorm is –15,5 procent. Dit is dus lager dan het effect voor de groep 50 tot 100 procent boven de salarisnorm. Het effect voor de groep 100 procent of meer boven de salarisnorm is niet goed te schatten, maar uit de literatuur (Kalin et al., 2022; Giarola et al., 2023) blijkt dat deze groep het meest gevoelig is voor veranderingen in de gemiddelde belastingdruk.[54] De verwachting is dat de afname in instroom voor deze groep nog groter is dan 19,6 procent. Als benadering voor het totale effect op instroom voor iedereen boven de salarisnorm, rekenen we dus met -19,6 procent.

Tabel 3.6 Resultaten regressie-effect van duurtijdverkorting op instroom na 2019

	Instroom in behandelgroep			
Variabele	**0-100% boven salarisnorm**	**0-5% boven salarisnorm**	**0-10% boven salarisnorm**	**50-100% boven salarisnorm**
Effect van looptijdverkorting (D_{gp})	-840,92** (309,28)	-29,68 (23,20)	-72,42 (53,90)	-326,58*** (92,81)
Jaardummy's	Ja	Ja	Ja	Ja
Groepsdummy's	Ja	Ja	Ja	Ja
Aantal groepen	3	20	11	3
Aantal observaties regressie	21	140	77	21
Aantal observaties onderliggend aan groepen	129.853	94.378	98.346	37.221
Instroom behandelgroep in 2018	5.423	663	1.209	1.662
R-squared	0,998	0,997	0,998	0,997

Bron: SEO Economisch Onderzoek o.b.v. CBS Microdata. *, ** en *** staan voor significantie op 10%-, 5%- en 1%-niveau. Geschat met robuuste standaardfouten. Sample beslaat 2016-2022

Rekenend met een totaal effect van 19,6 procent lagere instroom, zou de instroom zonder duurverkorting dus 24,4 procent hoger liggen. [55] De werkelijke cumulatieve instroom in 2019-2022 bedroeg 129.326. Zonder duurtijdverkorting was dit 160.853 geweest. De duurtijdverkorting heeft dus over deze vier jaren tot 31.527 minder migranten geleid. Dit is niet toe te wijzen aan de invloed van COVIOD-19 op de instroom, omdat dit ook de controlegroepen raakt en daar in de schattingen dus al voor is gecorrigeerd.

De elasticiteit van de instroom ten opzichte van het voordeel van de 30%-regeling van acht jaar is 0,52, met een ondergrens van 0,42 en een bovengrens van 0,68 (zie berekening in Box 3.3).[56] Dat betekent dat bij een volledige afbouw van de 30%-regeling van acht jaar, de instroom 52 procent lager is. Voor de jaren 2019-2022 rekenen we

54 Timm et al. (2022) vinden dat de groep met een inkomen meer dan 10 procent boven de salarisnorm minder sterk reageert op de invoering van de salarisnorm dan de groep met een inkomen onder de 10 procent boven de salarisnorm. Een mogelijke verklaring is dat deze groep waarschijnlijk al voldeed aan de deskundigheidsvereiste en dat de invoering van de salarisnorm hen minder raakte.

55 1 / (1 – 0,196) = 1,244. Het 95 procent betrouwbaarheidsinterval is tussen +9,5 en +44,1 procent.

56 Boven- en ondergrens zijn berekend door het effect van instroom (-19,6 procent) te delen door procentuele afbouw voordeel (minimum = 28,9 procent en maximum van 46,6 procent).

met een elasticiteit van 0,40, omdat de looptijd korter is in die jaren (zie ook Box 3.3). Hiermee kunnen we inschatten wat de totale bijdrage van de 30%-regeling is geweest.

De inschatting is dat de instroom van migranten boven de salarisnorm 12.500 lager zou zijn per jaar als er geen 30%-regeling was (met een ondergrens van 9.000 en een bovengrens van 14.600, Tabel 3.7). Cumulatief zijn in de jaren 2016-2022 87.945 werknemers door de 30%-regeling gekomen, met een ondergrens van 63.144 en een bovengrens van 102.234. Dat is 44,4 procent (31,7 procent – 51,4 procent) van de 198.970 werknemers die zijn gekomen. Dat betekent dat zonder de 30%-regeling er 111.025 (97.736 – 135.826) werknemers met een inkomen boven de salarisgrens zouden zijn gekomen.

Tabel 3.7 Effect van 30%-regeling op instroom buitenlandse werknemers

Jaar	Werkelijke instroom	Instroom toe te wijzen aan 30%-regeling	Instroom niet toe te wijzen aan 30%-regeling	Aandeel toe te wijzen aan 30%-regeling
2016	19.254	10.012	9.242	52,0%
2017	22.811	11.862	10.949	52,0%
2018	27.579	14.341	13.238	52,0%
2019	29.658	11.863	17.795	40,0%
2020	22.742	9.097	13.645	40,0%
2021	30.884	12.354	18.530	40,0%
2022	46.042	18.417	27.625	40,0%
Totaal 2016-2022 (onder- & bovengrens)	198.970	87.945 (63.144 – 102.234)	111.025 (96.736 – 135.826)	44,2% (31,7% - 51,4%)
Per jaar gemiddeld (onder- & bovengrens)	28.424	12.564 (9.021 – 14.605)	17.256 (13.819 – 19.404)	34,2% (31,7% - 51,4%)

Bron: SEO Economisch Onderzoek o.b.v. CBS Microdata

Box 3.3 Inschatting elasticiteit instroom t.o.v. voordeel 30%-regeling van acht jaar

In de econometrische analyse naar de looptijdverkorting van 8 naar 5 jaar vanaf 2019 is een afname van 19,6 procent voor de groep tussen 50 en 100 procent boven de salarisnorm gevonden. Dit gedragseffect is vertalen we naar een elasticiteit.

De looptijdverkorting is een versobering van de 30%-regeling. Deze versobering drukken we uit als contante waarde. Zo volgen we het conceptuele raamwerking van Fischer et al. 2021, dat kennismigranten de totale belastingdruk over de gehele looptijd meenemen in hun afweging waardoor de contante waarde hiervan de relevante maatstaf is. Dit beeld komt ook naar voren uit het keuze-experiment en de interviews. Voor de contante waarde maakt het niet uit hoe de regeling wordt versoberd. Met andere woorden, bij een gelijke stijging van de belastingdruk voor een individuele kennismigrant maakt het niet uit of de looptijd wordt verkort of het forfait wordt afgebouwd – het gedragseffect zal gelijk zijn.

De looptijdverkorting betreft een versobering van de 30%-regeling van gemiddeld 37,6 procent, met een bandbreedte van 28,9 procent tot 46,6 procent. Dit is berekend door de netto contante waarde van de 30%-regeling met en zonder looptijd verkorting te vergelijken. De netto contante waarde van het voordeel voor t jaar is als volgt:

$$NCW\ 30\%\ regeling = \tau \times 0{,}3 \times l \times \frac{1 - \left(\frac{1+g}{1+r}\right)^t}{r-g}$$

Waarbij τ het belastingpercentage is, l het loon is, $(1+g)$ de groeivoet van het loon is en $(1+r)$ de discontofactor. De aanname hierbij is dat de groeivoet van het loon constant is over de periode.

De versobering van de 30%-regeling van acht naar vijf jaar is:

$$\frac{NCW_8 - NCW_5}{NCW_8} = 1 - \frac{1 - \left(\frac{1+g}{1+r}\right)^5}{1 - \left(\frac{1+g}{1+r}\right)^8}$$

De procentuele afbouw volgend uit de looptijdverkorting hangt dus af van de groeivoet van de lonen en van de discontofactor. Wij hebben dit berekend voor 441 combinaties, namelijk 0 tot en met 0,1, met stapjes van 0,05. Hieruit volgt een gemiddelde procentuele afbouw van 37,6 procent, met een minimum van 28,9 procent en een maximum van 46,6 procent.

De elasticiteit van de instroom in de groep 50 tot 100 procent boven de salarisnorm ten opzichte van de duurtijdverkorting is 0,52, met een bandbreedte van 0,42 tot 0,68. Dit betekent dat een versobering van de 30%-regeling met 1 procent leidt tot een afname van de instroom met 0,52 procent. Bij lineaire extrapolatie betekent de afschaffing van de 30%-regeling, een versobering van 100 procent, een afname van de instroom met 52 procent, met een ondergrens van 42 procent en een bovengrens van 68 procent. Lineaire extrapolatie is niet onrealistisch, omdat uit het keuze-experiment volgt dat keuzes ook lineair zijn in het netto voordeel.

Deze elasticiteit is in lijn met de literatuur. De hoogte van de elasticiteit is lager, maar de bestudeerde groep heeft ook een lager inkomen dan in andere onderzoeken. De absolute opbrengst van de fiscale regeling is voor hen dus ook minder hoog, wat een kleinere gedragsreactie tot gevolg heeft. Andere onderzoeken vinden een elasticiteit tussen de 1 en de 2. Zij bestuderen bijvoorbeeld de top 1 procent van de inkomensverdeling in Denemarken (Kleven, 2014) en Spanje (Agrawal & Foremny, 2019), topvoetballers in Europa (Kleven, Landais & Saiz, 2013), top 1 procent van de uitvinders (Akcigit, Baslandze en Stantcheva, 2016) of top 5 procent van de uitvinders in de VS (Moretti & Wilson, 2017). Uit de regressieanalyse volgde ook een kleiner en niet-significant effect voor werknemers tussen de 0 en 50 procent boven de salarisnorm. De elasticiteit voor die groep is ook lager. Voor de inkomens boven 100 procent van de salarisnorm is de elasticiteit waarschijnlijk hoger dan 0,52. De elasticiteit van 0,52 lijkt dus goed toepasbaar op de hele groep werknemers boven de salarisnorm.

De elasticiteit voor de 30%-regeling van 5 jaar (vanaf 2019) is 0,40. Omdat wij een lineair verband tussen de hoogte van het voordeel en de instroom aannemen, is er geen sprake van een constante elasticiteit. Bij de regeling van 5 jaar is er nog 80,4 procent van de instroom t.o.v. de regeling van 8 jaar (100 procent - 19,6 procent). Bij de afschaffing van de regeling van 8 jaar resteert er een instroom van 48 procent t.o.v. de regeling van 8 jaar, dit baseren wij op de elasticiteit van 0,52. Wij nemen aan dat bij de afschaffing van de regeling van 5 jaar er ook 48 procent t.o.v. de regeling van 8 jaar resteert. De procentuele mutatie in instroom bij afschaffing van de regeling van 5 jaar is dus (48% - 80,4%)/80,4% = -40,3 procent. De procentuele mutatie in het voordeel bij afschaffing is -100 procent. De elasticiteit is dus -40,3/-100 = 0,40 voor de 30%-regeling van 5 jaar.

Bron: SEO Economisch Onderzoek

3.3.4 Partiële buitenlandse belastingplicht

Het gebruik van de partiële buitenlandse belastingplicht is niet te onderscheiden in de CBS Microdata. Deze groep kan daarom niet separaat worden onderzocht in de econometrische analyse. Uit de werknemersenquête blijkt dat gebruikers van de partiële buitenlandse belastingplicht – net zoals de andere gebruikers van de 30%-regeling – het belastingklimaat actief meewegen in hun keuze. Dit beeld komt ook naar voren uit de interviews en is consistent met de vignettenanalyse. Zo is het aannemelijk dat gebruikers van de partiële buitenlandse belastingplicht hun totale belastingplicht en som van extraterritoriale kosten berekenen, wat ze meewegen in hun migratiebeslissing. De extra belastingplicht lijkt echter onvoldoende om een belemmerende factor te zijn in hun migratiebeslissing.

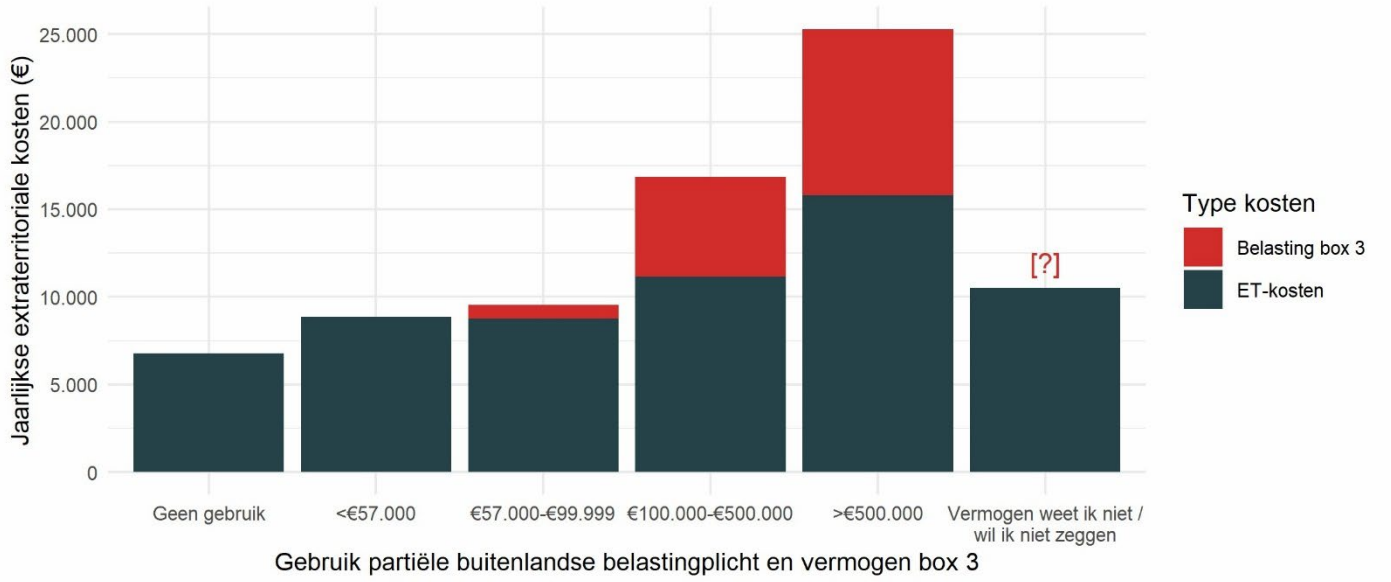
Een uitzondering is waarschijnlijk een zeer beperkte groep hoog-vermogenden. Voor deze groep levert de regeling naar verwachting wel een belangrijke bijdrage aan de beslissing om in Nederland te komen werken. In de enquête en interviews geven werkgevers aan dat het uitdagend is om mensen uit deze inkomenscategorie te werven in Nederland omdat de salarissen minder hoog zijn dan in bijvoorbeeld de VS.

Bij de afschaffing van de partiële buitenlandse belastingplicht is de totale belastingplicht het saldo van het fiscale voordeel van de 30%-regeling en de te betalen box 3- en/of box 2-belasting. In de onderstaande figuren berekenen we alleen de box 3-belastingplicht, aangezien de box 2-populatie zeer klein is in de enquête. In de

enquêtevraagstelling kunnen we vastgoed en overige bezittingen (spaargeld/beleggingen) als categorieën onderscheiden. Voor de categorie overige bezittingen nemen we de bezitssamenstelling van het oude (t/m 2022) box 3-stelsel aan. Dit is 66 procent sparen en 33 procent beleggen voor de vermogenscategorieën 57-99 duizend euro en 79 procent beleggen en 21 sparen voor alle vermogens daarboven. We gebruiken de heffingsvrije voet, forfaits en het tarief in box 3 van 2024. Dit is 57 duizend euro heffingsvrij, 1,03 procent rendement op sparen, 6,04 procent rendement op beleggingen (waaronder vastgoed) en 36 procent als belastingtarief. Per vermogens- of inkomenscategorie gebruiken we de mediaan voor de berekening.

0 laat zien dat de jaarlijkse box 3-belasting oploopt met vermogen. Voor de vermogensgroep onder de 100 duizend euro is het gemiddeld circa 800 euro belasting per jaar, voor de groep tot 500 duizend euro is dit ongeveer 5.700 euro belasting en voor de hoogste vermogensgroep is dit ongeveer 9.500 euro belasting.

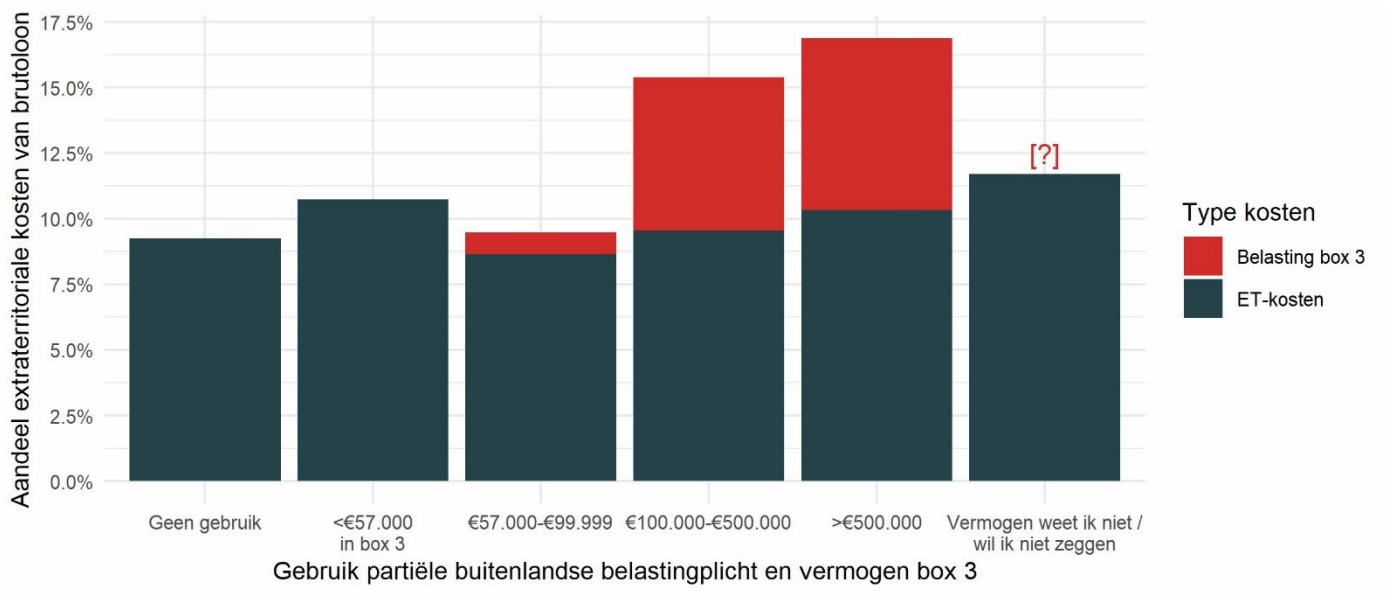
Figuur 3.23 Partiële buitenlandse belastingplicht en ET-kosten



Bron: SEO Economisch Onderzoek

0 laat zien dat het aannemelijk is dat de afschaffing van de partiële buitenlandse belastingplicht (i.e. het moeten betalen van box 3-belasting) gemiddeld waarschijnlijk geen grote belemmering is om in Nederland te komen werken. De kennismigrant ontvangt namelijk nog steeds een fiscaal voordeel, omdat de som van de ET-kosten en box 3-belasting minder is dan 30 procent van het bruto loon. In de afweging van de kennismigrant is relevant hoeveel *extra* vermogensinkomstenbelasting er in Nederland betaald moet worden vergeleken met het herkomstland. In de figuren geven we alleen de in Nederland betaalde belasting weer omdat de belasting in het herkomstland niet bekend is. Het percentage is daarmee een overschatting van het werkelijke percentage.

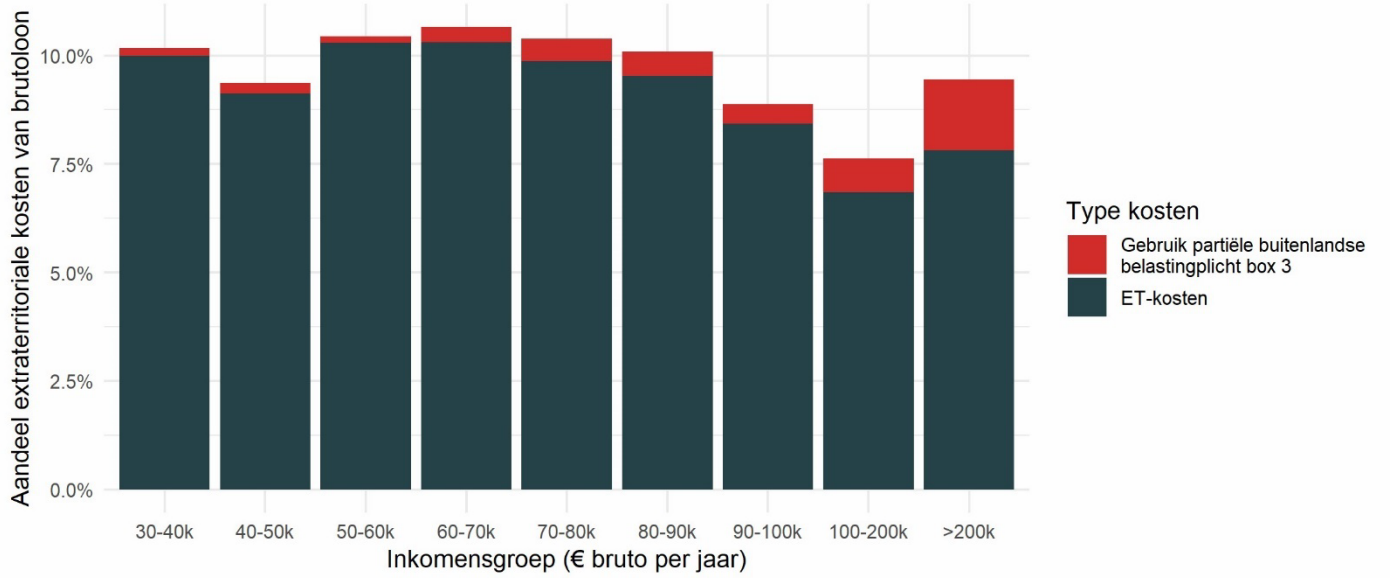
Figuur 3.24 Partiële buitenlandse belastingplicht en ET-kosten als aandeel van het bruto loon naar vermogen



Bron: SEO Economisch Onderzoek

Figuur 3.25 laat zien dat het voordeel van de partiële buitenlandse belastingplicht vooral neerslaat bij de hoogste inkomensgroepen. Dit is consistent met het beeld dat een hoog inkomen correleert met een hoog vermogen.

Figuur 3.25 Partiële buitenlandse belastingplicht en ET-kosten als aandeel van het bruto loon naar inkomen



Bron: SEO Economisch Onderzoek

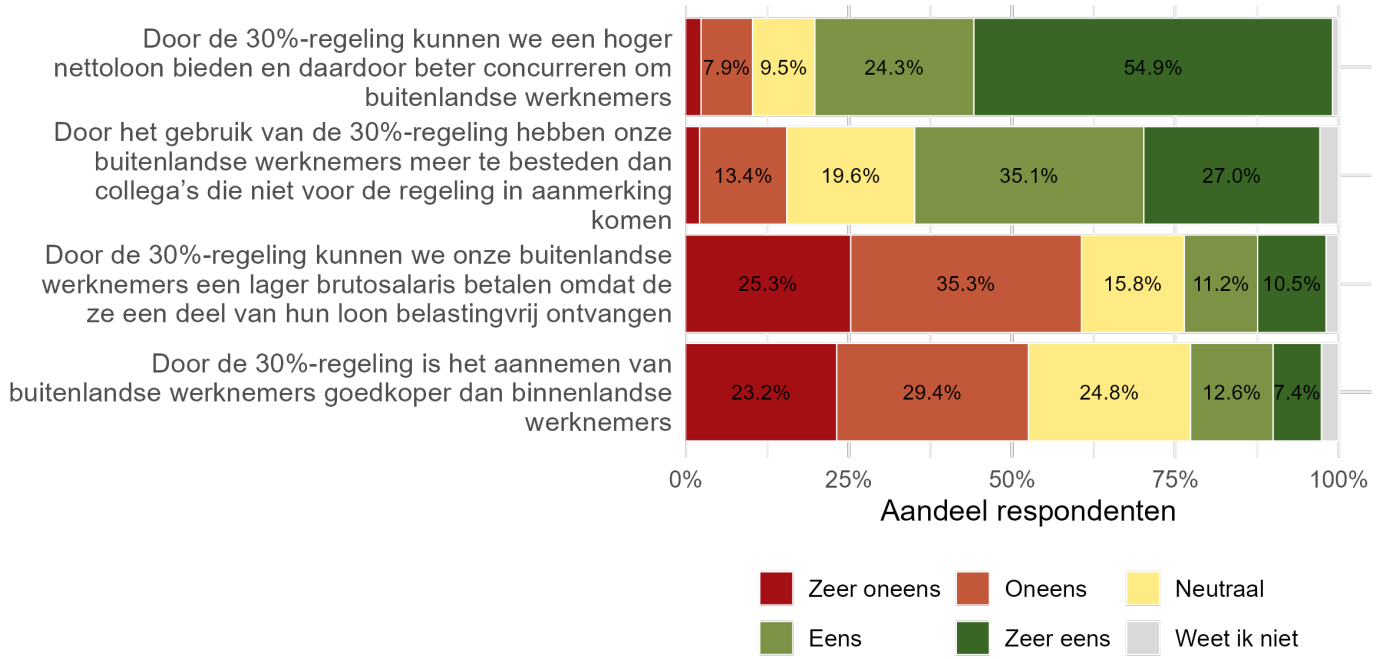
3.4 Vestigingsklimaat

Werkgeversperspectief

Het vestigingsklimaat is de aantrekkelijkheid van een land voor internationaal opererende bedrijven (Commissie Ter Haar, 2020). Een Nederlandse ondernemer die alleen lokaal actief is, maakt namelijk geen afweging over het komen naar of blijven in Nederland. Het overgrote deel van de bedrijven die de 30%-regeling gebruiken voldoet aan dit criterium. Ongeveer 82 procent van de bedrijven is namelijk actief buiten Nederland en ongeveer de helft van de bedrijven heeft een hoofdkantoor buiten Nederland (zie Tabel 3.4). Het uitsplitsen van deze statistieken naar bedrijfsgrootte leidt tot beperkte verschillen. Het vestigingsklimaat is daarmee een relevante afweging voor zowel kleine bedrijven (waaronder startups), als het mkb en het grootbedrijf.

Werkgevers geven in de interviews en de enquête aan dat de 30%-regeling een grote rol speelt in het aantrekken van buitenlandse werknemers. Figuur 3.26 laat zien dat de 30%-regeling volgens werkgevers zich vertaalt in een hoger netto loon en slechts in beperkte mate in lagere loonkosten. Dit is consistent met het beeld uit de literatuur en de enquête onder werknemers; het duidt op een sterke positie van kenniswerkers. Zo is een buitenlandse werknemer ook niet goedkoper dan een binnenlandse werknemer. Werkgevers schatten wel in dat buitenlandse werknemers met de 30%-regeling hierdoor meer te besteden hebben dan andere collega's. Dit komt overeen met het beeld in Figuur 3.10 dat de werkelijke kosten lager zijn dan het 30%-forfait.

Figuur 3.26 De 30%-regeling leidt tot een hoger netto loon en trekt daarmee werknemers aan

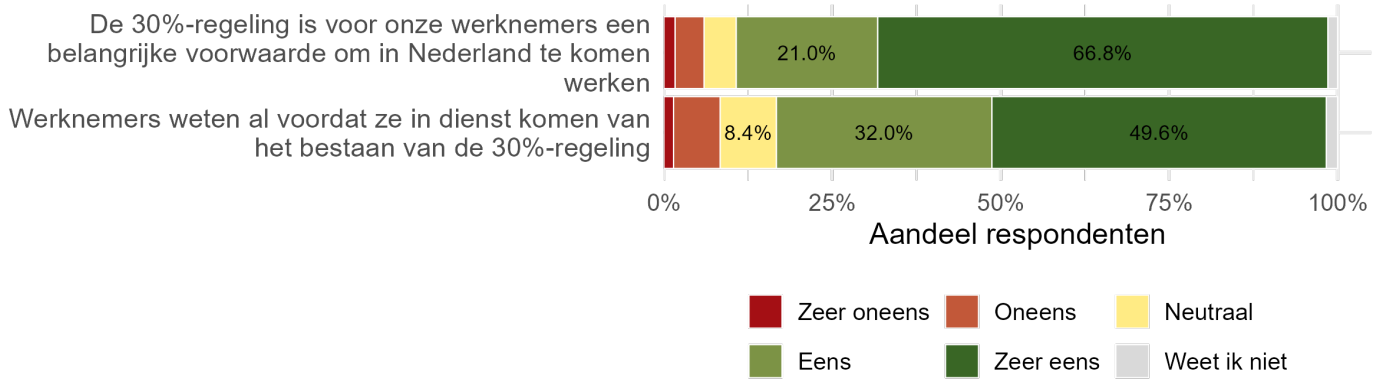


Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle werkgevers met 30%-gebruikers (n=418).

In Figuur 3.27 geven werkgevers aan dat de 30%-regeling voor hun werknemers een belangrijke voorwaarde is om in Nederland te komen werken. Volgens hen is de vertaling naar een hoger netto loon bepalend om te kunnen concurreren met landen of regio's met hoge lonen. Het Verenigd Koninkrijk (specifiek Londen) en de VS zijn veelgenoemde voorbeelden in de interviews, die ook terugkomen als veel overwogen landen of regio's in de enquête onder werknemers.

Ook geven werkgevers aan dat het overgrote deel van de werknemers de regeling al kennen voordat ze in dienst komen. In interviews schetsen werkgevers dat er in vacatures niet wordt geadverteerd met de 30%-regeling, maar dat een uitleg over de regeling een standaard onderdeel is van het arbeidsvoorwaardengesprek. Als werknemers eenmaal een salarisindicatie of definitief salarisaanbod hebben, gaan ze het netto salaris uitrekenen. Er zijn op internet diverse aanbieders van rekentools met de 30%-regeling die worden gebruikt voor deze berekening. Het effect van de 30%-regeling op het netto salaris kan zo een doorslaggevende factor zijn om voor Nederland te kiezen of voor een ander land.

Figuur 3.27 De 30%-regeling is bekend en wordt beschouwd als voorwaarde om in Nederland te komen werken

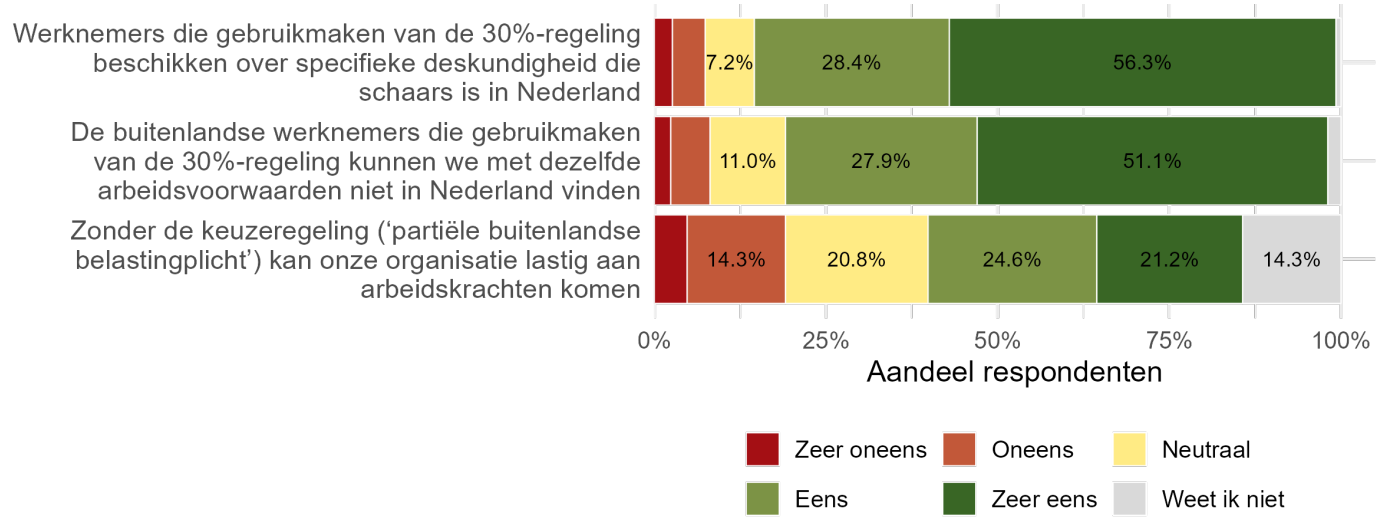


Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle werkgevers met 30%-gebruikers (n=418).

In Figuur 3.28 geven werkgevers aan dat de werknemers uit het buitenland over een specifieke deskundigheid beschikken die schaars is in Nederland. Werkgevers vertellen in interviews dat het mogelijk is om op het banenplatform LinkedIn analyses uit te voeren over het potentieel beschikbare personeel met een bepaald profiel. Een voorbeeld is een bedrijf dat op zoek is naar een werknemer met een PhD in een specifiek veld en andere werknemerskenmerken, zoals aantal jaren werkervaring. Uit de analyse blijkt dan het potentiële arbeidsaanbod, afgezet tegen de vacaturegraad. Als hieruit blijkt dat het potentiële binnenlandse arbeidsaanbod klein is, dan zet het bedrijf in op werving vanuit het buitenland. Een genoemd voorbeeld van een wervingsmethode voor iemand met een PhD is het bezoeken van wetenschappelijke congressen in het buitenland.

Ook geven werkgevers aan dat de partiële buitenlandse belastingplicht een rol speelt in het wervingsproces. Het aandeel 'weet ik niet' is waarschijnlijk groter dan bij andere vragen omdat de werkgever geen onderdeel is van het aanvraagproces van deze regeling en hierdoor niet op de hoogte is van het werkelijke gebruik, waar dat wel het geval is bij de 30%-regeling. In enkele interviews geven werkgevers aan dat de partiële buitenlandse belastingplicht weleens langskomt in een gesprek met de werknemer, maar niet standaard. Zo kan de beantwoording op de enquêtevraag geïnterpreteerd worden als een inschatting vanuit werkgevers over de vermogenspositie van werknemers en hun potentiële gedragsreactie als gevolg van het wegvallen van de partiële buitenlandse belastingplicht. Het valt op dat het aandeel 'eens' en 'zeer eens' in de onderstaande figuur groter is dan het aandeel werknemers dat in de enquête aangeeft de partiële buitenlandse belastingplicht als regeling te gebruiken. We interpreteren de inschatting van werkgevers op deze vraag dan ook als hoog. Het gevolg van deze interpretatie is dat onze inschatting is dat de partiële buitenlandse belastingplicht een relatief beperkte rol speelt in het wervingsproces.

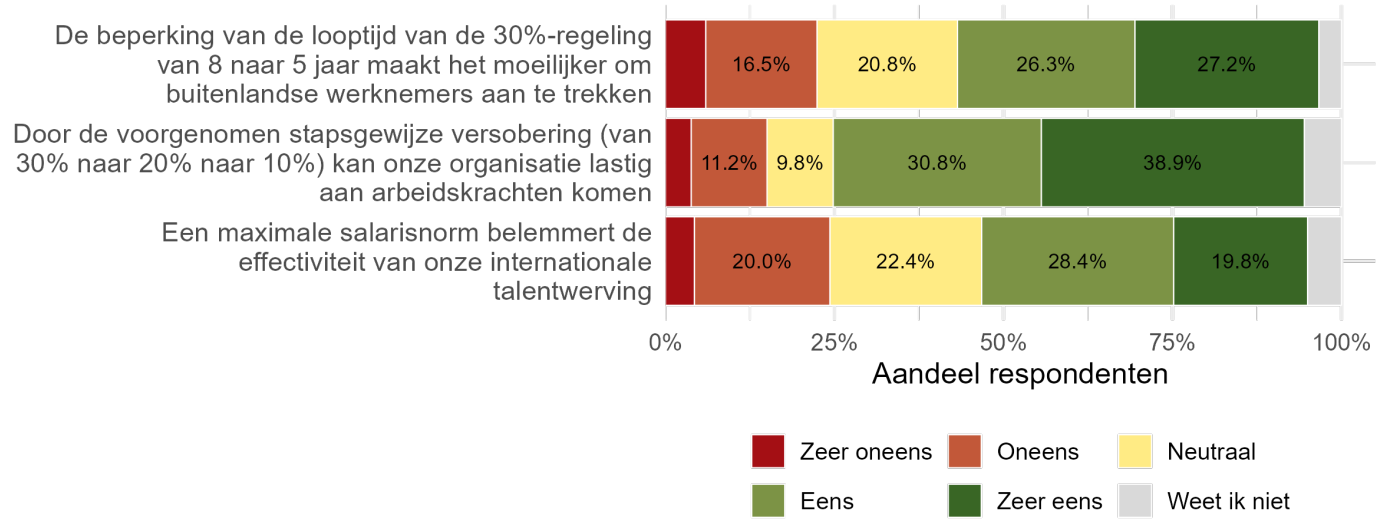
Figuur 3.28 Werknemers beschikken vaak over specifieke deskundige kennis die schaars is in Nederland



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle werkgevers met 30%-gebruikers (n=418).

Figuur 3.29 laat zien dat de afbouw van het forfait de talentwerving van ongeveer twee derde van de werkgevers raakt (antwoord: eens of zeer eens), de looptijdbeperking iets meer dan de helft van de werkgevers raakt en de maximale salarisnorm iets minder dan de helft van de werkgevers raakt. Het beeld dat hieruit naar voren komt is dat de versoberingen van de 30%-regeling effect hebben op de talentwerving. Het meest opvallende uit deze figuur is dat relatief veel werkgevers aangeven dat de maximale salarisnorm knellend is, gezien het beperkte aandeel inkomens boven deze grens dat de 30%-regeling geniet.

Figuur 3.29 Versoberingen hebben effect op de talentwerving

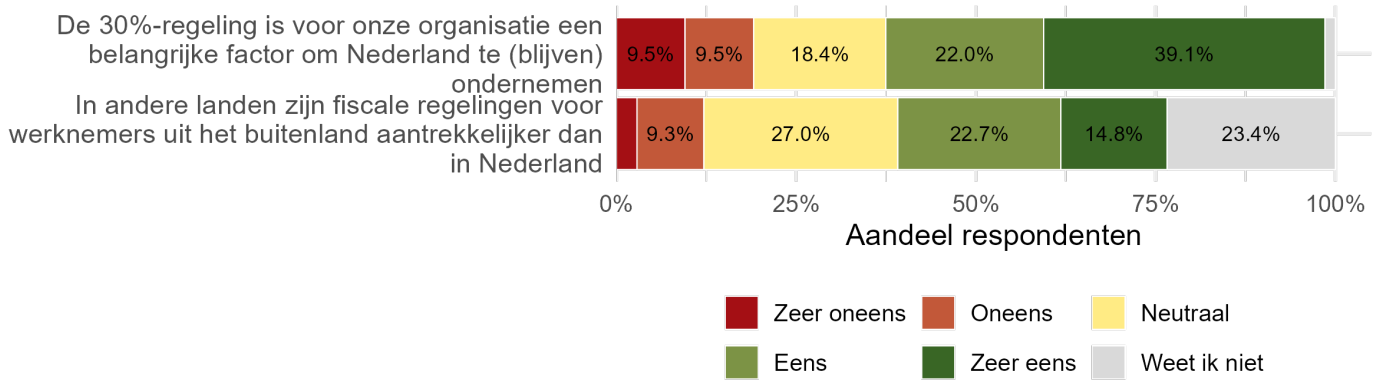


Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle werkgevers met 30%-gebruikers (n=418).

Figuur 3.30 geeft tot slot aan dat de 30%-regeling een belangrijke factor is om in Nederland te (blijven) ondernemen. Uit interviews en de enquête komt vooral naar voren dat de versobering van de 30%-regeling effect

heeft op de keuze om in Nederland te blijven ondernemen. Het alternatief zou zijn om uitbreidingsinvesteringen in Nederland in andere landen te plegen of bestaande bedrijfsactiviteiten stapsgewijs te verplaatsen naar andere landen. Bedrijven geven bijvoorbeeld niet aan in interviews of de open vragen in de enquête dat de 30%-regeling voor hen een doorslaggevende factor was om zich in Nederland te gaan vestigen. Een mogelijke verklaring hiervoor is dat andere landen vergelijkbare regelingen hebben. Uit de onderstaande figuur blijkt ook dat een minderheid aangeeft het (zeer) oneens te zijn met de stelling dat andere landen aantrekkelijkere fiscale regelingen hebben voor werknemers uit het buitenland.

Figuur 3.30 De 30%-regeling heeft effect op het vestigingsklimaat



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle werkgevers met 30%-gebruikers (n=418).

30%-regeling in breder perspectief

De 30%-regeling is een fiscale regeling binnen het bredere belastingklimaat. Het belastingklimaat (/fiscale vestigingsklimaat) is een onderdeel van het (algemene) vestigingsklimaat. Voorbeelden van andere factoren van het vestigingsklimaat zijn geografische ligging, maatschappelijke context (zoals sociale cohesie) of kwaliteit van de infrastructuur (SEO, 2023). Er is geen (wetenschappelijke) consensus over het relatieve belang van het belastingklimaat ten opzichte van andere vestigingsplaatsfactoren.

Uit de wetenschappelijke literatuur blijkt dat de totale effectieve belastingdruk de meest bepalende maatstaf is voor de locatiebeslissing van bedrijven binnen het belastingklimaat (Devereux & Griffith, 2003). De Europese Commissie (EC, 2020) monitort om deze reden ook de ontwikkeling van de effectieve belastingdruk voor bedrijven in lidstaten. Effectieve belastingdruk betekent alle belastinglasten die volgen uit de wet, waaronder fiscale regelingen. In de methode die de EC hanteert, wordt (om landen te kunnen vergelijken) de contante waarde van de totale belastingdruk uitgerekend van een representatief, fictief investeringsproject die een bedrijf zou plegen bij de vestiging in het desbetreffende land. Ofwel, de waarde van de totale belastingverplichting als een bedrijf zich vestigt in een land.

De meest omvangrijke belastingen voor een bedrijf (bij vestiging) zijn de loonbelasting en de vennootschapsbelasting. De totale belastingdruk die volgt uit deze belastingen heeft daarmee invloed op de vestigingsplaatskeuze van bedrijven. Er is veelvuldig bewijs dat de effectieve belastingdruk op winst effect heeft op de vestigingsplaatskeuze van bedrijven en er is een redelijke hoeveelheid bewijs dat de effectieve belastingdruk op kennisintensieve arbeid effect heeft op de vestigingsplaatskeuze van bedrijven (Fischer et al. 2021).

Bij de loonbelasting is het mechanisme dat kennismigranten hun migratiegedrag veranderen aan de hand van de belastingdruk op arbeid en overwegend voldoende onderhandelingsmacht hebben dat de lasten op arbeid (ten dele) neerslaan bij de werkgever (Ruf & Schmider, 2018; Kleven, 2014; Guillot, 2021). Hogere lasten op arbeid leiden zodoende tot minder investeringen en vestigingen van bedrijven (Feld & Kirchgassner, 2003; Egger & Radulescu, 2011; Egger et al. 2013). Egger et al. (2013) concluderen bijvoorbeeld dat een 1 procentpunt toename in effectieve loonbelasting leidt tot een 6,1 procentpunt afname van de kans dat een bedrijf zich vestigt.

Er zijn drie fiscale regelingen binnen de vennootschapsbelasting en de loonbelasting met als doel het vestigingsklimaat te verbeteren. Dit zijn de Wet bevordering speur- en ontwikkelingswerk (WBSO), de Innovatiebox en de 30%-regeling. De WBSO biedt organisaties een belastingvoordeel voor loonkosten gemoeid met het uitvoeren van bijvoorbeeld R&D of technisch-wetenschappelijk onderzoek. De Innovatiebox is belastingverlaging in de vennootschapsbelasting voor netto-voordelen uit zelfontwikkelde immateriële activa die voortvloeien uit R&D. Uit de meest recente evaluaties (Dialogic, 2019; SEO & Dialogic, 2023) blijken de WBSO en de Innovatiebox doeltreffend of grotendeels doeltreffend zijn in het bevorderen van het vestigingsklimaat voor een deel van de bedrijven.

Gesprekspartners geven aan dat de 30%-regeling vooral gezien moet worden binnen de bredere context van het belastingklimaat; het is één van de (bovenstaande) regelingen die de totale belastingdruk bepaalt. Een kritiekpunt dat vrijwel alle gesprekspartners benoemen, is de onvoorspelbaarheid van het overheidsbeleid in het bredere belastingbeleid dat zich richt op het vestigingsklimaat en binnen de 30%-regeling in het bijzonder. Hiermee wordt bedoeld dat fiscale maatregelen die effect hebben op het vestigingsklimaat vaak worden aangepast, wat voor ondernemingen een bedrijfseconomisch risico is. Stabiliteit is om deze reden één van de vier strategische pijlers van het vestigingsklimaatbeleid (ministerie van EZK, 2023). Een deel van de geïnterviewden merkt op dat veel bedrijven die de 30%-regeling gebruiken ook innovatiesubsidies ontvangen, bijvoorbeeld uit het Nationaal Groeifonds. Volgens hen is het enerzijds stimuleren van innovatieve werkzaamheden en het anderzijds verhogen van loonkosten voor medewerkers die deze werkzaamheden uitvoeren geen consistent beleid.

Geïnterviewden geven ook aan dat de beperkte stabiliteit van het beleid van invloed is op de gebruikers. Zij schetsen dat de afbouw van het forfait voor een cohort werknemers de derde beleidsaanpassing is gedurende hun verblijf in Nederland, volgend op de looptijdverkorting en de aftopping van de salarisnorm. Volgens hen hebben werknemers (vooral van buiten Europa) over het algemeen minder vertrouwen in de overheid door ervaringen met de overheid in hun land van herkomst. Het veelvuldig aanpassen van de 30%-regeling en specifiek het ad hoc besluiten met beperkte onderbouwing over de afbouw van het forfait werkt volgens hen wantrouwen richting de Nederlandse overheid in de hand. Gesprekspartners verwachten dat het wantrouwen een negatief effect heeft op de instroom van kennismigranten, aangezien veel kennismigranten horen over Nederland en de 30%-regeling van mensen binnen hun netwerk.

Het relatieve belang van de 30%-regeling binnen het bredere belastingklimaat verschilt per bedrijf. Het belang is vooral groot voor bedrijven waar een groot deel van de waarde wordt geproduceerd door de kennis van medewerkers, de lonen van deze medewerkers zijn daardoor een grote kostenpost en veel van deze medewerkers komen uit het buitenland (wegens een te beperkt aanbod in Nederland). De meeste bedrijven die gebruikmaken van de regeling voldoen aan deze criteria (zie Tabel 3.4). Zij zijn namelijk vooral actief in de zakelijke dienstverlening en ICT, hebben met name kennismigranten in dienst waarvan een derde tot twee derde uit het buitenland komt.

Er zitten vooral kleine bedrijven - waaronder startups en scale-ups - tussen waarvan een zeer hoog aandeel van hun werknemersbestand de 30%-regeling gebruikt. Voor deze groep zou het wegvallen van deze regeling relatief de grootste financiële gevolgen hebben. De mogelijkheden om de derving op te vangen met een salarisverhoging zijn beperkt vanwege een gemiddeld lage solvabiliteit en liquiditeit. De beperking van de regeling zou daarmee een groter effect hebben op de levensvatbaarheid van deze bedrijven dan die van grote bedrijven. Het vestigingsklimaatbeleid (EZK, 2023) richt zich op het aantrekken van startups vanwege de bijdrage aan innovatie en daarmee (toekomstige) economische groei.

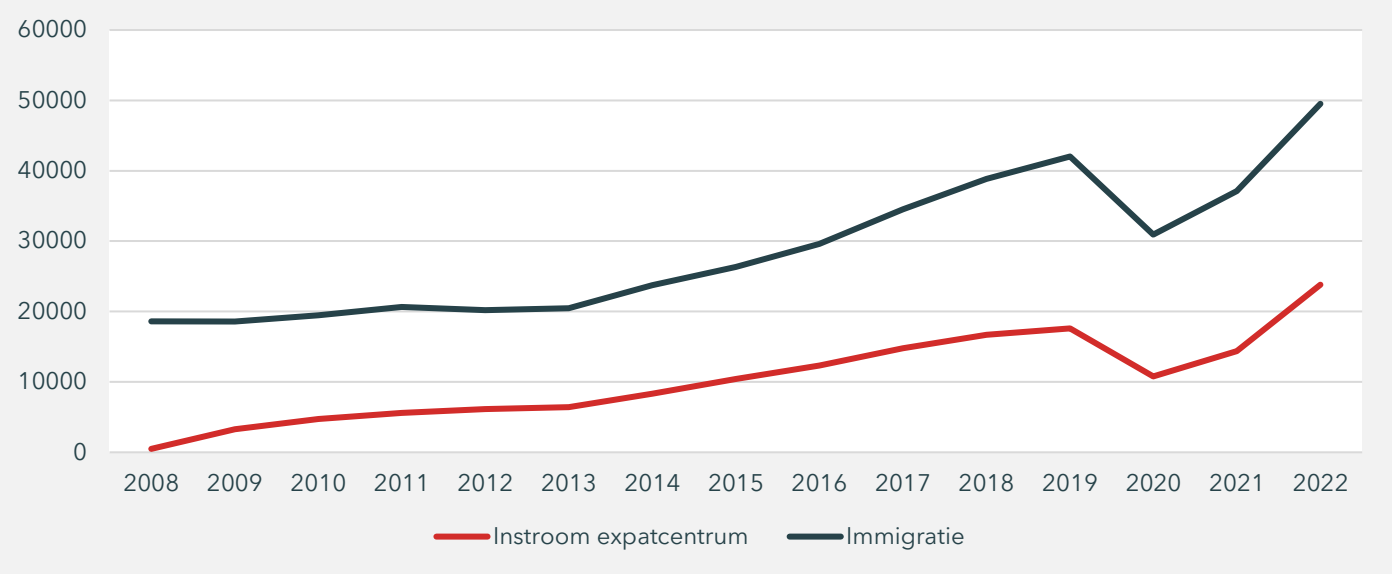
Regionale uitwerking vestigingsklimaat

Werknemers en bedrijven profiteren van clustering. Bedrijven clusteren zich door agglomeratievoordelen. Agglomeratievoordelen zorgen ervoor dat bedrijven productiever zijn of sneller groeien als ze gevestigd zijn in de nabijheid van andere bedrijven. De mechanismen hiervoor zijn *sharing, matching* en *learning* (Duranton en Puga, 2004). Deze begrippen omvatten het delen van voorzieningen, betere aansluiting van vraag en aanbod van kennisintensieve arbeid en meer kennisoverdracht door ontmoeting. De productiviteitsvoordelen gaan gepaard met hogere lonen voor werknemers. Deze loonpremie is het hoogst voor jonge, hoopgeleide werknemers (Verstraten, 2018) zoals de gebruikerspopulatie van de 30%-regeling. Werknemers willen graag op acceptabele reisafstand van hun werk wonen, waardoor de clustering van werknemers en bedrijven in dezelfde gebieden plaatsvindt.

De gebruikers van de 30%-regeling en de werkgevers van deze gebruikers zijn dan ook geconcentreerd in enkele regio's rondom de vijf grootste steden van Nederland. Veruit de grootste regionaal-economische clusters met 30%-gebruikers zijn Metropoolregio Amsterdam (MRA) en Brainport Eindhoven. Deze regio's (vergeleken met andere regio's in Nederland) kenmerken zich door een hoog niveau van arbeidsproductiviteit, sterke groei in arbeidsproductiviteit, een grote werkgelegenheidsgroei en een verschuiving van de werkgelegenheid van laagproductieve sectoren naar hoogproductieve sectoren (Rabobank, 2024).

Figuur 3.31 toont de ontwikkeling van de immigratie van de stad Amsterdam en de instroom bij het expatcentrum IN Amsterdam. Het expatcentrum is in 2008 gestart als gezamenlijk initiatief van Amsterdam en omliggende gemeenten. Het is een *one-stop-shop*-dienst voor kennismigranten om het registratieproces in Nederland te vergemakkelijken. Deze aantallen zijn een redelijke indicatie van het aantal kennismigranten dat zich jaarlijks vestigt in deze regio. De figuur laat zien dat het aantal kennismigranten en andere migranten sterk is toegenomen, met een kleine dip in het coronajaar.

Figuur 3.31 Migratiecijfers Amsterdam (aantallen personen)



Bron: SEO Economisch Onderzoek o.b.v. IN Amsterdam

In 2022 werkten in de MRA 127.775 internationale kenniswerkers. Ongeveer driekwart blijft minder dan twee jaar en een ongeveer een kwart blijft langer (Decisio, 2022). Er woonden 108.460 van deze groep in de MRA, en 60 procent van het totaal in een huurwoning. Van de internationale kenniswerkers was 45 procent actief in de zakelijke dienstverlening of ICT. Dit zijn de grootste sectoren waar bedrijven met 30%-gebruikers in actief zijn en de sectoren waar de MRA het meest in gespecialiseerd is (MRA, 2023). Zakelijke dienstverlening omvat onder meer consulting, financiële dienstverlening of accounting. De ICT-sector kent een brede definitie; deze bedrijven worden veelal technologiebedrijven (*tech*) genoemd.

Het cluster bestaat uit bedrijven van wisselende omvang en kennisinstellingen. Het omvat startups (kleine, snelgroeiende ondernemingen), middelgrote bedrijven en grote bedrijven. Ongeveer 80 procent van de instroom van het expatcentrum werkt bij een bedrijf met meer dan tien medewerkers, wat 20 procent van alle bedrijven is. Er zijn ook veel buitenlandse bedrijven in dit cluster. Er zijn in Amsterdam circa vierduizend buitenlandse bedrijven (37 procent van het landelijk totaal aan buitenlandse bedrijven) met ongeveer 266.700 banen. Volgens geïnterviewden werken bij al deze partijen veel medewerkers met de 30%-regeling en zijn deze werknemers overwegend actief in vergelijkbare arbeidsmarkten binnen dit cluster. Deze regionale aansluiting van vraag en aanbod op de arbeidsmarkt is immers een agglomeratie-voordeel dat de clustering verklaart.

Box 3.4 Illustratie van gebruik van de regeling in Amsterdam

Voorbeelden van door geïnterviewden genoemde grote bedrijven in dit cluster zijn Adyen, Just Eat, Booking.com, Mollie, Big Four-kantoren, Infosys of Tata Consultancy Services. We hebben Booking.com geïnterviewd en dit bedrijf heeft gegevens over hun personeelsbestand met ons gedeeld die het gebruik van de regeling illustreren. Booking.com is een internationaal techbedrijf dat onder andere een platform exploiteert waarop mensen een accommodatie voor een vakantie of reis kunnen boeken. Het is in Nederland opgericht, heeft wereldwijd 13.000 werknemers en het internationale hoofdkantoor is in Amsterdam, waar ruim 6.700 mensen werken.

Bij Booking.com in Nederland werken ruim 2.500 mensen die de 30%-regeling gebruiken. Het bedrijf werft vooral in het buitenland voor technische rollen. Een technische functie is bijvoorbeeld softwareontwikkeling, functies gerelateerd aan machinelearning/AI of engineering. Van de instroom aan nieuwe medewerkers met een technische functie maakt ruim 75 procent gebruik van de 30%-regeling, bij niet-technische functies is dit minder dan de helft. De analyse van

Booking.com is dat er structureel te weinig arbeidsaanbod is in Nederland om aan hun arbeidsvraag te voldoen, specifiek zijn er te weinig vrouwen met technische vaardigheden. Het arbeidsaanbod van mensen met deze vaardigheden is volgens de analyse van Booking.com gemiddeld lager in Nederland dan het EU-gemiddelde en lager dan het aanbod in het VK.

Na vertrek naar een andere baan na Booking.com blijft 79 procent van de mensen die van de 30%-regeling gebruikmaakten werkzaam in Nederland en 62,5 procent werkzaam in de techsector. 46 procent gaat werken bij een Amerikaans bedrijf gevestigd in Nederland, 30 procent gaat werken bij een Nederlands bedrijf en 15 procent gaat werken bij een startup of scale-up. Onder de laatste groep zijn ook diverse oud Booking.com werknemers zelf de oprichter van een startup.

57,3 procent van de in Nederland gevestigde werknemers woont in 2024 in Amsterdam, wat is gedaald van 67,2 procent in 2020. Het bedrijf verwacht dat deze dalende trend zich in de aankomende jaren zal doorzetten. Andere werknemers wonen overwegend in andere plaatsen in de Randstad. Dit aandeel komt grosso modo overeen met het vestigingsgedrag van andere kenniswerkers in Amsterdam, waarvan circa 64 procent in de stad woont.

Bron: SEO Economisch Onderzoek o.b.v. Booking.com

In de Brainportregio is de hightech maakindustrie de grootste sector. Deze industrie vertegenwoordigt 11,3 procent van de bruto toegevoegde waarde in Nederland en investeert circa 3 miljard euro per jaar in R&D. Ongeveer 20 procent van alle R&D-medewerkers in Nederland is actief in deze regio. Het aantal arbeidsplaatsen is toegenomen van 393.400 in 2015 naar 436.500 in 2021, waarvan respectievelijk 26.220 en 48.535 internationale werknemers waren (Decisio, 2023).

De regio is harder gegroeid dan gedacht. Om toekomstige groei te kunnen accommoderen, is er door de rijksoverheid, de regio en Brainport development gewerkt aan een visie om de arbeidsvraag op te vangen. Hierbij waren ook andere overheden, kennisinstellingen, expats en private partijen betrokken. De onderstaande figuur weergeeft de raming van de arbeidsvraag van dit consortium.

Figuur 3.32 Geraamde arbeidsvraag Brainportregio tot en met 2032 (aantallen arbeidsplaatsen)

	Uitbreidingsvraag	Vervangingsvraag	Totale arbeidsvraag	Afstudeerders in de regio	Resterende arbeidsvraag
Mbo	24.355	8.510	32.865	- 5.600	27.265
Hbo	14.173	4.995	19.768	- 4.850	14.318
Wo	14.173	4.995	19.168	- 7.090	12.078
Totaal	52.700	18.500	71.200	- 17.500	53.700

Bron: SEO Economisch Onderzoek o.b.v. Brainport Eindhoven

Box 3.5 Illustratie van gebruik van de regeling in Eindhoven

De sleutelwerkgevers die zijn betrokken in het opstellen van deze visie en raming onder de private partijen zijn ASML, TNO, DAF, Sioux Technologies, NXP, Schunk Xycarb Technology, SMART Photonics, Bosch en NTS Group. We hebben ASML geïnterviewd en dit bedrijf heeft gegevens over hun personeelsbestand met ons gedeeld die het gebruik van de regeling illustreren. ASML is een hightechbedrijf uit Veldhoven gespecialiseerd in het maken van machines die worden gebruikt bij het maken van chips.

ASML heeft een grote arbeidsvraag die naar verwachting verder toeneemt. ASML is de afgelopen zes jaar met ongeveer 11.000 FTE gegroeid en verwacht in 2030 te zijn verdubbeld in grootte, met in Nederland in 2030 een verwachte groei naar 40.000 FTE. 80 procent van alle instroom is werkzaam op technische afdelingen. Analisten verwachten dat de halfgeleidermarkt in de periode 2020-2030 verdubbelt. De geschatte markt in 2030 varieert tussen de 1.0 en 1.3 biljoen dollar. De verwachte toekomstige omzetgroei is in 2025 tussen circa 30-40 miljard euro met een bruto marge van circa 54-56 procent en in 2030 circa 44-60 miljard euro met een bruto marge van 56-60 procent.

Het volume aan R&D-investeringen binnen ASML betrof in 2023 3.981 miljard euro, waarvan twee derde in Nederland. Historisch gezien bedragen de R&D-uitgaven van ASML ongeveer 15 procent van de jaarlijkse omzet. In totaal zijn 15.604 werknemers bij ASML werkzaam in R&D, waarvan 71% in Nederland. Elke nieuwe baan in R&D bij ASML leidt volgens ASML tot minimaal 2,5 extra banen in de toeleveringsketen.

40 procent van het personeelsbestand heeft niet de Nederlandse nationaliteit. 15 procent van de werknemers bij ASML Nederland gebruikt de 30%-regeling. Van de 30%-gebruikers is de gemiddelde leeftijd 33. Ongeveer 44 procent is 30 jaar of jonger, 45 procent is 31-40 jaar en de overige 11 procent is ouder dan 40. Werknemers blijven gemiddeld lang bij het bedrijf. De doorloop in ASML Nederland is 4 procent op jaarbasis. Ongeveer 85 procent van de medewerkers woont binnen een straal van 20 kilometer van Veldhoven.

82,78 procent van de 30%-gebruikers werkt in een technische functie. De onderstaande tabel weergeeft de verdeling van de 30%-gebruikers over afdelingen binnen ASML Nederland. De rij *Enabling functions* bevat de niet-technische functies.

Afdeling	Percentage
Development & Engineering	44,39
Operations – Factories	24,81
Operations – Customer support	6,95
Applications	6,63
Enabling functions	17,23
Totaal	100

Bron: SEO Economisch Onderzoek o.b.v. ASML

De groei gaat ook gepaard met voor inwoners van de regio verwachte neveneffecten. Ongeveer twee derde maakt zich zorgen over het woningtekort in de regio en het dichtslibben van wegen als gevolg van de groei in de regio. Onder de noemer 'Project Beethoven' hebben het Rijk en de regio Brainport gewerkt aan een pakket maatregelen voor het onderwijs, kennis en ruimtelijke infrastructuur met een budget van 2,51 miljard euro. Deze maatregelen zijn daarmee voor een deel gericht op het invullen van de arbeidsvraag en voor een deel gericht op het tegengaan van neveneffecten.

Vestigingsklimaat in internationaal perspectief

De 30%-regeling tracht het vestigingsklimaat te verbeteren met een generieke verlaging van de effectieve loonbelastingdruk voor de werknemers die aanspraak maken op de regeling. De effectieve belastingdruk vergeleken met andere landen bepaalt de relatieve aantrekkingskracht van Nederland als vestigingsplaats. Om deze vergelijking in kaart te brengen is per land een berekening gemaakt van de totale belastingdruk voor een

bepaald netto loon, met en zonder de fiscale regeling. In deze berekening is de opzet overgenomen van de *Human Resource Tax Analyser* van Elschner en Schwager (2005),[57] gericht op het vergelijken van belastingdruk op kennismigranten. De belastingdruk bevat alle (nationale en lokale) loon- en inkomstenbelastingen (met betrekking tot arbeidsinkomen) en de werknemers- en werkgeversbijdragen voor sociale premies. De sociale premies maken onderdeel uit van de belastingdruk voor zover een werknemer daar geen direct voordeel uithaalt.[58]

De totale belastingdruk laat zien hoeveel meer een werkgever moet betalen om aan een bepaalde netto looneis te voldoen van een werknemer. Een hogere totale belastingdruk in het ene land dan in het andere land betekent dus dat een werkgever meer moet betalen om een werknemer hetzelfde netto loon te kunnen bieden als in het andere land. De totale belastingdruk is berekend door het bruto loon plus de werkgeversbijdrage[59] te delen door het bruto loon minus de te betalen belastingen en sociale premies van de werknemer (zie hieronder). Door te kijken naar de totale belastingdruk is het mogelijk om situaties met en zonder een regeling voor ingekomen werknemers tussen landen te vergelijken.

$$Totale\ belastingdruk = \frac{Bruto\ loon + Belastingen\ werkgever}{Bruto\ loon - Belastingen\ werknemer}$$

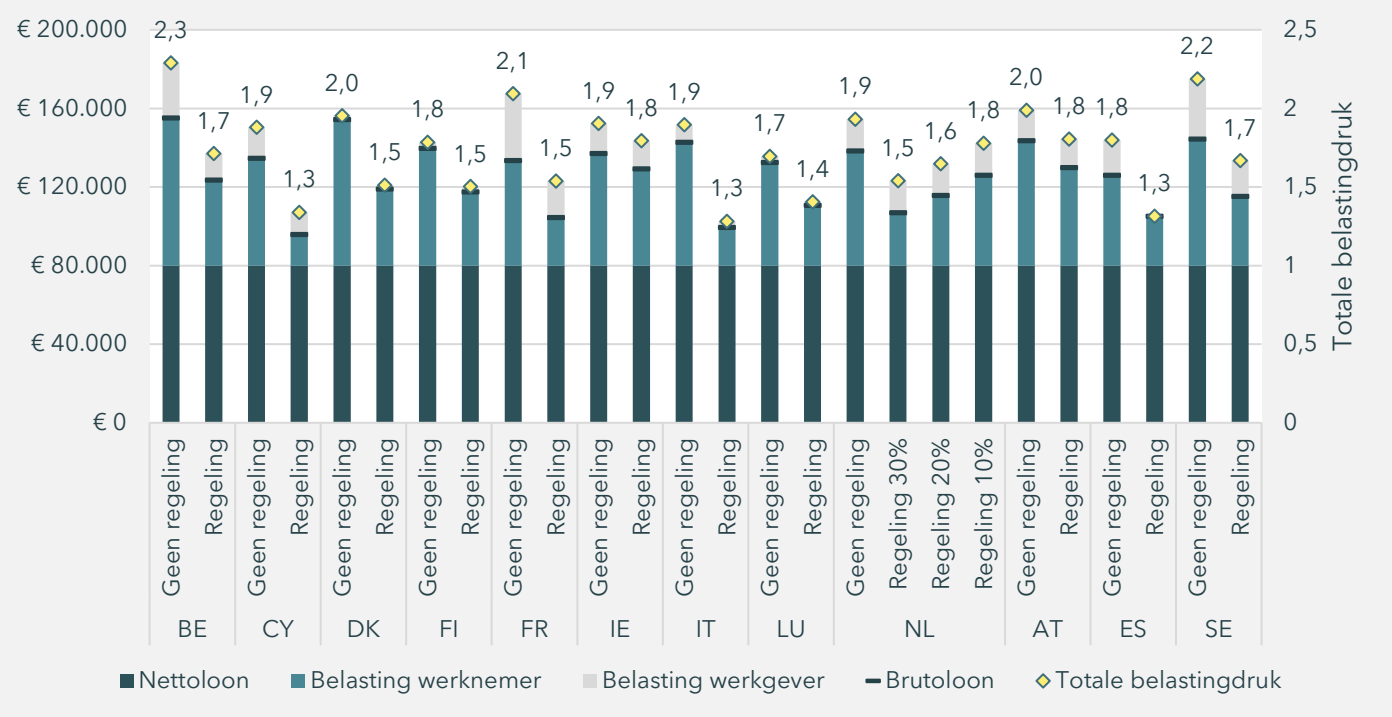
Figuur 3.33 geeft de totale belastingdruk per land weer wanneer een werknemer een netto salaris van 80.000 euro ontvangt. Het mechanisme waarmee een land aantrekkelijk wordt voor een werkgever is daarmee dat een werknemer er een hoger netto loon kan verdienen bij een lagere belastingdruk. Voor Nederland is bijvoorbeeld te zien dat zonder regeling een werkgever 1,93 keer het netto loon zal moeten betalen om de werknemer een netto salaris van 80.000 euro aan te kunnen bieden. Met een 30%-regeling zakt de totale belastingdruk naar 1,54 keer het netto loon. Een werkgever zou in dit geval 154.400 euro – 123.200 euro = 31.200 euro minder kwijt zijn voor deze werknemer. Het effect op de werkgeverspremies (grijze balkje) is verwaarloosbaar.

57 Eslchner et al. (2005)

58 Elschner et al. (2005) merken op dat voor de sociale premies met betrekking tot werkloosheid en ongevallen, gelet op het feit dat de desbetreffende werknemers 'highly skilled' zijn, geen direct voordeel zal ontstaan. Aangezien de korte maximale verblijfsduur van de werknemers in de regelingen (vijf tot negen jaar, met uitzondering van Italië en Cyprus) zijn de sociale premies met betrekking tot zorg wel inbegrepen bij de berekening van de belastingdruk. Elschner et al. (2005) merken op dat sociale premies met betrekking tot pensioenen wel deels een direct effect hebben (weliswaar op een later moment). In dit onderzoek zijn sociale premies voor pensioenen volledig weggelaten uit de berekening van de belastingdruk. Hierdoor is het deel van het loon dat normaliter onbelast blijft tot aan de uitkering van het pensioen, wel belast. Voor het bruto loon wordt er verder vanuit gegaan dat het alle soorten compensaties omvat (aandelen, vakantiegeld etc.).

59 De werkgeversbijdrage bestaat uit de sociale premies. Voor Nederland betreft dit de AWf, Aof, Wko en de Zvw. Zie Bijlage E voor een gedetailleerd overzicht van de tarieven per land.

Figuur 3.33 Het aandeel dat een werkgever bovenop het netto loon moet betalen voor een werknemer met een netto loon van euro 80.000 daalt sterk met het gebruik van een regeling

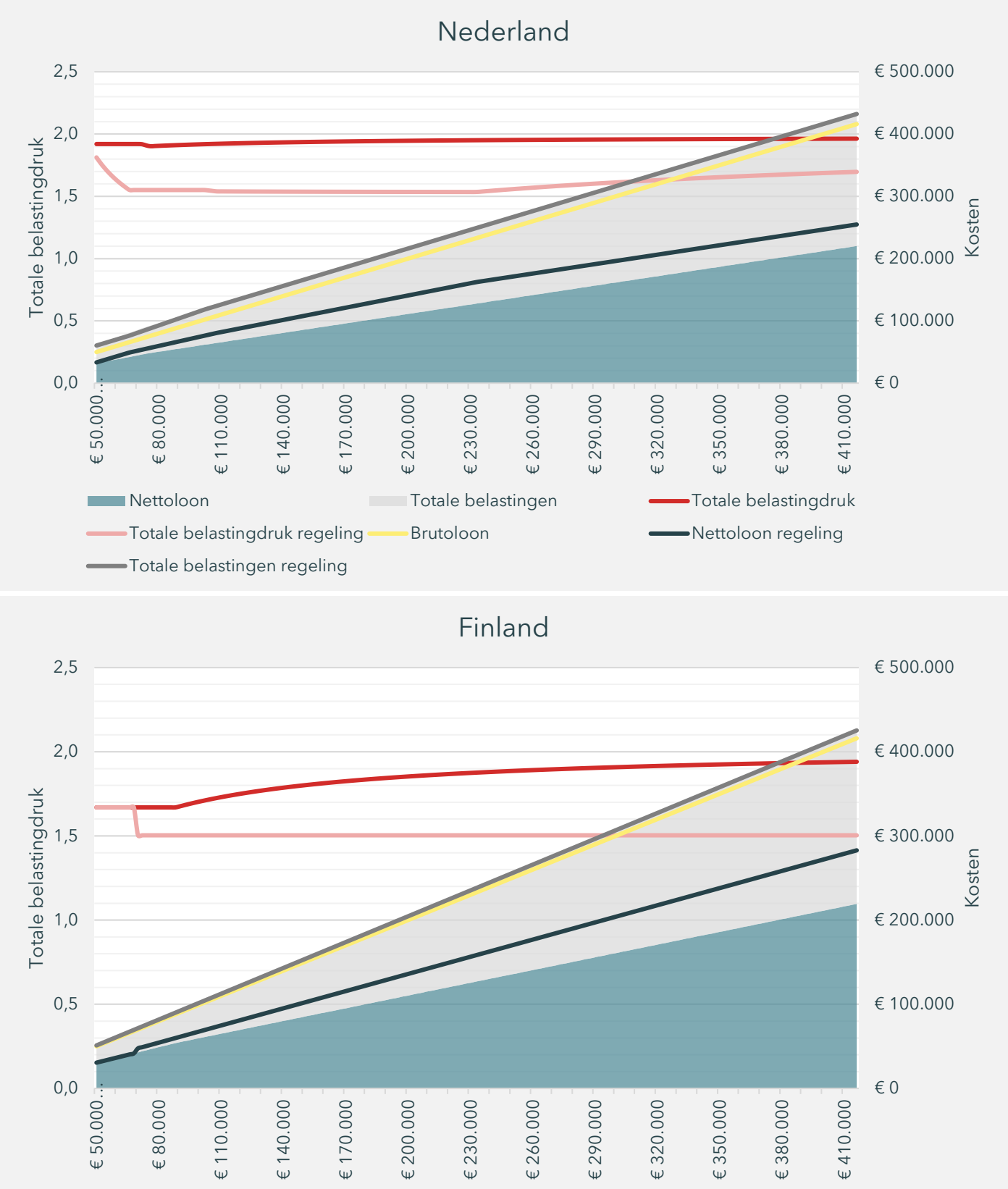


Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. OECD, EU Tax Observatory en nationale regelingen
Noot: Bruto loon gelijk aan de som netto loon en belasting werknemer.
Totale belasting gelijk aan de som bruto loon en belasting werkgever.

De figuur laat zien dat Nederland met de 30%-regeling een middenpositie inneemt in de belastingdruk na toepassing van de regeling (1,54 keer het netto loon) en de bijdrage van de regeling aan het verlagen van de belastingdruk (1,93-1,54). Landen met een substantieel lagere belastingdruk na toepassing van de regeling – zoals Italië of Spanje – hebben naar verwachting meer moeite met concurreren om kenniswerkers met andere factoren zoals lonen. De bijdrage van de regeling en de verhouding werknemers-/werkgeversbelastingen verschillen sterk tussen landen. De regeling in Ierland levert bijvoorbeeld een beperkte bijdrage (1,9-1,8) en Frankrijk een grote bijdrage (2,09-1,54). Sommige landen hebben (zeer) lage werkgeversbelastingen zoals Denemarken, Finland en Luxemburg. Anderzijds zorgt de vlaktaks in Spanje voor het verdwijnen van het werkgeversdeel, terwijl in Ierland de vrijstelling niet geldt voor de sociale premies. Bijlage E gaat in meer detail in op de belastingtarieven en regelingen per land.

De relatieve aantrekkelijkheid van de vormgeving van een regeling hangt af van het loongebouw van het bedrijf. Figuur 3.34 toont de werking van de totale belastingdruk voor Nederland en Finland om dit punt te illustreren. De veranderingen in de totale belastingdruk weerspiegelen de werking van de regelingen en/of grenswaardes in het belastingstelsel. Voor Nederland is te zien wanneer de vrijstelling in werking treedt en waar de aftopping zit. Ook voor Finland is te zien wanneer de vlaktaks in werking treedt en wanneer het marginaal toptarief ingaat.

Figuur 3.34 De werkingen van de Nederlandse en Finse regeling zijn geïllustreerd voor het bruto loon tussen euro 50.000 en euro 416.000



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. OECD, EU Tax Observatory en nationale regelingen

Het fiscale voordeel hangt ook sterk af van de gebruiksduur en marginale druk per land. Tabel 3.8 geeft een overzicht per land van het genoten voordeel bij gebruik van een regeling ten opzichte van geen gebruik. Er is gerekend met een bruto loon van 75.000 euro en 150.000 euro, de resultaten zijn verdisconteerd. Door naar een periode van vijf jaar te kijken kan er een vergelijking worden gemaakt tussen de verschillende regelingen aangezien de kortste regelingen ook vijf jaar geldig zijn. Daarnaast heeft bijvoorbeeld Spanje een maximaal opgeteld bedrag (600.000 euro) waarna de regeling niet meer toegepast kan worden. Niet onverwacht zijn de verschillen het grootst voor landen met de meest genereuze regelingen. De verschillen nemen daarnaast ook toe naarmate het marginaal toptarief hoger ligt. Niet-gebruikers van de regeling betalen dan relatief steeds meer belasting dan gebruikers van de regeling.

Tabel 3.8 Bij landen met een relatief hoog marginaal tarief loopt het voordeel (ten opzichte van geen gebruik van een regeling) rap op naarmate de jaren vorderen

	Bruto loon € 75.000		Bruto loon € 150.000		
	Voordeel 1 jaar	Voordeel 5 jaar	Voordeel 1 jaar	Voordeel 5 jaar	Rang voordeel vijf jaar (groot - klein)
België	€ 0	€ 0	€ 19.129	€ 87.500	6
Cyprus*	€ 14.142	€ 64.688	€ 34.071	€ 155.848	2
Denemarken	€ 6.141	€ 28.090	€ 22.203	€ 101.561	4
Finland	€ 4.950	€ 22.643	€ 16.465	€ 75.314	9
Frankrijk	€ 7.372	€ 33.719	€ 22.313	€ 102.064	3
Ierland	€ 0	€ 0	€ 5.868	€ 26.841	12
Italië	€ 16.189	€ 74.050	€ 34.169	€ 156.297	1
Luxemburg	€ 0	€ 0	€ 17.450	€ 79.822	8
Nederland	€ 7.946	€ 36.348	€ 21.785	€ 99.649	5
Nederland 30/20/10%	€ 7.946	€ 24.232	€ 21.785	€ 66.432	11
Oostenrijk	€ 3.745	€ 17.131	€ 5.655	€ 25.866	13
Spanje	€ 4.982	€ 22.788	€ 20.385	€ 69.720	10
Zweden	€ 9.235	€ 42.242	€ 18.469	€ 84.483	7

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. OECD, EU Tax Observatory en nationale regelingen
*Voor Cyprus is regeling (a) gebruikt.

De EU Tax Observatory – die hun gegevens met ons hebben gedeeld om deze internationale vergelijking te kunnen opstellen – zien expatregelingen als een nieuwe vorm van belastingconcurrentie. In 1994 hadden vijf EU-landen een expatregeling, wat gestegen is naar 27 regelingen in 15 EU-landen in 2024. Het effect op grondslagerosie in andere landen is ook een neveneffect in de beleidstheorie. De EU Tax Observatory rangschikt expatregelingen met een indicatieve score van hoe schadelijk deze zijn op basis van vier indicatoren die uitdrukking geven aan hoe genereus de regelingen zijn. De indicatoren zijn looptijd, de toelatingseisen (zoals salarisnorm), de vormgeving (zoals vlaktaks) en de omvang van de belastingkorting. In de bovenstaande tabel gebruiken we ook deze indicatoren om het voordeel in euro's te berekenen en daarmee de landen te rangschikken; dit kan gezien worden als een verdere invulling van de scores van de EU Tax Observatory. De tabel laat zien dat Nederland met de 30%-regeling op rang vijf staat en na afbouw van het forfait terugvalt naar plek 11. Na afbouw van het forfait levert Nederland daarmee

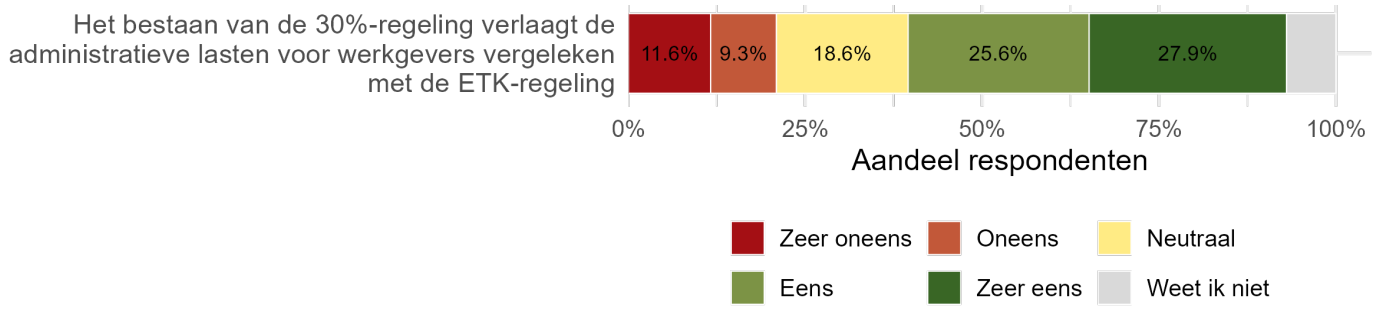
een beperkte bijdrage aan grondslagerosie in andere landen vergeleken met andere landen met een expatregeling.

3.5 Administratieve lasten en uitvoeringslasten

Een groot aandeel van de gesprekspartners en de Belastingdienst[60] geeft aan dat zij verwachten dat het gebruik van de ETK-regeling gaat toenemen naarmate het forfait in de 30%-regeling wordt afgebouwd voor werknemers. Zij geven aan dat momenteel nagenoeg iedereen kiest voor de 30%-regeling als zij hier aanspraak op maken.[61] De meeste werknemers hebben namelijk lagere kosten dan 30 procent, dus voor hen is dit een financieel voordelige keuze. Voor de uitzondering die meer dan 30 procent aan extraterritoriale kosten maakt, worden de werkelijke kosten niet volledig vergoed. De reden is dat dit veel administratieve lasten met zich zou brengen omdat werkgevers hier geen proces voor hebben ingericht. Vrijwel alle werkgevers maken namelijk gebruik van één van de twee regelingen, niet van beide regelingen – zo blijkt uit de enquête en de interviews. Het overstappen zal meer werkzaamheden voor de Belastingdienst en belastingplichtigen opleveren, als zij naar de ETK overgaan.

In de onderstaande figuur geeft iets meer dan de helft van de respondenten aan dat de 30%-regeling de administratieve lasten verlaagt en een minderheid geeft aan het (zeer) oneens te zijn met de stelling. Een vergelijkbare inschatting komt naar voren uit de interviews. De belangrijkste reden dat niet iedereen het eens is met deze stelling is dat de 30%-regeling vraagt om een beschikking per medewerker. Daartegenover kan een werkgever met ET-medewerkers geldt de ETK-regeling voor alle kwalificerende werknemers tegelijkertijd toepassen. Het vergoeden van werkelijke kosten is in die gevallen beperkt tot drie kostensoorten waarvan het absolute bedrag relatief beperkt is, waardoor de administratieve lasten ook relatief beperkt zijn.

Figuur 3.35 Administratieve lasten in vergelijking met de ETK-regeling



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle werkgevers met 30%-gebruikers (n=418)

We achten het redelijk dat de administratieve lasten overwegend lager zijn voor de 30%-regeling, maar niet in alle gevallen. De vergelijking vindt echter plaats met de huidige toepassing van de ETK-regeling. Deze toepassing zou er naar verwachting niet hetzelfde uitzien wanneer de ETK-regeling wordt benut door de huidige populatie van 30%-gebruikers. Belangrijke verschillen zijn dat 30%-gebruikers hogere kosten maken, de kosten waarschijnlijk meer divers zijn en overwegend hun huisvesting zelf organiseren – in plaats van huisvesting vanuit de werkgever.

60 Zie uitvoeringstoets: Afbouwen 30%-regeling in drie stappen.
61 Gevallen waar niet voldaan wordt aan de voorwaarden van de 30%-regeling betreffen veelal buitenlandse werknemers binnen de 150km-grens of werknemers met lage lonen (e.g. seizoenarbeiders).

De administratieve lasten van het kunnen bewijzen dat deze kosten werkelijk zijn gemaakt is aanzienlijk hoger. Ter illustratie, een werkgever die huisvesting regelt voor zijn ET-werknemer verwerkt eenmalig een huurcontract in een salarisadministratiesysteem waarna alle vervolgstappen geautomatiseerd plaatsvinden. De meeste werkgevers hanteren voor al hun kamers dezelfde weekhuur, wat gemakkelijk gecontroleerd kan worden. Een werkgever zou per 30%-werknemer een huurcontract moeten uitvragen bij de verhuurder, deze checken op validiteit en periodiek moeten bijstellen bij wijzigingen en verhuizingen. De boekencontrole van de belastinginspecteur zou in dat geval ook aanzienlijk meer tijd in beslag nemen.

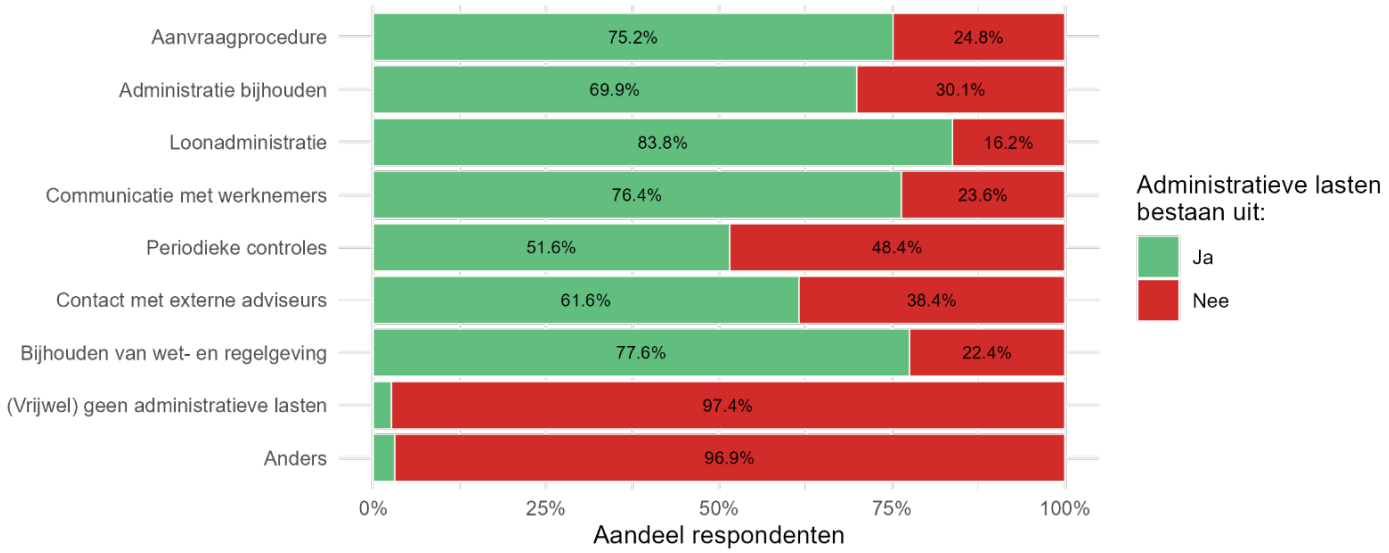
Gesprekspartners geven aan dat er door de (verwachte) diversiteit aan kosten ook druk zou ontstaan op de kostensoortenlijst van de Belastingdienst voor de ETK-regeling. De kosten zijn namelijk wettelijk gezien een open begrip. Geïnterviewden verwijzen hierbij naar de ervaringen met het bewijzen van specifieke deskundigheid voor de invoering van de salarisnorm. Volgens hen waren er destijds fiscaal adviseurs die gespecialiseerd waren in creatieve onderbouwingen voor specifieke deskundigheid (/schaarste) voor werknemers. Dit bleek vrijwel niet te controleren voor de Belastingdienst en leidde tot veel procedures bij de rechter. Gesprekspartners verwachten vergelijkbare discussies over het begrip ‘extraterritoriale kosten’.

Geïnterviewden geven aan dat de administratieve lasten van de 30%-regeling voor het overgrote deel van de gevallen relatief beperkt zijn. Figuur 3.36 toont de administratieve lasten per kostensoort. De uitvoering gebeurt veelal via een vast extern kantoor. De kosten hangen samen met hoeveel beschikkingen een werkgever afneemt op jaarbasis en hoe gecompliceerd de gevallen zijn. Door verschillende gesprekspartners is 600-1.000 euro per beschikking genoemd als prijsbandbreedte. Aanvullend hebben werkgevers nog beperkte administratieve lasten in het begeleiden van de werknemer in het proces. Meestal heeft de HR-afdeling een *onboarding*-proces voor nieuwe medewerkers waar dit onderdeel van uitmaakt.[62]

Gesprekspartners geven aan dat de administratieve lasten wel gestegen zijn. De reden hiervoor zijn de wijzigingen in de regeling. Volgens hen hebben deze wijzigingen geleid tot meer lastige overgangsgevallen, waar bijzondere aandacht voor nodig is. Bij de Belastingdienst leidt dit tot meer werk door meer, bezwaren en beroepszaken. Zij verwachten een verdere toename van de administratieve lasten door de afbouw van het forfait. Dit leidt namelijk tot meer overgangsgevallen en vereist meer aandacht voor het arbeidsverleden van een 30%-gebruiker. Als deze namelijk ook al de regeling gebruikte bij een vorige werkgever, is het noodzakelijk om vast te stellen in welk tijdvak van 20 maanden de werknemer zich bevindt.

62 In de enquête is uitgevraagd hoeveel uren (/FTE) werkgevers verwachten te besteden aan administratieve lasten. Deze vraag heeft echter niet tot representatieve resultaten geleid; de vraag is naar verwachting vaak verkeerd geïnterpreteerd.

Figuur 3.36 De meeste administratieve lasten zijn het gevolg van loonadministratie



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Noot: Voor alle werkgevers met 30%-gebruikers (n=418). Vraag: "*Waar bestaan de administratieve lasten van de 30%-regeling voor u als werkgever uit?*"

Een vergelijkbaar beeld komt naar voren over de uitvoeringslasten van de Belastingdienst. Er zijn ongeveer 22 FTE bezig met het afhandelen van beschikkingen, wat relatief beperkt is in relatie tot de budgettaire omvang van de regeling. De parameters zijn helder en goed toetsbaar. De kwestie of iemand fiscaal in Nederland woont, is het begrip waarover nog de meeste discussie is. Een deel van het beoordelingsproces is uitbesteed aan convenanthouders, wat de uitvoering vergemakkelijkt. Een ander aspect dat de uitvoeringslasten verlaagt is dat de beschikking vrijwel altijd door externe adviseurs die hierin gespecialiseerd zijn, aangevraagd wordt. Deze adviseurs hebben hierdoor goede kennis van de regelgeving en zijn (binnen deze context) communicatief vaardiger richting de Belastingdienst dan buitenlandse kenniswerkers die hun eigen aanvraag zouden doen.

De Belastingdienst geeft aan dat de stapeling van wijzigingen en het ontbreken van een volledig overgangsrecht wel heeft geleid tot een minder goed uitvoerbare regeling. Hier zijn verschillende redenen voor. Ten eerste zorgt het voor onrust in de keten, aangezien alle bij de 30%-regeling betrokken partijen hun processen moeten aanpassen. Ten tweede leidt elke wijziging (zoals de duurverkorting) en nieuwe parameters (zoals de aftopping) tot nieuwe overgangsgevallen. Ten derde gaan wijzigingen overwegend gepaard met (onvolledig) overgangsrecht. Bij de looptijdverkorting bleek het overgangsrecht bijvoorbeeld lastig te interpreteren voor betrokken partijen. Ten vierde zorgt onduidelijkheid (zoals bijvoorbeeld door onvolledige overgangsrecht) voor veel bezwaar en beroep door gebruikers van de 30%-regeling. Dit zorgt voor veel uitvoeringslasten; zo is de Belastingdienst nog steeds bezig met het afhandelen van bezwaren van de looptijdverkorting in 2019.

3.6 Effect op de woningmarkt

Verdringing op de woningmarkt houdt in dat huishoudens door factoren buiten hun invloedssfeer belemmerd worden in het vervullen van hun woonwensen (Finio, 2021). De literatuur maakt onderscheid in directe verdringing en indirecte verdringing. Directe verdringing houdt in dat huishoudens uit hun woning gezet worden, bijvoorbeeld vanwege het slopen van de woning, of anderszins in directe zin geweerd worden van ergens wonen. Indirecte

verdringing houdt in dat huishoudens belemmerd worden door woningmarktontwikkelingen. Het primaire mechanisme dat in de literatuur wordt getoetst bij marktomstandigheden is een stijging van de woningprijzen en/of huren. Een andere manier waarop marktomstandigheden kunnen veranderen is als er wordt geconcurreerd op andere voorwaarden die niet zichtbaar zijn in de prijzen, zoals kortlopende huurcontracten of bieden op een koopwoning zonder voorbehoud van financiering. Binnen de context van deze evaluatie gaat het dus om indirecte verdringing.

De wijze waarop de 30%-regeling kan leiden tot verdringing is volgens deze stappen:
1. er zijn meer kennismigranten in Nederland *door* de 30%-regeling;
2. deze extra kennismigranten hebben een significant effect op de woningmarktontwikkeling in de regio waar ze zich vestigen; en,
3. de wijziging van de woningmarktontwikkeling als gevolg van deze extra kennismigranten is van voldoende economische significantie dat andere huishoudens worden belemmerd in het vervullen van hun woonwensen.

Uit de econometrische analyse blijkt dat er jaarlijks gemiddeld 11.168 extra kennismigranten naar Nederland komen door de 30%-regeling. We nemen aan dat het vestigingspatroon van deze extra migranten overeenkomt met het vestigingspatroon van alle 30%-gebruikers. Tabel 3.9 toont de verdeling van de top 10 gemeenten met de hoogste instroom van 30%-gebruikers. De tabel laat zien dat de meeste 30%-gebruikers wonen in de vijf grootste steden van Nederland en daarbinnen vooral in de regio Amsterdam en Eindhoven. Daarnaast staan Amstelveen, Delft, Leiden en Haarlemmermeer steevast in de top 10.

Tabel 3.9 Top 10 gemeenten met hoogste instroom van 30%-gebruikers per jaar

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1	Amsterdam (6.928)	Amsterdam (8.622)	Amsterdam (10.157)	Amsterdam (10.896)	Amsterdam (8.004)	Amsterdam (11.465)	Amsterdam (16.453)
2	Den Haag (1.551)	Den Haag (1.741)	Eindhoven (2.319)	Eindhoven (2.550)	Eindhoven (1.764)	Eindhoven (2.632)	Eindhoven (4.462)
3	Eindhoven (1.246)	Eindhoven (1.482)	Den Haag (2.001)	Den Haag (2.095)	Den Haag (1.375)	Rotterdam (1.821)	Utrecht (2.806)
4	Amstelveen (1.006)	Amstelveen (1.223)	Amstelveen (1.449)	Amstelveen (1.500)	Rotterdam (1.221)	Utrecht (1.752)	Den Haag (2.738)
5	Rotterdam (963)	Rotterdam (1.007)	Rotterdam (1.319)	Rotterdam (1.455)	Utrecht (1.218)	Den Haag (1.653)	Rotterdam (2.632)
6	Utrecht (805)	Utrecht (1.004)	Utrecht (1.222)	Utrecht (1.415)	Amstelveen (1.093)	Amstelveen (1.590)	Amstelveen (2.568)
7	Haarlemmer-meer (493)	Delft (563)	Haarlemmer-meer (621)	Haarlemmer-meer (767)	Delft (556)	Delft (636)	Delft (848)
8	Delft (487)	Haarlemmer-meer (542)	Delft (598)	Delft (561)	Haarlemmer-meer (553)	Haarlemmer-meer (565)	Leiden (727)
9	Groningen (397)	Leiden (440)	Leiden (520)	Leiden (545)	Leiden (458)	Leiden (556)	Haarlem (709)
10	Leiden (392)	Groningen (412)	Groningen (431)	Haarlem (476)	Haarlem (410)	Haarlem (528)	Haarlemmer-meer (585)

Bron: SEO Economisch Onderzoek o.b.v. CBS Microdata

Het is niet mogelijk om te onderzoeken in hoeverre de extra migranten die komen vanwege de 30%-regeling een causaal effect hebben op woningprijzen. De reden is dat woningprijzen andersom ook een effect hebben op het vestigingspatroon van kennismigranten. Een exogene schok in de instroom van arbeidsmigranten komt vrijwel niet voor. Dit verband is dan ook nagenoeg niet onderzocht.[63] De associatie (/partiële correlatie) tussen de instroom van migranten en prijzen is wel veelvuldig onderzocht. Uit een meta-analyse van 474 schattingen (Larkin et al., 2019) blijkt dat migratie een statistisch significante associatie vertoont met huizenprijzen, maar het is onduidelijk of er sprake is van een economisch significante relatie. Met andere woorden, er is consensus dat er een effect is maar geen consensus over de omvang van dit effect.

Een zeer ruwe vuistregel (die met voorzichtigheid geïnterpreteerd moet worden gezien bovenstaande) is dat een bevolkingstoename van een procentpunt door migratie ongeveer leidt tot anderhalf procentpunt hogere huren en drie procentpunt hogere koopprijzen (Cochrane & Poot, 2019). Het effect is naar verwachting groter wanneer de migranten een hoger inkomen of vermogen hebben dan de lokale bevolking. We illustreren de werking van deze vuistregel voor de stad Amsterdam, waar ongeveer 39 procent van de 30%-gebruikers in het jaar van instroom gaat wonen. De totale instroom van 30%-gebruikers in 2022 is 16.453 en daarvan is 32,4 procent toe te wijzen aan de 30%-regeling, oftewel 5.339. In 2021 had Amsterdam 893.081 inwoners. De instroom van 30%-gebruikers leidde dus tot een toename van de bevolking met 1,8 procent. Ingezoomd op het deel dat toe te wijzen is aan de 30%-regeling, betreft het een toename van 0,6 procent. Van de kennismigranten in Amsterdam woont ongeveer 60 procent in een huurwoning en 40 procent in een koopwoning. Afhankelijk van de definitie van instroom, leidt de instroom van 30%-gebruikers (deel dat toe te wijzen is aan 30%-regeling) tot 2,8 procent (0,9 procent) hogere huren en 5,5 procent (1,8 procent) hogere woningprijzen. Gekeken naar het deel dat toe te wijzen is aan de 30%-regeling, is er dus sprake van een prijsopdrijvend effect op de huren en koopprijzen, maar de omvang is beperkt in verhouding tot de totale huurprijs- en koopprijsstijging in 2022 (resp. + 10,9 procent en + 11,0 procent).

Tabel 3.10 Ruwe inschatting woningmarkteffecten 30%-gebruikers Amsterdam in 2022

	Totaal	Huurwoning (60%)	Koopwoning (40%)
Bevolking Amsterdam eind 2021	893.081		
Instroom 30%-gebruikers in 2022 (% t.o.v. bevolking 2021)	16.453 (1,8 %)	9.872	6.581
Instroom toe te wijzen aan 30%-regeling in 2022 (% t.o.v. bevolking 2021)	5.339 (0,6%)	3.203	2.136
Prijseffect instroom 30%-gebruikers		2,8%	5,5%
Prijseffect instroom toe te wijzen aan 30%-regeling		0,9%	1,8%
Totale huurprijsstijging		+ 10,9 %	+ 11,0 %

Bron: SEO Economisch Onderzoek o.b.v. CBS Microdata, CBS Statline en Pararius

Een andere indicatie van een beperkt prijseffect is een onderzoek van het Kadaster en de universiteit van Amsterdam (Hans et al., 2019). In dit onderzoek is het effect van de opkomst van particuliere beleggers op de koopwoningmarkt onderzocht voor de regio's Utrecht, Rotterdam, Groningen, Eindhoven, Den Haag en Amsterdam. Deze regio's komen overwegend overeen met de regio's waar 30%-gebruikers hoofdzakelijk wonen. Een hoger aandeel aankopen door particuliere beleggers is geassocieerd met een toename van de woningprijzen. Het gemiddelde prijseffect voor de periode 2014-2018 is afhankelijk van de regio ongeveer twee tot vier procent,

63 Er is één onderzoek (Saiz, 2003) dat het effect op huren en woningprijzen onderzoekt als gevolg van een grootschalige aankomst van Cubaanse bootvluchtelingen in Miami.

dat wil zeggen dat de prijzen twee tot vier procent lager zouden liggen in afwezigheid van particuliere beleggers. Het effect is groter in specifieke buurten waar veel woningen worden gekocht door particuliere investeerders.[64]

De opkomst van particuliere investeerders is het gevolg van diverse factoren, waarbij de rente een grote rol speelt (Schilder et al., 2021). Het is waarschijnlijk dat tijdelijke kennismigranten een voorkeur hebben voor huurwoningen en de vraag van deze groep één van de diverse factoren is dat de stijging van het aantal transacties door particuliere beleggers verklaart. Zo zou de stijging van de instroom van kennismigranten een smal deel van het bovenstaande prijseffect kunnen verklaren. De koopwoningprijzen zijn in 2023 ongeveer 80,5 procent hoger dan in 2015. Afgezet tegen de totale prijsstijging, is de economische significantie van de potentiële bijdrage van de instroom van kennismigranten beperkt.

3.7 Budgettaire doelmatigheid

Doelmatigheid is het realiseren van de doelen met zo weinig mogelijk kosten. Kosten zijn budgettaire kosten voor de overheid, administratieve lasten voor gebruikers, uitvoeringslasten voor de Belastingdienst en neveneffecten. Budgettaire doelmatigheid ziet alleen op de budgettaire kosten in relatie tot de gerealiseerde doelen, namelijk het aantrekken van kennismigranten. Het betreft een vergelijking met de situatie zonder regeling, niet een situatie met een andere regeling.

In onze berekening van de budgettaire doelmatigheid beperken we ons tot het directe effect (eerste-orde-effect) op de belastinggrondslag. Dit is de gebruikelijke aanpak, omdat indirecte effecten zeer lastig te kwantificeren zijn. Uit de beleidstheorie is bekend dat er wel indirecte effecten zijn met effect op de grondslag van andere belastingsoorten. De omzetbelasting stijgt door de bestedingen van deze groep en de loonbelasting door het effect op werkgelegenheid door een grotere vraag naar diensten en hogere lonen voor andere werknemers als gevolg van kennis-spill-overs.

Voor de 30%-regeling berekenen wij de netto belastingopbrengsten voor de overheid. Dit zijn indicatieve berekeningen die als methode niet overeenkomen met de wijze waarop het ministerie van Financiën ramingen uitvoert van fiscale maatregelen. Er zijn baten, namelijk de loonbelasting die de gebruikers betalen. Er zijn ook kosten, namelijk de misgelopen opbrengsten door 30 procent van het inkomen vrij te stellen van loonbelasting. Er zijn twee methoden om de netto belastingopbrengsten te berekenen:

1. De netto belastingopbrengsten van 30%-gebruikers. Hierbij tellen we de betaalde loonbelasting van alle 30%-gebruikers mee en de misgelopen loonbelasting van alle 30%-gebruikers.
2. De netto belastingopbrengsten van de 30%-regeling. Hierbij tellen we alleen de betaalde loonbelasting mee voor de 30%-gebruikers die specifiek door de 30%-regeling naar Nederland komen. De betaalde loonbelasting van buitenlandse werknemers die zonder de 30%-regeling ook naar Nederland zouden komen, tellen we niet mee, omdat deze belastingopbrengsten niet aan de 30%-regeling zijn toe te schrijven. Zonder de 30%-regeling hadden zij namelijk ook de loonbelasting betaald, omdat ze alsnog naar Nederland zouden zijn gekomen. We tellen wel de misgelopen belastingopbrengsten van alle 30%-gebruikers mee, omdat dit volledig aan de regeling is toe te schrijven.

64 Van belang is dat er geen causaal verband is vastgesteld, maar alleen correlatie tussen het aandeel particuliere investeerders (in dezelfde buurt in het afgelopen half jaar) en de woningprijs.

30%-regeling als geheel

De netto belastingopbrengsten van de 30%-gebruikers in 2022 (eerste methode) bedraagt 1,28 miljard euro (Tabel 3.11). De loonsom van alle 30%-gebruikers in 2022, die een volledig jaar hebben gewerkt, bedraagt iets meer dan 8 miljard euro. Het vrijgestelde deel is 2,4 miljard euro. De misgelopen opbrengsten bedragen dus 960 miljoen euro, 40 procent van 2,4 miljard euro.[65] 5,6 miljard van de loonsom is niet vrijgesteld van belasting, met een belastingpercentage van 40 procent bedragen de belastingopbrengsten zijn dus 2,24 miljard euro. De netto belastingopbrengsten van de 30%-gebruikers (methode 1) bedragen in 2022 dus 1,28 miljard euro.

Tabel 3.11 Netto belastingopbrengsten 30%-gebruikers (bedragen × 1 miljoen euro)

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Totaal
Totaal inkomen	€ 4.597	€ 5.401	€ 6.273	€ 7.265	€ 8.103	€ 6.686	€ 8.001	€46.326
Vrijgesteld	€ 1.379	€ 1.620	€ 1.882	€ 2.179	€ 2.431	€ 2.006	€ 2.400	€13.898
Belastbaar	€ 3.218	€ 3.781	€ 4.391	€ 5.085	€ 5.672	€ 4.680	€ 5.601	€32.428
Belastingopbrengsten	€ 1.287	€ 1.512	€ 1.756	€ 2.034	€ 2.269	€ 1.872	€ 2.240	€12.971
Misgelopen opbrengsten	€ 552	€ 648	€ 753	€ 872	€ 972	€ 802	€ 960	€ 5.559
Netto belastingopbrengsten	**€ 736**	**€ 864**	**€ 1.004**	**€ 1.162**	**€ 1.296**	**€ 1.070**	**€ 1.280**	**€ 7.412**

Bron: SEO Economisch Onderzoek, eigen berekeningen o.b.v. CBS Microdata. Belasting- en premiedruk is 40 procent. Exclusief 30%-gebruikers die niet het volledige jaar werkten.

Voor de netto belastingopbrengsten volgens de tweede methode is een inschatting nodig welk deel van de 30%-gebruikers door de regeling naar Nederland is gekomen en welk deel ook zonder de 30%-regeling was gekomen. Andersom gesteld: hoeveel kennismigranten zijn er minder bij versobering van de regeling? De reden hiervoor is dat de belastbare grondslag toeneemt of afneemt. Bij het ramen van de belastingopbrengsten wordt rekening gehouden met het gedragseffect van de gebruikers van de regeling op de belastinggrondslag. Dit gedragseffect wordt uitgedrukt als elasticiteit. Deze elasticiteit geeft het effect op de grondslag van een verandering in de regeling weer.

De methodologie voor de netto belastingopbrengsten van de 30%-regeling staat beschreven in Box 3.6. De berekening van de 30%-regeling is gemaakt met toepassing van de eerder berekende elasticiteit van 0,52 (zie Box 3.3). Er is een constante elasticiteit voor de gehele doelgroep benut. Dit is gebruikelijk bij ramingen van fiscale maatregelen. Deze elasticiteit verandert wel over de tijd, vanwege de tussentijdse afbouw van acht naar vijf jaar. De elasticiteit voor gebruikers die vanaf 2019 naar Nederland zijn gekomen is 0,40. De elasticiteit voor alle gebruikers in een jaar vanaf 2019 is dan een gewogen gemiddelde van het aandeel dat voor 2019 (met elasticiteit 0,52) en het aandeel dat vanaf 2019 (met elasticiteit 0,40) naar Nederland is gekomen.

De 30%-regeling heeft tussen 2016 en 2022 900 miljoen euro aan netto belastingopbrengsten opgeleverd en is dus budgettair doelmatig geweest (Tabel 3.12). Gemiddeld is de 30%-regeling jaarlijks goed voor 128,5 miljoen euro netto belastingopbrengsten. Tot en met 2020 waren de netto belastingopbrengsten voor de overheid meer dan 100 miljoen euro. Echter, door de afbouw van de 30%-regeling van acht naar vijf jaar in 2019, daalt het aantal

65 Volgens het CBS bedroeg de gemiddelde belasting- en premiedruk in Nederland 40,2 procent in 2021. https://www.cbs.nl/nl-nl/longread/diversen/2022/overheidsfinancien-derde-kwartaal-2022/3-nederlandse-lastendruk-stijgt-maar-ligt-onder-gemiddelde-van-europese-unie.

buitenlandse werknemers dat door de 30%-regeling naar Nederland komt. Daarmee dalen ook de belastingopbrengsten van deze groep, terwijl de misgelopen belastingopbrengsten toenemen met de groeiende instroom. Het netto effect neemt dus af over tijd. Met de ondergrens gerekend zijn de netto belastingopbrengsten in elk jaar negatief. Met de bovengrens van de elasticiteit gerekend, zijn de netto belastingopbrengsten in 2022 361 miljoen euro hoger.

Tabel 3.12 30%-regeling heeft in 2016-2022 900 miljoen euro aan netto belastingopbrengsten opgeleverd

Elasticiteit simulatie	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Totaal
	Netto belastingopbrengsten 30%-regeling (x 1 miljoen euro)							
Gemiddeld	€ 136,2	€ 160,1	€ 186,4	€ 152,0	€ 129,2	€ 78,4	€ 57,2	€ 899,5
Ondergrens	-€ 12,4	-€ 14,1	-€ 17,2	-€ 70,1	-€ 104,2	-€ 113,6	-€ 168,9	-€ 500,5
Bovengrens	€ 373,7	€ 439,4	€ 511,4	€ 506,8	€ 502,3	€ 385,3	€ 418,6	€ 3.137,6

Bron: SEO Economisch Onderzoek, eigen berekeningen o.b.v. CBS Microdata.

Box 3.6 Methodologie netto belastingopbrengsten 30%-regeling

Uit de econometrische analyse volgt een elasticiteit van 0,52. Dit betekent dat bij een volledige afbouw van de 30%-regeling van acht jaar, 52 procent van de gebruikers niet zou komen en 48 procent zou nog steeds komen. De 52 procent noemen we de 'soms-komers', de groep die reageert op de financiële prikkels van de 30%-regeling, de 48 procent noemen we de 'altijd-komers', de groep die niet wordt geprikkeld door de 30%-regeling. Omdat de 30%-regeling per 2019 afgebouwd is naar vijf jaar, rekenen wij met een lager percentage soms-komers in de jaren na 2019. De regeling is al afgebouwd naar ongeveer 62,4 procent van de 8-jaarsregeling (zie berekeningen in paragraaf 3.3.3). Voor mensen die na 2019 zijn gekomen, rekenen wij met een percentage van 40 procent, conform de elasticiteit van 0,40 (zie Box 3.3). In de jaren 2019-2022 is er een deel van de gebruikers die al voor 2019 naar Nederland was gekomen, waarbij de elasticiteit van 0,52 geldt, maar voor het deel van de gebruikers dat na 2019 komt, geldt een elasticiteit van 0,40. Wij nemen een gewogen gemiddelde van deze twee om tot één elasticiteit per jaar te komen. Omdat het aandeel dat na 2019 is gekomen toeneemt, daalt de gewogen elasticiteit tussen 2019 en 2022. Op basis van deze elasticiteiten simuleren wij wie een soms-komer en wie een altijd-komer is. Om deze simulatie robuust te maken, voeren wij deze duizend keer uit en nemen we het gemiddelde daarvan. Tot slot voeren wij ook extra simulaties uit voor de ondergrens van de elasticiteit (0,42 i.p.v. 0,52) en voor de bovengrens van de elasticiteit (0,68 i.p.v. 0,52). Voor de jaren na 2019 berekenen wij wederom het gewogen gemiddelde, maar dan met de onder- en bovengrens van de elasticiteit.

De budgettaire lasten zijn de misgelopen belastingopbrengsten door de 30%-regeling. Wij rekenen voor alle gebruikers (soms-komers en altijd-komers) met een belastingpercentage van 40 procent, wat over 30 procent van het inkomen wordt berekend. De budgettaire lasten zijn dus 12 procent van de totale loonsom van alle gebruikers van de 30%-regeling.

De budgettaire opbrengst is het totaalbedrag aan betaalde belasting door de soms-komers. Zij komen door de 30%-regeling naar Nederland, zonder 30%-regeling had de Staat hun belastingafdracht moeten missen. Dit is 40 procent van 70 procent van de totale loonsom van de soms-komers, oftewel 28 procent. Voor de altijd-komers rekenen wij hun betaalde belasting niet mee in de budgettaire opbrengst. Zij zouden zonder 30%-regeling ook naar Nederland komen en belasting betalen, de belastingopbrengsten van deze groep zijn dus niet toe te wijzen aan de 30%-regeling.

Bron: SEO Economisch Onderzoek

Versobering naar 30-20-10

De 30%-regeling wordt aangepast naar een 30-20-10-regeling, met stappen van 10 procentpunt per 20 maanden. Wij vergelijken de netto belastingopbrengsten tussen de 30%-regeling en de 30-20-10-regeling voor het cohort dat instroomt in 2022. Wij rekenen met de instroom van 46.042 in 2022 en een gemiddeld loon van dat cohort van 75

duizend euro. Het belastingpercentage is 40 procent. We rekenen dit voor één cohort door om de vergelijking met de 30%-regeling weer te geven, niet om een complete budgettaire raming te doen.

De versobering naar 30-20-10 betekent een afname in de netto contante waarde van de regeling met 33,3 procent, vergeleken met de 30%-regeling van vijf jaar.[66] Ten opzichte van de 30%-regeling voor acht jaar betreft het een versobering van 58,4 procent. Het effect op de instroom is –13,3 procent, of -6.139 op de instroom van 46.042.[67] De instroom met de 30-20-10-regeling is dus 39.093. Het aandeel dat door de 30-20-10-regeling komt is 31 procent. Voor de 30%-regeling van vijf jaar is dit 40 procent. Tot slot rekenen we met de gemiddelde verblijfsduur zoals gerapporteerd in Tabel 3.1.

De netto belastingopbrengsten voor één cohort voor de 30-20-10-regeling bedraagt per jaar 47,3 miljoen euro. Voor de 30%-regeling bedraagt dit negatief 25,9 miljoen euro per jaar. Dit verschil van 73 miljoen euro per jaar meer netto opbrengsten voor de overheid bij de 30-20-10-regeling, kost wel 6.139 banen. Daarmee is de 30-20-10-regeling budgettair doelmatiger dan de 30%-regeling.

Tabel 3.13 Budgettair effect één cohort 30-20-10 regeling

	30%-regeling 5 jaar			30-20-10 regeling 5 jaar		
	Kosten	**Opbrengsten**	**Netto**	**Kosten**	**Opbrengsten**	**Netto**
1 gebruiker	€ 45.000	€ 105.000	€ 60.000	€ 30.000	€ 120.000	€ 90.000
Gemiddeld aantal gebruikers per jaar	43.095	43.095	43.095	37.349	37.349	37.349
	x 1 miljoen					
Totaal gebruikers	€ 1.939,3	€ 4.525,0	€ 2.585,7	€ 1.145,2	€ 4.457,2	€ 3.311,9
Totaal gebruikers door de regeling	€ 1.939,3	€ 1.810,0	€ -129,3	€ 1.145,2	€ 1.381,7	€ 236,5
Totaal gebruikers - gemiddeld per jaar	€ 387,9	€ 905,0	€ 517,1	€ 229,0	€ 891,4	€ 662,4
Totaal gebruikers door de regeling - gemiddeld per jaar	€ 387,9	€ 362,0	€ -25,9	€ 229,0	€ 276,3	€ 47,3

Bron: SEO Economisch Onderzoek, eigen berekeningen o.b.v. CBS Microdata

66 Gemiddeld verschil in netto contante waarde voor 441 combinaties van groeivoet loon en discontofactor. Zie ook Box 3.3.

67 Procentuele mutatie instroom = -33,3% x 0,40 = -13,3 procent

4 ETK-regeling

Het vergoeden van ET-kosten werkt deels doeltreffend. De toepassing van convenanten draagt bij aan lage administratieve lasten en brede toepassing van de regeling. De administratieve lasten zijn een aandachtspunt bij reiskosten en wanneer huisvesting niet door de werkgever wordt aangeboden. Er is een zeer beperkt aantal ETK-gebruikers in Nederland door de ETK-regeling waardoor het effect op de woningmarkt zeer beperkt is.

4.1 Doelbereik

De analyse van het doelbereik is nog niet afgerond. De reden is dat het onderzoek in een kort tijdsbestek is uitgevoerd om op tijd aan de aangenomen moties over de 30%-regeling te kunnen voldoen. Er volgt nog inzicht in het doelbereik op basis van data van de klanten van twee grote leveranciers van software voor salarisadministratie in de landbouw en in de uitzendsector. Deze data geven inzicht in het werkelijke gebruik van de regeling. Een analyse van deze data volgt als addendum die later wordt toegevoegd aan het rapport.

4.1.1 Onderbouwing benadering ETK-gebruik

Gegevensbeschikbaarheid

De Belastingdienst beschikt niet over de data waarmee het gebruik van de ETK-regeling in beeld gebracht kan worden. De gegevens over het werkelijke gebruik zijn beschikbaar in de loonadministratie van werkgevers. De Belastingdienst heeft afspraken met partners in de loonaangifteketen dat zij hun data beschikbaar stellen voor evaluaties indien nodig. De werkgevers zijn echter eigenaar van de data, niet de ketenpartners. Om deze reden zijn deze data niet beschikbaar en wordt de ETK-regeling niet gemonitord in bijlage 9 van de Miljoenennota met alle andere fiscale regelingen. Het budgettaire beslag van de ETK-regeling is dan ook niet bekend.

In dit onderzoek is het doelbereik in kaart gebracht met een enquête onder werkgevers, interviews en CBS Microdata. In de CBS-data is eveneens niet bekend welke werknemers en werkgevers gebruikmaken van de ETK-regeling. Om deze reden maken we een benadering van het gebruik. Voor deze benadering gebruiken we eerst als selectiemechanisme dat een ETK-gebruiker niet de 30%-regeling gebruikt en onderdeel uitmaakt van de polisadministratie (banenadministratie). Dit is namelijk per definitie het geval wanneer de 30%-regeling wordt benut. Vervolgens doen we twee aannames die we hieronder nader onderbouwen. De eerste aanname is dat ETK-gebruikers maximaal 140 procent van het wettelijk minimumloon (hierna: minimumloon) verdienen. De tweede aanname is dat ETK-gebruikers uit Midden- en Oost-Europa komen (MOE-landen). Deze aannames zijn gestaafd op interviews met werkgevers en experts. De groep die aan al deze voorwaarden voldoet, zien we als ETK-gebruiker.

Loonverdeling

De ETK-regeling wordt nagenoeg niet gebruikt onder werknemers met een inkomen boven de salarisnorm. Het gebruik is namelijk alleen fiscaal gunstig wanneer de extraterritoriale kosten hoger zijn dan de som van 30 procent van het bruto loon en de administratieve lasten van het bewijzen van deze kosten. Uit de analyse in hoofdstuk 3 blijkt dat dit vrijwel niet voorkomt. In de werknemersenquête over de 30%-regeling en de ETK-regeling is het

gebruik van de ETK-regeling uitgevraagd. Minder dan twee procent van de respondenten geeft aan de ETK-regeling te gebruiken. Uit de open enquêtevragen (met betrekking tot de 30%-regeling) blijkt dat de overgrote meerderheid van deze groep de ETK-regeling niet heeft begrepen en deze optie per ongeluk heeft aangevinkt. De minderheid aan respondenten die resteerde was dermate klein dat hier geen inzichten uit opgedaan konden worden. Het gebrek aan overlap blijkt tevens uit interviews met gesprekspartners die zich met de 30%-regeling bezighouden en gesprekspartners die zich met de ETK-regeling bezighouden.

We hebben met betrekking tot de ETK-regeling alle geïnterviewden gevraagd om op basis van hun ervaring een inschatting te geven van de salarissen van ETK-gebruikers. De meest genoemde en bij benadering gemiddelde bandbreedte is tussen het minimumloon en 140 procent van het minimumloon. De meerderheid van de geïnterviewden gaf een smallere bandbreedte aan, zoals tot 125 procent van het minimumloon. In 2024 is deze bandbreedte een minimum uurloon van 13,27-18,58 euro en omgerekend naar een vast bedrag per maand 2.318-3.245 euro (Belastingdienst, 2024).

Gesprekspartners geven aan dat de meeste medewerkers het minimumloon verdienen wanneer ze naar Nederland komen. De belangrijkste reden hiervoor is dat arbeidsmigranten uit MOE-landen lagere looneisen hebben dan Nederlandse werknemers (SEO, 2018). De bereidheid om te werken voor een lager loon volgt uit een lager loonniveau in hun land van herkomst. Het minimumloon op maandbasis in 2024 is bijvoorbeeld 978 euro in Polen, 663 euro in Roemenië of 477 euro in Bulgarije (Eurostat, 2024).

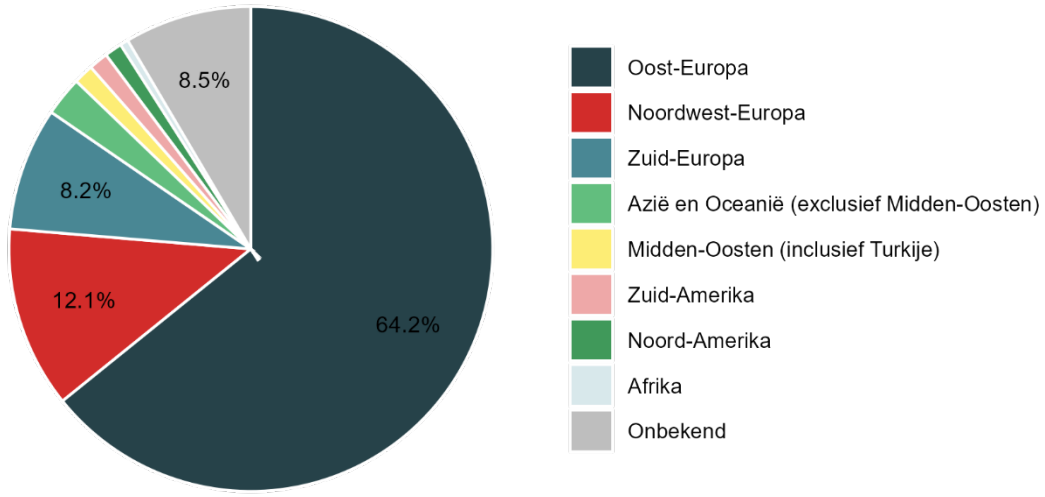
De loonbandbreedte komt in grote mate overeen met de lonen van arbeidsmigranten in deze sectoren. De meeste ETK-gebruikers werken in de uitzendsector en in de landbouw; dit zijn ook de enige sectoren met een convenant over de toepassing van de ETK-regeling. In 2022 had 69 procent van de arbeidsmigranten in de uitzendsector een functie op minimumloonniveau en had 66 procent van de arbeidsmigranten een functie in de landbouw. Het resterende aandeel had een loon tot maximaal een modaal inkomen. Bovenmodale salarissen (circa 160 procent van het minimumloon) komen nagenoeg niet voor in deze sectoren onder arbeidsmigranten (SEO, 2022).

Geïnterviewden geven drie hoofdredenen voor lonen die hoger zijn dan het minimumloon, waarbij zij inschatten dat deze redenen er in de regel niet toe leiden dat het loon boven 140 procent van het minimumloon uitkomt. De eerste reden is dat werknemers die blijven loonsverhoging krijgen doordat ze carrière maken binnen het bedrijf. Zij doen bijvoorbeeld bedrijfsspecifieke vaardigheden op waardoor ze complexere taken gaan uitvoeren. De tweede reden is dat ETK-gebruikers meer toeslagen krijgen, zoals overwerktoeslag, onregelmatigheidstoeslag of ploegentoeslag. Zij zijn vaak een korte periode in Nederland en hebben veelal als doel zo veel mogelijk geld te verdienen in deze periode. Zij zijn dan ook geneigd meer uren te maken en werkzaamheden te selecteren waardoor ze in aanmerking komen voor deze toeslagen. De derde reden is bij toepassing van de (wettelijke verplichte) inlenersbeloning bij uitzendkrachten. De inlenersbeloning houdt in dat een uitzendkracht dezelfde beloning krijgt als werknemers in vergelijkbare functies die in dienst zijn van de opdrachtgever (inlener). Zo komt het geregeld voor dat een uitgezonden ET-medewerker meer verdient dan het minimumloon doordat hij in een functie werkt waar een vergelijkbare werknemer meer verdient dan het minimumloon.

Herkomstlanden

Werkgevers geven in de enquête aan dat de meeste ETK-gebruikers uit Oost-Europa komen, gevolgd door Noordwest-Europa – wat ook Midden-Europese landen bevat. De onderstaande inschatting weerspiegelt 18.930 ETK-gebruikers bij 64 werkgevers. Een vergelijkbaar beeld komt naar voren uit de enquête onder werknemers, waarbij circa 64 procent van de respondenten uit Polen of Roemenië komt. Deze enquête is echter slechts 17 keer ingevuld, waardoor deze geen representatief beeld bevat.

Figuur 4.1 De meeste ETK-gebruikers komen uit Oost-Europa



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Noot: Voor alle werkgevers met ETK-gebruikers (n=64). Figuur is een weerspiegeling van 18.930 werknemers. Dit figuur is een combinatie van de vragen: "*Hoeveel van de werknemers binnen uw organisatie maken gebruik van de ETK-regeling?*" en "*Waar komen de werknemers die van de ETK-regeling gebruikmaken vooral vandaan?*"

Er zijn drie andere redenen waarom we verwachten dat de meeste ETK-gebruikers uit MOE-landen komen. De eerste reden is dat 95 procent van de arbeidsmigranten in de landbouw en 90 procent van de arbeidsmigranten in de uitzendsector uit MOE-landen komen (SEO, 2022). De tweede reden is dat ETK-gebruikers tijdelijke werknemers zijn. Eén van de criteria om gekenmerkt te worden als ET-werknemer is namelijk het tijdelijk (maximaal vijf jaar) verblijven buiten het land van herkomst. Daarbij is met betrekking tot terugkerende seizoenarbeiders het standpunt ingenomen (door de Belastingdienst) dat deze groep ieder jaar een nieuw tijdelijk verblijf heeft.[68] De beperking tot vijf jaar geldt dus niet voor deze groep. Bij tijdelijke arbeidsmigratie maken de reiskosten een groter aandeel van de totale ET-kosten uit. Hogere reiskosten zijn een remmende factor op arbeidsmigratie (CPB, 2011). Ter illustratie, de looninkomsten uit twee maanden seizoenswerk zullen ruim voldoende zijn om een busreis naar Polen te bekostigen maar zijn onvoldoende om de kosten van een intercontinentale vliegticket op te brengen. De derde reden is dat geïnterviewden inschatten dat de overgrote meerderheid van de ETK-gebruikers uit MOE-landen komt. Zij schetsen dat werkgevers actief werven in deze landen omdat ze specifiek in die landen een groot arbeidsaanbod verwachten voor tijdelijk werk in Nederland.

In de CBS Microdata selecteren we dan ook alleen de mensen uit MOE-landen. De reden is dat het meenemen van andere landen tot grote vertekeningen leidt die niet zijn te staven met andere onderzoeken naar het aantal arbeidsmigranten in Nederland. Een voorbeeld van een reden ter verklaring van de verschillen is dat de andere landen meer mensen kunnen bevatten met een ander migratiemotief, zoals asiel of gezinshereniging. Het niet meenemen van andere landen leidt tot een onderschatting van het potentiële ETK-gebruik. Als we de verdeling in de enquête volgen, nemen we met deze aanname ongeveer een derde van de ETK-gebruikers niet mee.

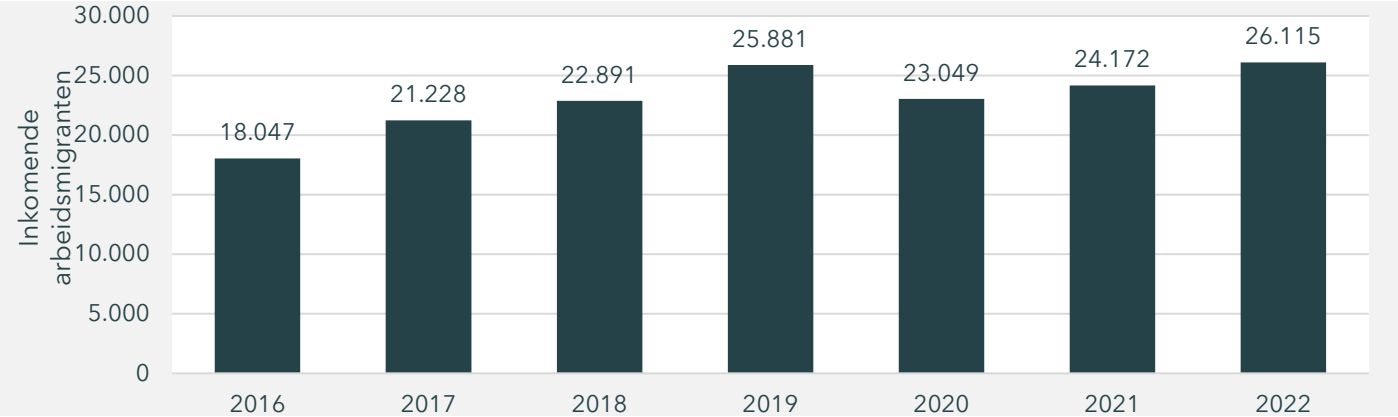
68 Zie handreiking op forum salaris d.d. 24 december 2021.

4.1.2 ETK-gebruik

Aantallen

Figuur 4.2 toont de jaarlijkse aantallen van ETK-gebruikers die (in onze benadering) naar Nederland kwamen tot aan 2022. Let op dat dit indicatieve cijfers betreft. Het betreft een stijgende trend waarbij de relatief kleine daling in 2020 het gevolg was van de reisbeperkingen in verband met de coronacrisis. De toename in het aantal inkomende arbeidsmigranten volgt de algemene trendmatige stijging van het aantal arbeidsmigranten uit MOE-landen. Tussen 2006 en 2021 is het aantal arbeidsmigranten in Nederland verviervoudigd en bestaat voor twee derde uit werknemers uit Midden- en Oost-Europa (SEO, 2022). Deze cijfers komen overeen met de cijfers uit de migrantenmonitor van het CBS. Figuur 4.3 toont het aantal potentiële ETK-gebruikers in Nederland; te zien is dat arbeidsmigranten uit MOE-landen zo'n twee derde uitmaken van de totale potentiële ETK-gebruikers (in onze benadering).

Figuur 4.2 De instroom van ETK-gebruikers is gestegen

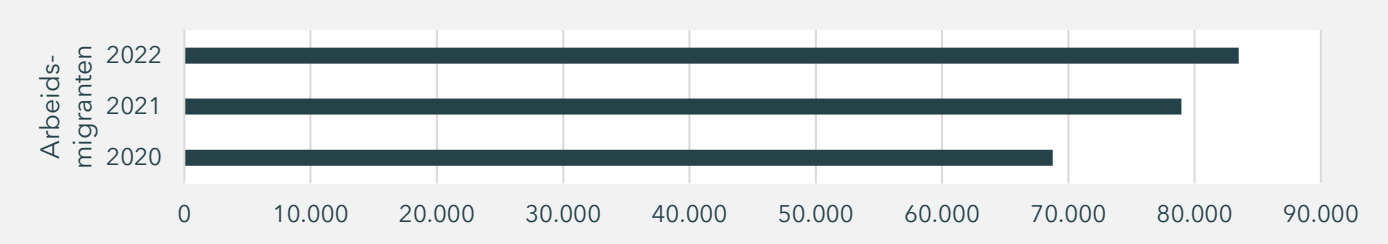


Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. CBS Microdata

Noot: Onderscheid tussen asiel- en arbeidsmigranten is gemaakt door middel van nationaliteit (Midden- en Oost-Europa) en inkomen (100% tot 140% van het WML).

0 toont het aantal potentiële ETK-gebruikers in Nederland, in 2022 bedroeg dit 83.499 arbeidsmigranten. Wel moet opgemerkt worden dat dit indicatieve cijfers betreft. Dit aantal verschilt van het aantal (totale) arbeidsmigranten in eerder onderzoek (SEO, 2022). In onze benadering is gekeken naar arbeidsmigranten waarvan uit de polis blijkt dat zij daadwerkelijk gewerkt hebben in een jaar. Arbeidsmigranten die aangeven voor arbeid naar Nederland te zijn gekomen of eerder in Nederland hebben gewerkt, maar niet hebben gewerkt in het desbetreffende jaar worden niet meegenomen. Daarnaast worden arbeidsmigranten waarvan het land van herkomst onduidelijk is ook niet meegenomen in onze benadering. Ook foutieve administratie (i.e. lager loon dan minimumloon) is weggelaten. In onze analyse kon geen rekening gehouden worden met de genoemde factoren zonder dat 30%-gebruikers in de populatie van arbeidsmigranten zouden zitten.

Figuur 4.3 Het aantal potentiële ETK-gebruikers stijgt eveneens.



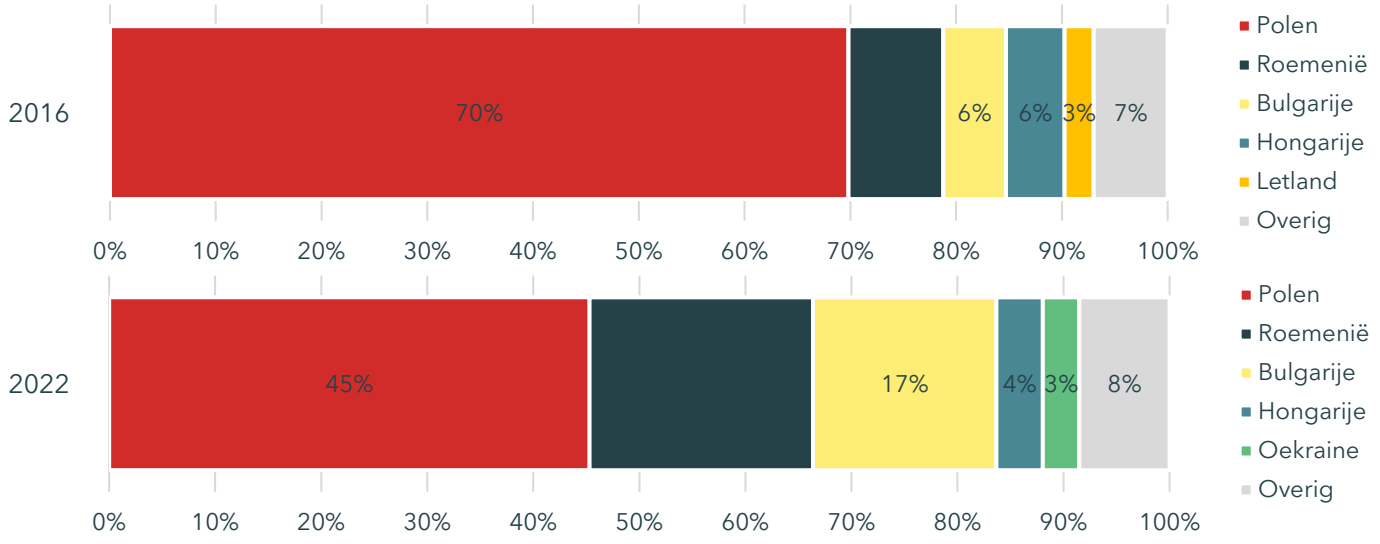
Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. CBS Microdata

Noot: Onderscheid tussen asiel- en arbeidsmigranten is gemaakt door middel van nationaliteit (Midden- en Oost-Europa) en inkomen (100% tot 140% van het WML).

Persoonskenmerken

Figuur 4.4 splitst de inkomen arbeidsmigranten uit naar nationaliteit voor het jaar 2016 en 2022. In 2016 had ruim twee op de drie buitenlandse arbeidskrachten een Poolse nationaliteit. In 2022 is dit aandeel teruggelopen tot minder dan de helft. Vooral Roemenen en Bulgaren zijn een groter onderdeel uit gaan maken van het totaal. Er zijn in ieder geval twee verklaringen voor deze ontwikkeling. De eerste verklaring is dat Bulgaren en Roemenen vanaf 2014 zonder tewerkstellingsvergunning in een ander EU-land mogen werken. [69] De verhoging van het aandeel Bulgaren en Roemenen kost vermoedelijk enige jaren, omdat migratiestromen sterk worden ondersteund door netwerken die enige tijd kosten om op te bouwen (White & Ryan, 2008). De tweede verklaring hiervoor is dat met name Poolse arbeidskrachten zich in Nederland (en in Polen) economisch hebben ontwikkeld ten opzichte van andere buitenlandse arbeidskrachten. De Commissie Roemer constateert dat Poolse arbeidskrachten er minder vaak voor kiezen om voor lage lonen te werken.[70] Deze ontwikkeling is ook gesignaleerd in diverse interviews.

Figuur 4.4 Er vindt een verschuiving plaats in de herkomst van arbeidsmigranten die naar Nederland komen



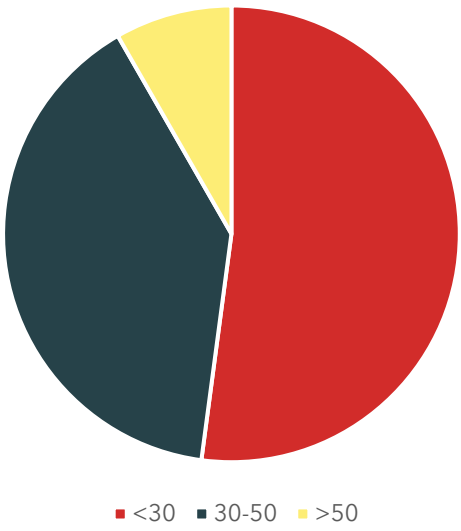
Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. CBS Microdata

69 Star, M. van der, A. de Jong & D. Manting (2021), Vestigingspatronen van recente immigranten, Den Haag: PBL, p. 11 en 19.

70 Aanjaagteam Bescherming Arbeidsmigranten (2020), Geen tweederangsburgers, p. 16.

Figuur 4.5 laat zien dat meer dan de helft van de ETK-gebruikers en de rest overwegend jonger is dan 50 jaar. Deze verdeling komt in grote mate overeen met de populatie 30%-gebruikers. Een verklaring hiervoor is dat jongere medewerkers lagere migratiekosten hebben, bijvoorbeeld doordat ze geen kinderen hebben.

Figuur 4.5 Leeftijdsverdeling

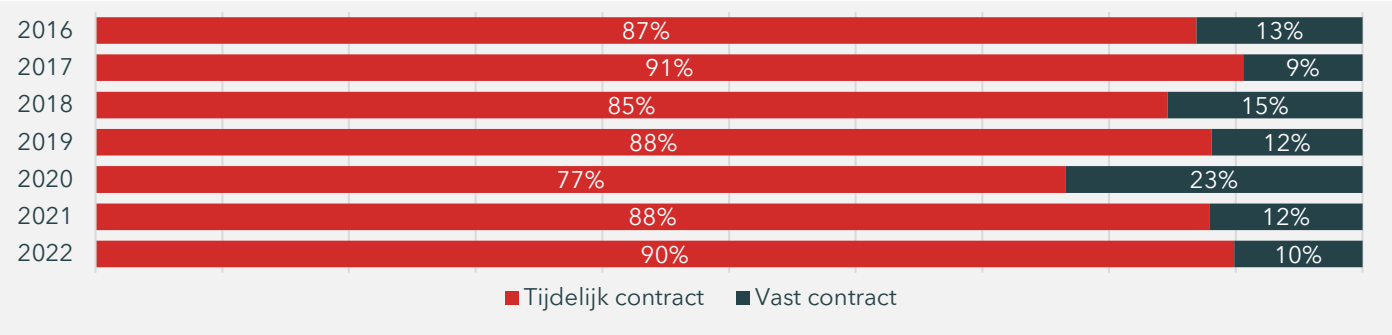


Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. CBS Microdata

Baankenmerken

Verreweg de meeste buitenlandse arbeidskrachten hebben een tijdelijk contract: in 2022 was het aandeel buitenlandse arbeidskrachten met een tijdelijk contract 90 procent. Figuur 4.6 geeft het aandeel tijdelijke en vaste contracten voor de periode 2016-2022 weer. Te zien is dat het aandeel tijdelijke contracten redelijk stabiel is gebleven. In 2020, het coronacrisisjaar, is het aandeel even gezakt tot 77 procent, maar in het jaar daarop (2021) bedroeg het aandeel alweer 88 procent. Dit is consistent met het beeld dat ETK-werknemers tijdelijk werk uitvoeren, waarvoor een tijdelijk contract een meer passende contractvorm is.

Figuur 4.6 Het aandeel tijdelijke contracten is redelijk stabiel gebleven, op het coronacrisisjaar na

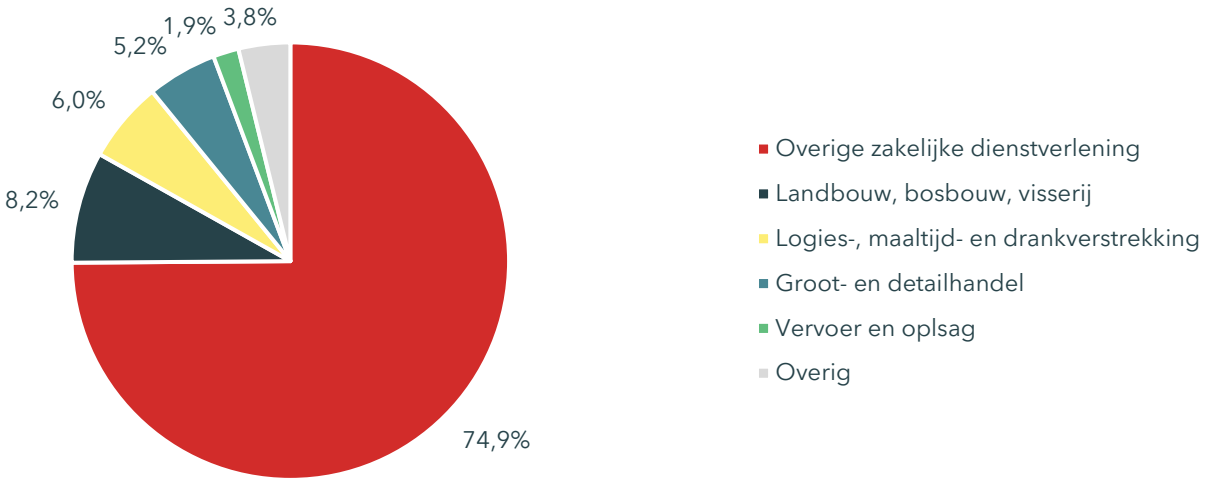


Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. CBS Microdata

Figuur 4.7 laat zien dat driekwart van de buitenlandse arbeidskrachten een uitzendbureau als werkgever heeft. Het is niet goed mogelijk om de sectoren te onderscheiden waarin uitzendkrachten werkzaam zijn met CBS-data. Uit een studie van Conclusr Research (2016) volgt een sectorverdeling van buitenlandse uitzendkrachten die redelijk

overeenkomt met de overige sectoren in Figuur 4.7. De verdeling is logistiek (32 procent), landbouw, bosbouw en visserij (27 procent) en de sector groot – en detailhandel (2 procent).[71] Het beeld komt ook naar voren uit interviews dat er bij een werkgever zowel ETK-gebruikers vast in dienst zijn als ETK-gebruikers werken op een tijdelijk of flexibel arbeidscontract, bijvoorbeeld in de landbouw tijdens het piekseizoen. Een gemeenschappelijk kenmerk van de banen in deze sectoren is dat het niet noodzakelijk is om de Nederlandse taal machtig te zijn om deze banen uit te voeren.

Figuur 4.7 Sectorverdeling ETK-gebruikers

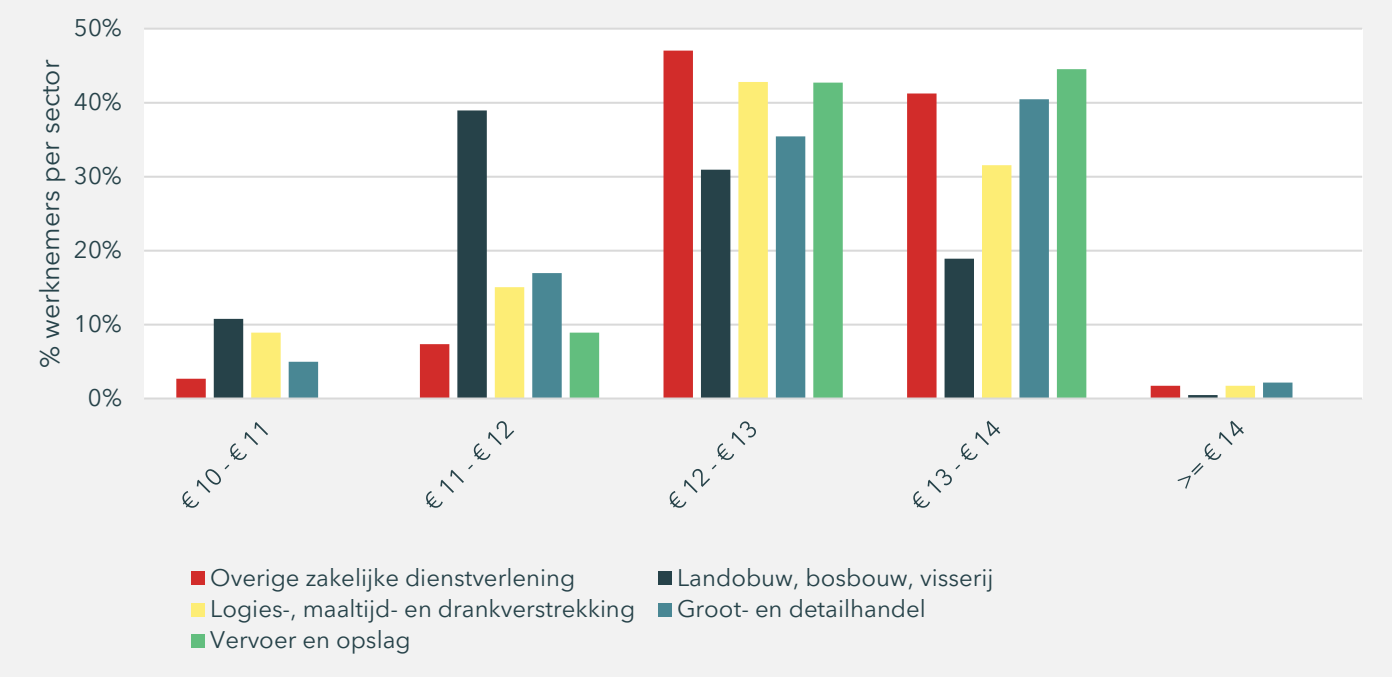


Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. CBS Microdata

Figuur 4.8 geeft het uurloon per sector in 2022 weer. Te zien is dat voor bijvoorbeeld de landbouwsector een groot deel (bijna 40 procent) van de buitenlandse arbeidskrachten een uurloon had tussen de 11 euro en 12 euro. Werknemers in andere sectoren hadden relatief vaker een hoger uurloon. Deze analyse betreft 2022 waar het wettelijk minimumloon per 1 januari 2022 euro 9,96, 10,48 euro en euro 11,06, en per 1 juli 2022 euro 10,14, euro 10,67 en euro 11,27 euro per uur bedroeg voor een fulltime werkweek van respectievelijk 40, 38, en 36 uur per week. Het wettelijk minimumloon in 2024 van 13,27 euro per uur is daarmee hoger dan een groot deel van de nominale uurlonen in de onderstaande figuur.

[71] Overige sectoren uit het Conlusr onderzoek zijn de voedingsindustrie (1 procent8%), metaalindustrie (10%), bouwnijverheid (3%) en overig (8%).

Figuur 4.8 Verdeling van buitenlandse arbeidskrachten en de bijbehorende uurlonen per sector. In de landbouw sector hebben relatief meer mensen een lager uurloon t.o.v. andere sectoren



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. CBS Microdata

Noot: Het wettelijk minimumloon (voor 40 uur) in 2022 bedroeg 9,96 euro per 1 januari en 10,14 euro per 1 juli 2022. Dit is afgerond op 10 euro.

Werkgeverskenmerken

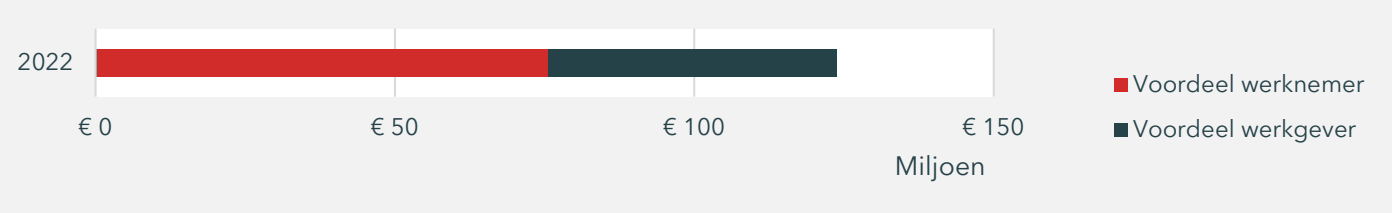
Het doelbereik bij werkgevers hebben we in kaart gebracht met de werkgeversenquête. Driekwart van de bedrijven zijn volgens de CBS-classificatie grote bedrijven, met meer dan 250 medewerkers. Ongeveer een derde heeft zijn hoofdkantoor in Nederland en een kleine 60 procent is buiten Nederland actief. Een in interviews veelgenoemde bedrijfsactiviteit buiten Nederland is het werven van medewerkers via een eigen kantoor in het buitenland. Het aandeel buitenlandse medewerkers bij deze bedrijven is gemiddeld 46,6 procent. De bedrijven geven aan dat er regelmatig kleine aanpassingen plaatsvinden aan hun producten of diensten, maar hun organisatie niet vaak producten of diensten op de markt zet die compleet nieuw zijn voor hen. Deze bedrijven zijn daarmee gemiddeld minder innovatief dan een representatieve steekproef van Nederlandse bedrijven (SEO, 2023) en de bedrijven die 30%-gebruikers in dienst hebben (zie hoofdstuk 3).

Budgettair beslag

Door te kijken naar het gewogen gemiddelde loon in 2022 (zie 0 voor de verdeling) en de potentiële ETK-gebruikers in 2022 (Figuur 4.3) hebben wij een inschatting gemaakt van het budgettaire beslag: 108 miljoen euro. Wel moet opgemerkt worden dat dit een indicatieve inschatting betreft. De inschatting is gebaseerd op CBS Microdata. Er is gebruikgemaakt van het gewogen gemiddelde uurloon van potentiële ETK-gebruikers in 2022 om het voordeel van een cafetariaregeling voor zowel werknemer als werkgever te berekenen bij volledige benutting van de uitruilruimte (zie Tabel 4.1 voor een soortgelijke berekening). De berekening is in dit geval gebaseerd op het wettelijk minimumloon en de belastingtarieven in 2022 alsmede het convenant tussen LTO en de Belastingdienst (dit bepaalt de maximale uitruilmogelijkheden). Verschillen in de cao's zitten vrijwel enkel in de hoogte van de bovenwettelijke

vakantiedagen. Ten slotte is rekening gehouden met de gemiddelde periode dat een arbeidsmigrant werkzaam is in Nederland (18,5 weken).

Figuur 4.9 Het voordeel van werknemers beslaat bijna 2/3e van het budgettair beslag



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. CBS Microdata

We hebben geen inschatting gemaakt van het budgettaire beslag in andere jaren. Geïnterviewden zien twee hoofdontwikkelingen met effect op jaar-op-jaar-ontwikkeling van het uitruilen van kosten. De eerste ontwikkeling is dat de huurprijzen zijn toegenomen van woningen. Dit hangt af van diverse factoren die leiden tot een hoge vraag en een beperkt aanbod (zie paragraaf 3.3.2 over huisvesting). Hogere huurprijzen betekent meer ET-kosten om uit te ruilen. De tweede ontwikkeling is dat de recente stijging van het minimumloon (nog niet zichtbaar in de CBS-data) zich volgens geïnterviewden beperkt heeft vertaald in hogere lonen voor werknemers die voorheen meer verdienden dan het minimumloon. Met andere woorden, een groter aandeel is het minimumloon gaan verdienen die voorheen iets boven het minimumloon verdienden. Het CPB (2020) ging bij de minimumloonstijging uit van een overloopeffect op de lonen tot 140 procent van het minimumloon, de gehanteerde loonbandbreedte in dit onderzoek. Een mogelijke verklaring voor het ontbreken van dit effect voor (tijdelijke) ET-werknemers is dat het overloopeffect vooral optreedt bij zittende werknemers met een lang dienstverband (Gopalan et al., 2020;). Het directe gevolg van dat een groter aandeel minimumloon is gaan verdienen is dat de uitruilruimte is gedaald. Gesprekspartners geven aan deze daling duidelijk terug te zien in hun financiële administratie.

4.2 Doeltreffendheid

4.2.1 Toelichting begrip doeltreffendheid

De Werkkostenregeling is het systeem voor de behandeling van vergoedingen en verstrekkingen in de loonbelasting. Alle werkgevers en werknemers kunnen hier gebruik van maken. De ETK-regeling maakt onderdeel uit van de gerichte vrijstellingen van de Werkkostenregeling. Voorbeelden van andere gericht vrijgestelde kosten zijn reiskostenvergoedingen, verhuiskosten vanwege werk en een forfaitaire thuiswerkvergoeding. De regeling verhindert dat vergoedingen en verstrekkingen die werknemers ontvangen voor gemaakte kosten met een overwegend zakelijk karakter belast wordt als loon. Zo leidt een gerichte vrijstelling tot een fiscaal gelijk speelveld tussen werknemers die deze kosten maken en werknemers die deze kosten niet hoeven maken voor hun werk.

Het doel van de ETK-regeling is om een fiscaal gelijk speelveld te creëren tussen ET-werknemers en andere werknemers door ET-kosten onbelast te vergoeden. De ETK-regeling is doeltreffend als dit doel wordt behaald. Het toetsen van de doeltreffendheid is dan ook vooral een beschouwing of de regeling in de praktijk goed werkt. Dit was ook de focus van de bredere evaluatie van de Werkkostenregeling (Panteia, 2018).

Een indirect effect van de regeling is dat het fiscaal aantrekkelijker wordt voor ET-werknemers om naar Nederland te komen evenals dat het onbelast vergoeden van een openbaar vervoerabonnement, een fiets of een

thuiswerkvergoeding indirect effect kan hebben op het woon-werkverkeer. De Werkkostenregeling en de ETK-regeling bevatten geen doelen over deze indirecte effecten. Het effect van de ETK-regeling op het migratiegedrag is dan ook geen onderdeel van het begrip 'doeltreffendheid'. De ETK-regeling wijkt hiermee af van de 30%-regeling die specifiek is gericht op het aantrekken van kennismigranten.

4.2.2 Werking van de uitruil

Beschrijving convenanten

In de uitzendbranche[72] en de landbouwsector is een ETK-regeling in de cao's opgenomen in de vorm van een cafetariasysteem. Deze sectoren hebben een convenant gesloten met de Belastingdienst over de toepassing van de ETK-regeling. Zij maken ongeveer 83 procent van het totale gebruik uit. Uit interviews blijkt verder dat de toepassing van de ETK-regeling in de overige sectoren ook voorkomt, maar in beperkte mate. Een ETK-regeling wordt doorgaans afgestemd in een separate afspraak met de belastinginspecteur, wat leidt tot aanvullende administratieve lasten. De regeling kan ook zonder afstemming ingesteld worden. Bedrijven die geen lid zijn van de brancheorganisaties (waarmee het convenant gesloten is) maar die wel in dezelfde sector actief zijn kunnen verwijzen naar het convenant bij afstemming of eventuele controle van de ETK-regeling, een rechtstreeks beroep doen op het convenant kan echter niet.

De oorsprong van de convenanten is dat het in sommige gevallen onduidelijk was of er sprake is van een ET-werknemer. Dit geldt met name in de uitzendbranche en de agrarische sector waar buitenlandse arbeidskrachten herhaaldelijk naar Nederland komen en tijdelijke contracten aangaan waarbij de huisvesting verzorgd wordt door de werkgever. Hoewel de Belastingdienst met verschillende sectoren convenanten sluit, zijn enkel met de uitzendbranche en de agrarische sector afspraken gemaakt met betrekking tot ET-kosten. In de convenanten wordt beschreven wanneer sprake is van een ET-werknemer en hoe hoog de ET-kosten kunnen zijn. Daarnaast worden afspraken gemaakt over de toepassingsvoorwaarden, dit reduceert de administratieve lasten en risico's op fouten voor werkgevers. In de uitzendbranche en de agrarische sector wordt gebruikgemaakt van cafetariaregelingen waarbij een deel van het bruto loon wordt uitgeruild voor een onbelaste ET-kostenvergoeding.

Het bruto loon mag na uitruil niet onder het wettelijk minimumloon komen. Indien het bruto loon gelijk is aan het wettelijk minimumloon, zal de uitruilruimte moeten bestaan uit mogelijke vakantiebijslag, bovenwettelijke vakantiedagen, onregelmatigheidstoeslagen en/of overwerkuren. Tevens mogen werkgevers niet meer dan 25 procent van het door desbetreffende werknemer verdiende wettelijk minimumloon inhouden voor huisvestingskosten.[73] Indien een werknemer niet in het land van herkomst is blijven wonen, is enkel sprake van ET-kosten voor het bedrag dat uitgaat boven 18 procent van het bruto loon (excl. eventuele bijtelling huisvesting).[74]

LTO Nederland en de Belastingdienst hebben een convenant waarin (onder andere) afspraken over het gebruik van de cafetariaregeling zijn opgenomen. Het convenant is van toepassing op de cao's Open teelten, Glastuinbouw en Productiegerichte Dierhouderij. Het convenant heeft betrekking op werknemers met tijdelijke contracten van maximaal negen maanden. Daarnaast mogen zij niet langer dan twee jaar in Nederland verblijven en moeten zij in het buitenland zijn blijven wonen (en dus dubbele huisvestingskosten hebben). De werknemers moeten door de werkgever zelf zijn geworven en rechtstreeks in dienst zijn. Onder dit convenant mogen de volgende kosten

72 In de uitzendbranche gelden de cao's (cao ABU en cao NBBU) enkel voor de ingeschreven uitzendbureaus. Een grote meerderheid van de uitzendbureaus is echter niet ingeschreven.
73 Zie Besluit van 24 oktober 2016, Stb. 2016, 419.
74 Zie Besluit van 11 februari 2004, nr. CPP2003/641M.

uitgeruild worden: huisvesting, reizen van en naar het land van herkomst en extra kosten voor levensonderhoud. Wettelijk is de inhouding van huisvestingskosten gelimiteerd tot maximaal 25 procent van het wettelijk minimumloon. In de cao's Open Teelten en Glastuinbouw is het maximum op 20 procent van het wettelijk minimum weekloon gesteld. Wat betreft huisvestings- en reiskosten moet het gaan om werkelijk gemaakte kosten. De extra kosten voor levensonderhoud zijn berekend op basis van CBS-cijfers (indien beschikbaar) door LTO en afgestemd met de Belastingdienst.

Het convenant tussen de Belastingdienst en de uitzendsector ziet op de ABU-cao en de NBBU-cao. De afgesproken voorwaarden met betrekking tot wanneer een werknemer kwalificeert als ET-werknemer zijn vergelijkbaar met die die in het convenant tussen de Belastingdienst en LTO Nederland. Ook hier betreffen de ET-kosten de huisvesting, reizen van en naar het land van herkomst en extra kosten voor levensonderhoud. In de uitzendcao's wordt het totale uitruilbedrag gelimiteerd tot maximaal 30 procent van het bruto loon. Daarnaast bedraagt de uit te ruilen component maximaal 81 procent van de ET-kosten. Dit is om de werknemer te compenseren voor misgelopen reserveringen over de onbelaste vergoeding voor ET-kosten. Er wordt dus 81 procent van het bedrag ingehouden op het bruto loon, terwijl de werknemer 100 procent van het bedrag netto uitgekeerd krijgt. Dit geldt overigens niet voor onregelmatigheidstoeslagen en overwerkuren.[75]

Rekenvoorbeeld

Tabel 4.1 laat met een rekenvoorbeeld zien hoe de uitruil werkt in de twee convenanten. Hierin gaan wij uit van een Hongaarse arbeidsmigrant in tijdelijke dienst die niet permanent in Nederland komt wonen. Hij werkt 40 uur per week en verdient 14 euro per uur. Uitbetaling van loon en vakantiedagen vindt wekelijks plaats. De huisvesting wordt door de werkgever verzorgd en kost 85 euro per week. Op basis van het LTO-convenant met de Belastingdienst zijn de extra kosten voor levensonderhoud 10 euro per week. Het wettelijk minimumloon in 2024 is 13,27 euro per uur. Er wordt geen heenreis of terugreis naar het land van herkomst uitgeruild. De werkgeversbijdrage bestaat uit de AWf, Aof, Wko en de Zvw.

Uit een vergelijking van de eerste twee kolommen blijkt dat de uitwerking van de convenanten sterk vergelijkbaar is voor werkgevers en werknemers. De twee branches hanteren namelijk vergelijkbare regels met betrekking tot de invulling van de cafetariaregeling, dit is terug te zien in het verschil tussen het uiteindelijke netto loon onder de LTO en de Uitzendbranche. Onder de cao Open Teelten heeft de werknemer een voordeel van 6,8 procent op zijn netto loon, ten opzichte van dezelfde situatie zonder regeling. De werkgever behaalt een voordeel van 2,5 procent op zijn totale uitgaven (bruto loon plus werkgeversbijdragen). Het verschil is vrijwel volledig toe te rekenen aan een hogere vakantiebijslag en meer bovenwettelijke vakantiedagen. Een mogelijke oorzaak hiervan zijn de recente (sterkere) verhogingen van het wettelijk minimumloon ten opzichte van de bestaande uurlonen voor seizoenarbeiders in de sector. Dit heeft er mogelijk toe geleid dat de uitruilruimte gekrompen is, waardoor minder uitgeruild kan worden. Verder draagt ook de compensatie voor misgelopen reserveringen onder de Uitzendbranche-cao's bij aan het kleine verschil.

De derde kolom in de tabel bevat een voorbeeld van oneigenlijk gebruik. Oneigenlijk gebruik is het volgens de regels van de wet maar in strijd met de bedoelingen van de wettelijke bepalingen, geheel of ten dele ontgaan van een verplichte bijdrage aan de overheid en verkrijgen of genieten van een (te hoge) uitkering. Met andere woorden, de toepassing van de ETK-regeling is geoorloofd maar niet zoals dit beoogd is vanuit de wetgever.

75 Zie art 20. ABU cao en art 20. NBBU cao.

Het voorbeeld van oneigenlijk gebruik in de derde kolom is dat de werkgever een hoger huurbedrag vraagt en het maximale bedrag (25 procent van het wettelijk minimumloon) inhoudt. Het onderliggende mechanisme is dat het fiscale voordeel dat neerslaat bij de werknemer door de uitruil die wordt meegenomen in de huurprijsstelling door de werkgever evenals dat verhuurders met huurtoeslagontvangers als huurders het voordeel dat volgt uit de huurtoeslag meenemen in de huurprijzen van gereguleerde huurwoningen (IBO Sociale Huur, 2016). Het vragen van de maximale in te houden huur (140 euro) levert de werkgever na het gebruik van de cafetariaregeling een relatief voordeel van bijna 3 euro op, vergeleken met de situatie met de huur in de eerste twee kolommen (85 euro). Het netto loon van de werknemer ligt beduidend lager vanwege de hogere huurlasten. Het voordeel voor de werkgevers (i.e. het premievoordeel) is zeer beperkt.

Tabel 4.1 Zowel werknemer als werkgever profiteren van de cafetariaregeling

€	LTO cao Open teelten	Uitzendbranche cao ABU	Oneigenlijk gebruik van cao ABU
Bruto loon (week)	560,00	560,00	560,00
Bovenwettelijke vakantiedagen	11,06	13,10	13,10
Vakantiebijslag	46,20	46,65	46,65
Totaal bruto loon	617,26	619,75	619,75
Loon boven WML (maximale uitruil)	86,46	88,95	88,95
ETK (huisvesting en levensonderhoud)	95,00	81% van 95 = 76,95	81% van 150 = 121,50
Resterend ETK (niet uit te ruilen)	8,54	0	32,55
Bruto loon	617,26	619,75	619,75
Bruto inhouding ETK	-86,46	-76,95	-88,95
Belastbaar inkomen	530,80	542,80	530,80
Loonheffing	-34,54	-39,23	-34,54
Netto loon	496,26	503,57	496,26
Uitruil ETK	86,46	88,95	88,95
ETK	-95,00	-95,00	-150,00
Totaal netto loon	487,72	497,52	435,21
Voordeel werknemer	35,44 (7,8%)	43,62 (9,6%)	36,31 (9,1%)
Voordeel werkgever	19,24 (2,5%)	17,12 (2,3%)	19,79 (2,6%)

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. LTO, cao Open Teelten, cao ABU, berekenhet.nl

Het merendeel van de geïnterviewden benadrukt dat deze vorm van oneigenlijk gebruik volgt uit het gebrek aan huurprijsbescherming voor tijdelijke huisvesting waar veel arbeidsmigranten in wonen. Zij geven aan dat een hoge huurprijs vragen ook zonder de ETK-regeling een mechanisme is om het netto loon na aftrek van de huisvestingskosten te verlagen. Aangezien een deel van de arbeidsmigranten bereid is te werken voor een loon onder minimumloon, gaan zij akkoord met deze hogere huren. Gegeven het gebrek aan huurprijsbescherming, kan de ETK-regeling wel bijdragen aan het verhogen van deze huren door middel van een fiscaal voordeel. Dit maakt

daarom wel onderdeel uit van het oneigenlijk gebruik. Dit is met name relevant in situaties waarbij werknemers niet begrijpen wat er precies uitgeruild wordt of dat er zaken worden uitgeruild zonder hun weten.

Diverse geïnterviewden wijzen ook op signalen van werkgevers die een lager loon betalen dan het minimumloon. Het niet-naleven van het minimumloon is echter niet geoorloofd. Dit valt daarmee onder misbruik en niet onder oneigenlijk gebruik. Tevens is het misbruik dat buiten het kader van de ETK-regeling plaatsvindt. De ETK-regeling leidt er namelijk niet toe dat er lonen onder het minimumloon worden betaald. Om deze reden vallen minimumloonontwijking en andere vormen van misbruik die niet volgen uit de ETK-regeling buiten de reikwijdte van deze evaluatie.

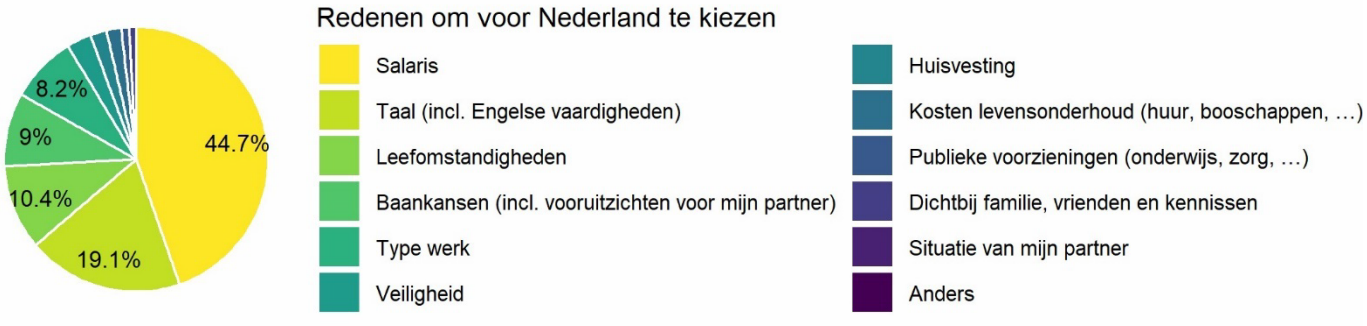
Een voorbeeld van misbruik binnen de kaders van de ETK-regeling is een hoger huurniveau op de loonstrook zetten terwijl dit bedrag in werkelijkheid niet is betaald. Een beperkt deel van de geïnterviewden geeft aan dit type misbruik terug te zien in de praktijk. Het merendeel van de geïnterviewden geeft echter aan dat dit type misbruik vrijwel niet voorkomt. De toepassing van de ETK-regeling leidt volgens hen juist tot meer controle. De cao van de uitzendsector en van de landbouwsector schrijven namelijk het gebruik van het SNF- en AKF-keurmerk voor.[76] Dit keurmerk leidt tot 100 procent controle van de huurwoningen (elke woning wordt dus gecontroleerd) en de huren staan op de loonstrook die worden gecontroleerd door de Belastingdienst. Gesprekspartners geven aan dat misbruik juist gepaard gaat met praktijken die minder controleerbaar zijn, zoals cash (uit)betalingen of een gebrek aan formele contracten.

4.2.3 Effecten uitruil

Werknemersperspectief

Uit interviews en de werknemersenquête blijkt dat salaris de belangrijkste reden is om naar Nederland te komen. Tijdelijke werknemers uit het buitenland hebben vooral als doel om in een korte periode een zo hoog mogelijk salaris te vergaren, waarna ze terugkeren naar hun land van herkomst. Overige factoren zoals publieke voorzieningen maken minder uit wanneer een werknemer ergens kort verblijft.

Figuur 4.10 Salaris is de hoofdreden om te kiezen voor Nederland



Bron: SEO Economisch Onderzoek (n=17)

[76] Zie Besluit van 6 december 2022, Stb. 2022, 496, 'Besluit minimumloon en minimumvakantiebijslag', art. 2a. Een voorwaarde voor het inhouden van loon (voor huisvestingskosten) is dat er in de cao's certificeringsnormen vastgesteld zijn met betrekking tot de kwaliteit van de huisvesting.

Geïnterviewden (waaronder werknemers) schetsen dat de arbeidsvoorwaarden worden uitgelegd en het contract wordt getekend in het land van herkomst in hun eigen taal. De werving voor de baan vindt doorgaans plaats door een buitenlands kantoor of een bemiddelaar in het desbetreffende land. Zo zijn werknemers op de hoogte van hun netto loon en de huur die ze gaan betalen. Diverse werkgevers bieden ook een smartphone-applicatie aan waarin de werkelijke verloning op weekbasis zichtbaar is in hun eigen taal; dit wordt benut door werknemers indien beschikbaar.

Gesprekspartners geven aan dat werknemers verzorgde huisvesting vanuit de werkgever zien als randvoorwaarde om te komen werken in Nederland, vooral indien sprake is van een korte arbeidsduur van enkele weken of maanden. Het vinden van een betaalbare huurwoning met een korte contractlooptijd in de krappe huurwoningmarkt van Nederland is namelijk een zeer hoge transactiekost voor arbeidsmigranten.

Uit interviews komt naar voren dat de mate van begrip van de uitruil verschilt tussen werknemers. De meeste werknemers begrijpen de uitruil niet volledig, vooral door gebrek aan interesse. Zij voelen niet de behoefte om het Nederlandse belastingstelsel te begrijpen als ze slechts kortdurend in Nederland komen werken, zolang het voor hen duidelijk is hoeveel ze gaan overhouden. Een minderheid van de werknemers wil wel graag de uitruil begrijpen. Gesprekspartners geven aan dat dit vooral werknemers zijn die langer dan een aantal weken in Nederland verblijven. Een deel van de werkgevers biedt *jobcoaches* of ander ondersteunend personeel aan om de uitruil uit te leggen aan werknemers.

Een nadeel van het beperkte begrip van werknemers is dat het waarschijnlijk bijdraagt aan een groter aandeel niet-gebruik. Als een werkgever bijvoorbeeld de ETK-regeling niet toepast omdat de werkgever inschat dat het fiscale voordeel onvoldoende opweegt tegen de administratieve lasten, is de kans kleiner dat de werknemer het gebruik van de regeling zal aankaarten. Het beperkte begrip leidt daarmee tot een lager niveau van doenvermogen bij de potentiële ETK-gebruiker. Doenvermogen is het vermogen om in actie te komen, acties vol te houden en met tegenslag om te gaan. Een groter niveau van doenvermogen vergroot de mogelijkheden van de werknemer om de regeling te gebruiken naar behoren.

Diverse geïnterviewden hebben als beleidsoptie gesuggereerd om de informatievoorziening over de ETK-regeling op de website van de Belastingdienst te verbeteren. Volgens hen is de informatie beperkt, lastig vindbaar en niet beschikbaar in de taal van de medewerkers – waar dat bijvoorbeeld wel het geval is (/verplicht is) bij het arbeidscontract.

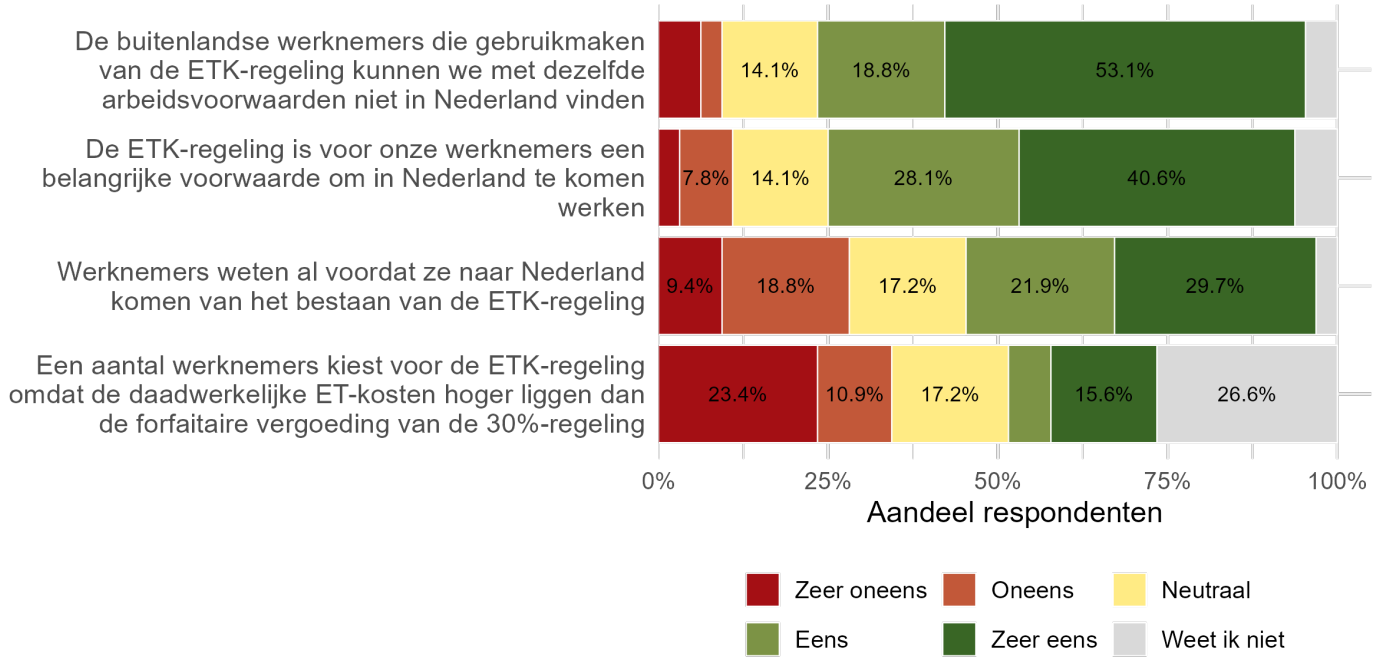
Het beeld dat hieruit naar voren komt is dat werknemers (zeer) actief sturen op een zo hoog mogelijk netto loon. De ETK-regeling verhoogt het netto loon, ongeacht of werknemers het mechanisme begrijpen. Zo speelt de ETK-regeling een rol in de migratiebeslissing van ETK-gebruikers. Geïnterviewden geven aan dat 30-40 euro netto op weekbasis een substantieel loonverschil is en werknemers daarmee de werking van de ETK-regeling waarderen. Zij schatten echter ook in dat de ETK-regeling geen doorslaggevende reden is om naar Nederland te komen. Volgens geïnterviewden is het hoge minimumloon in Nederland – het twee na hoogste minimumloon van EU-landen - de belangrijkste reden om naar Nederland te komen. De overige pullfactoren die zijn genoemd komen in grote mate overeen met pullfactoren voor arbeidsmigranten uit Oost-Europa zoals geïdentificeerd door het CPB (2011). Voorbeelden hiervan zijn goede (secundaire) arbeidsvoorwaarden, een ruim netwerk van arbeidsmigranten uit hetzelfde land, een beperkte ervaren taalbarrière of een sectorstructuur met onder meer land- en tuinbouw die goed aansluit bij de vaardigheden van de werknemers.

Werkgeversperspectief

Werkgevers geven aan dat de ETK-regeling voor de meerderheid van de werknemers een voorwaarde is om naar Nederland te komen en dat iets minder dan de helft van de werknemers al van het bestaan van de regeling afwist. Uit interviews blijkt dat vooral arbeidsmigranten die herhaaldelijk (bijvoorbeeld elk jaar tijdens het piekseizoen in de landbouw) in Nederland komen werken al afweten van de regeling. Het mechanisme waarmee de regeling een voorwaarde is om naar Nederland te komen is waarschijnlijk via de verhoging van het netto loon, aangezien een minderheid van werknemers op de hoogte is van de regeling en het daardoor ook niet expliciet als voorwaarde kan beschouwen. Uit het werknemersperspectief blijkt dat netto loon de hoofdreden is om naar Nederland te komen, maar de werknemers overwegend ook zouden komen zonder de regeling. Het onderstaande beeld van werkgevers is derhalve waarschijnlijk een overschatting. Ook schat een zeer beperkt deel van de werkgevers in dat werknemers kiezen voor de ETK-regeling omdat de daadwerkelijke ET-kosten hoger liggen dan 30 procent van het loon.

Daarnaast geven werkgevers aan dat de ETK-gebruikers niet met dezelfde arbeidsvoorwaarden in Nederland te vinden zijn. Geïnterviewden geven aan dat het werk vaker fysiek zwaar is en onregelmatige tijden kent. Dit type werk wordt sneller geaccepteerd als tijdelijk werk dan door andere werknemers in Nederland die overwegend op zoek zijn naar een vaste arbeidsovereenkomst. Geïnterviewden geven aan dat andere werknemers in Nederland voldoende mogelijkheden hebben om een baan te vinden waarvan ze de arbeidsvoorwaarden aantrekkelijker vinden. Diverse gesprekspartners verwijzen naar een experiment van de gemeente Rotterdam waarin is getracht bijstandsontvangers een arbeidsplaats aan te bieden in de glastuinbouw in het Westland. Slechts 5 van de 700 participerende werklozen heeft een vaste arbeidsrelatie overgehouden aan het experiment.

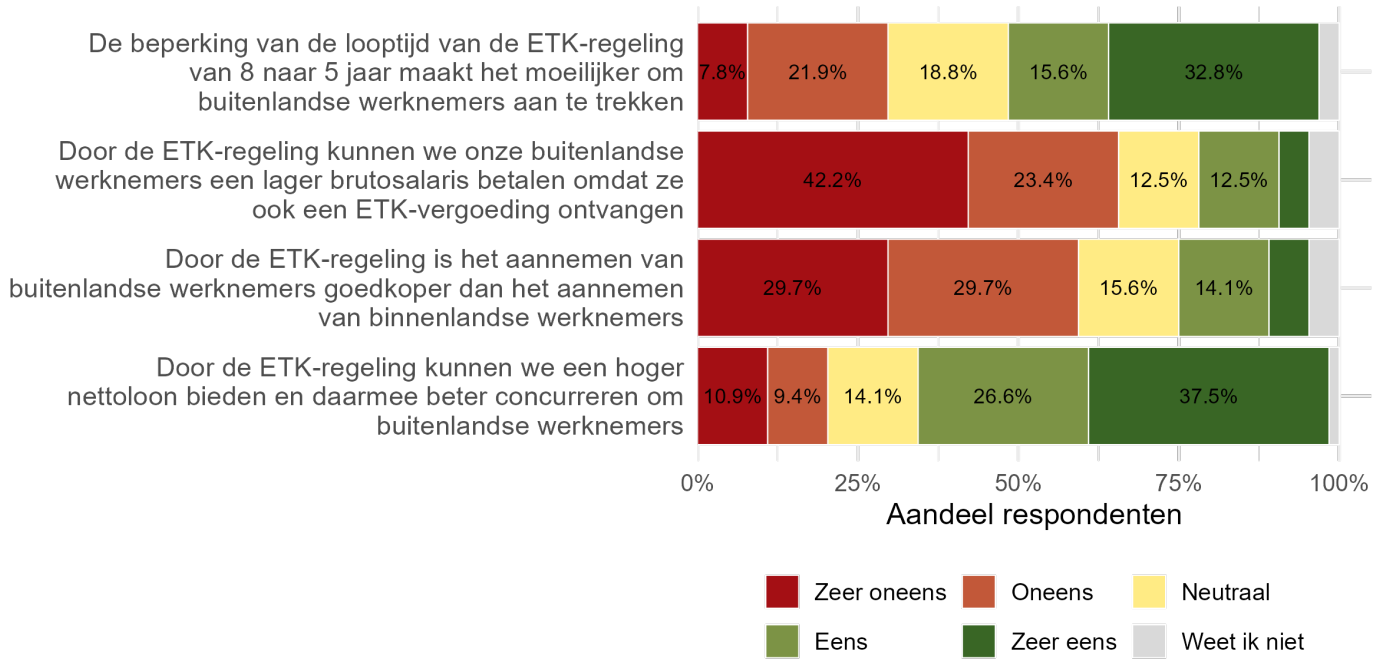
Figuur 4.11 De ETK-regeling speelt een belangrijke rol bij de beslissing van buitenlandse arbeidskrachten om in Nederland te gaan werken



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle werkgevers met ETK-gebruikers (n=64).

Werkgevers geven aan dat ze hun werknemers niet een lager bruto salaris betalen door de ETK-regeling. Dit is waarschijnlijk het gevolg van het feit dat de meeste werknemers het minimumloon verdienen of een loon vlak daarboven, waarmee de ruimte om een lager loon te betalen zeer beperkt is. Ook schatten werkgevers in dat het niet goedkoper is om buitenlandse arbeidskrachten aan te nemen. Gesprekspartners schetsen dat het aantrekken van buitenlandse werknemers gepaard gaat met hogere administratieve lasten. Ze steken bijvoorbeeld meer moeite in de werving, het organiseren van het transport en de huisvesting. De extra administratieve lasten zijn beduidend hoger dan het premievoordeel voor de werkgever. Zo is het niet realistisch dat het premievoordeel voor werkgevers leidt tot meer ETK-gebruikers in Nederland. Daarnaast geven werkgevers aan dat ze met een hoger loon door de ETK-regeling beter kunnen concurreren om buitenlandse werknemers. Geïnterviewden geven aan dat deze concurrentie vooral ziet op het verkrijgen van kwalitatief goede medewerkers en in beperkte mate ziet op een hoger aantal medewerkers. Een beperkt aandeel van de werkgevers geeft aan dat de looptijdverkorting naar vijf jaar het lastiger maakt om buitenlandse werknemers aan te trekken. Dit aandeel lijkt alsnog hoog aangezien de looptijdverkorting een zeer beperkt aandeel van alle ETK-gebruikers treft.

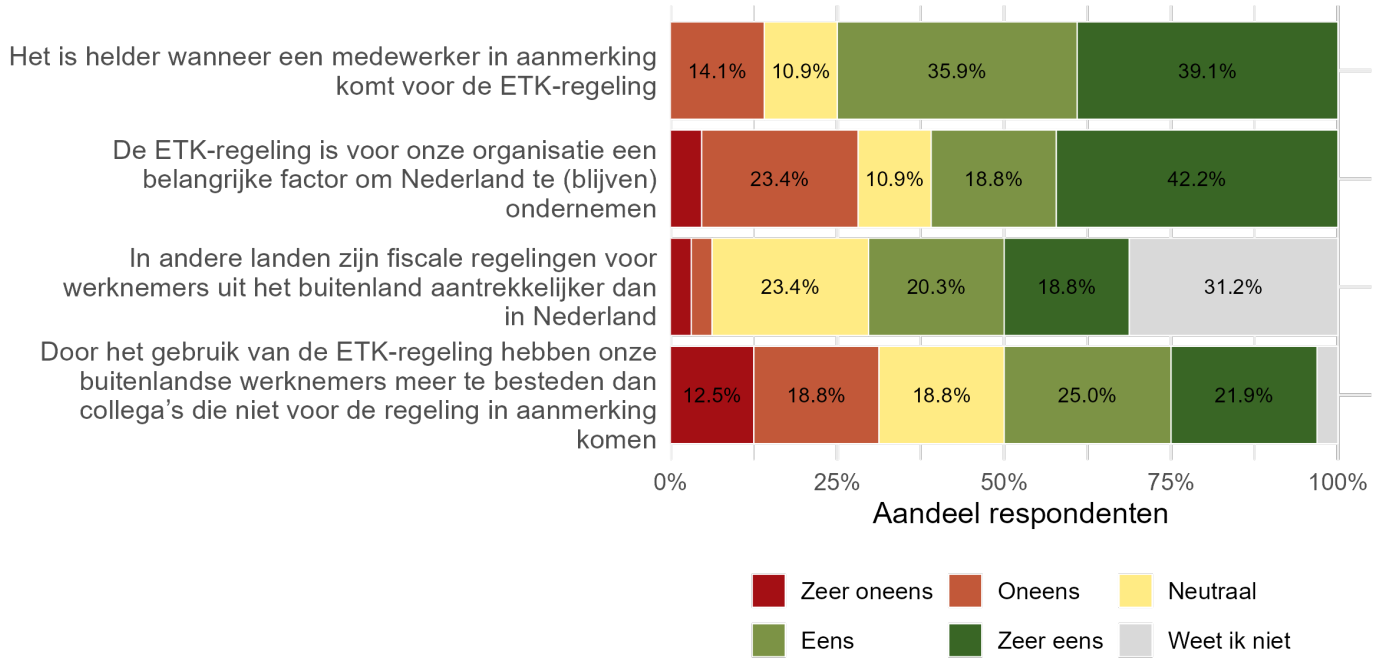
Figuur 4.12 ETK-regeling vertaalt zich in een hoger netto loon, maar maakt het aannemen van buitenlands personeel niet goedkoper



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle werkgevers met ETK-gebruikers (n=64).

Werkgevers zijn vergeleken werkgevers met veel 30%-gebruikers (zie hoofdstuk 3) beperkt op de hoogte van fiscale regelingen in andere landen en geven in mindere mate aan dat de regeling voor hen een belangrijke voorwaarde is om in Nederland te blijven ondernemen. Dit volgt waarschijnlijk uit het aanzienlijk beperktere financiële belang van de regeling voor individuele werknemers en daarmee voor de werkgever. Tevens zijn de bedrijven naar verwachting gemiddeld lastiger te verplaatsen door veel locatiegebonden waarde zoals landbouwgrond of fabrieken. Dit type kapitaal is internationaal minder mobiel en kent daarmee een minder elastische belastinggrondslag (OESO, 2019). Het bevorderen van het vestigingsklimaat is ook geen doel van de ETK-regeling.

Figuur 4.13 Bijdrage aan vestigingsklimaat is zeer gering en ET-gebruikers hebben niet meer te besteden



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle werkgevers met ETK-gebruikers (n=64).

4.3 Doelmatigheid

4.3.1 Administratieve lasten en uitvoeringslasten

Algemeen beeld administratieve lasten en uitvoeringslasten

De uitvoeringslasten van de ETK-regeling voor werknemers zijn verwaarloosbaar. Zij dienen alleen de voorwaarden van de uitruil te lezen en te ondertekenen. De administratieve lasten liggen bij de ETK-regeling vooral bij de werkgever. Uit de enquête blijkt dat voor de meeste werkgevers helder is wat betreft de voorwaarden waaraan een werknemer moet voldoen om de ETK-regeling toe te kunnen passen. De afgesloten convenanten tussen de Belastingdienst en de sectoren geven zekerheid omtrent de voorwaarden en de toepassing.

Uit gesprekken met de werkgevers blijkt ook dat zij de administratieve lasten als beperkt ervaren. De belangrijkste reden is dat loonadministratiesystemen de ETK-regeling in grote mate geautomatiseerd uitvoeren. De werkgever voert het huurcontract, de uitruilvolgorde en het huurcontract in. Vervolgens rekent de software de uitruilruimte uit aan de hand van de werkelijk gemaakte huren en past de ETK-regeling toe. Softwareontwikkelaars geven overigens aan geen significante administratieve lasten te ondervinden door het verwerken van de regeling.

Vanuit de Belastingdienst zullen de uitvoeringslasten vooral uit gebruikelijke boekencontroles en loonadministratie bestaan. Daarbij geldt voor de sectoren die convenanten hebben afgesloten met de Belastingdienst dat zij ook onder Horizontaal Toezicht staan. Dat wil zeggen dat de Belastingdienst en de sectoren samenwerken om de kwaliteit van de aangiften te waarborgen en verbeteren. De sector heeft één aanspreekpunt bij de Belastingdienst en heeft sneller zekerheid over aanslagen. Het toezicht wordt aangepast door gebruik te maken van tussentijdse

controles en vragenbrieven. In de regel leidt dit in zekere mate tot voorkoming van dubbel werk (werkgever en daarna Belastingdienst). Een voorbeeld hiervan is het gebruik van het SNF- of AKF-keurmerk dat in de cao's geregeld is. Om het keurmerk te krijgen worden onder meer huurovereenkomsten overhandigd en gecontroleerd. Dit geeft de Belastingdienst (en de werkgever) zekerheid.

ETK-regeling vergeleken met 30%-regeling

De ETK-regeling en de 30%-regeling vallen beide onder de Werkkostenregeling die in 2011 ingevoerd was met als doel om administratieve lasten te verlichten. De 30%-regeling is een verdere vereenvoudiging (doordat gebruik wordt gemaakt van een forfait). De ETK-regeling kan in sommige gevallen ook gezien worden als een verdere vereenvoudiging, met name wanneer gebruik wordt gemaakt van de convenanten (zie hoofdstuk 2). Binnen de convenanten wordt bijvoorbeeld gebruikgemaakt van forfaitaire extra kosten van levensonderhoud. De huren worden veelal automatisch verwerkt in de loonadministratiesystemen. Echter zijn reiskosten wel een aandachtspunt.

Huisvestingskosten

Uit de gesprekken komt het algemene beeld naar voren dat werkgevers zoveel mogelijk huisvesting zelf proberen te regelen, zodat dit gemakkelijk in het loonadministratiesysteem verwerkt kan worden. Werkgevers spreken wel een sterke voorkeur uit naar het zelf huisvesten van werknemers (zonder tussenpersoon of verhuurder). Sommige werkgevers verwijzen naar de administratieve lasten van het opvragen en controleren van wat werknemers aan huisvesting betalen bij andere verhuurders als reden om de ETK-regeling dan niet toe te passen. Werkgevers die bij het aangaan van een arbeidscontract de werknemers verplichten huisvesting bij de werkgever te gebruiken, creëren echter een grote afhankelijkheid van de werkgever voor deze buitenlandse arbeidskrachten. In het Commissie Roemer-rapport wordt hiervoor gewaarschuwd, en de Wet Goed Verhuurderschap verplicht ook dat huur- en arbeidscontracten twee verschillende contracten moeten zijn.[77]

Reiskosten

Het uitruilen van reiskosten gebeurt beperkt. Uit onze gesprekken met werkgevers begrijpen wij dat zij vrijwel geen reiskosten naar het thuisland meer vergoeden omdat de bewijslast relatief zwaar is. De kosten moeten worden aangetoond door een kopie van een vlieg-, trein- of internationale busticket. Werknemers die (zonder anderen) met hun eigen auto rijden of de chauffeur van een auto die met meerdere werknemers rijdt kunnen aanspraak maken op de kilometervergoeding van 0,23 euro per kilometer. Hiervoor is het volgende bewijsmateriaal nodig: registratie van werk- en reisdagen (voor de Belastingdienst), de reisdagen zelf, het kenteken en de kilometerstanden (bij vertrek en aankomst) van de auto, het vertrek- en bestemmingsadres en het aantal gereden kilometers dat aan moet sluiten op het aantal kilometers volgens een betrouwbare routeplanner. Werkgevers geven daarbij aan dat veel werknemers gebruikmaken van een carpool-service, waardoor de individuele kosten relatief laag uitvallen. Het zou werkgevers meer kosten om de ETK-regeling hierop toe te laten passen dan dat de werknemers aan voordeel zouden ontvangen.

Kosten voor levensonderhoud

Van de kosten die uitgeruild kunnen worden (levensonderhoud, reizen en huisvesting) zijn de uitvoeringslasten voor de kosten voor levensonderhoud het laagst. De bedragen uit het convenant tussen de Belastingdienst en LTO kunnen één-op-één overgenomen worden en in de loonadministratiesystemen verwerkt worden. Tabel 4.2 geeft de forfaitaire kosten per land weer.

---

77 Aanjaagteam Bescherming Arbeidsmigranten (2020), Geen tweederangsburgers, p. 44.

Tabel 4.2 Bij de indexatie van de tabel voor 2024 is rekening gehouden met nieuwe statistische tabellen, de wijziging van het minimumloon en aanpassingen in de loonheffing

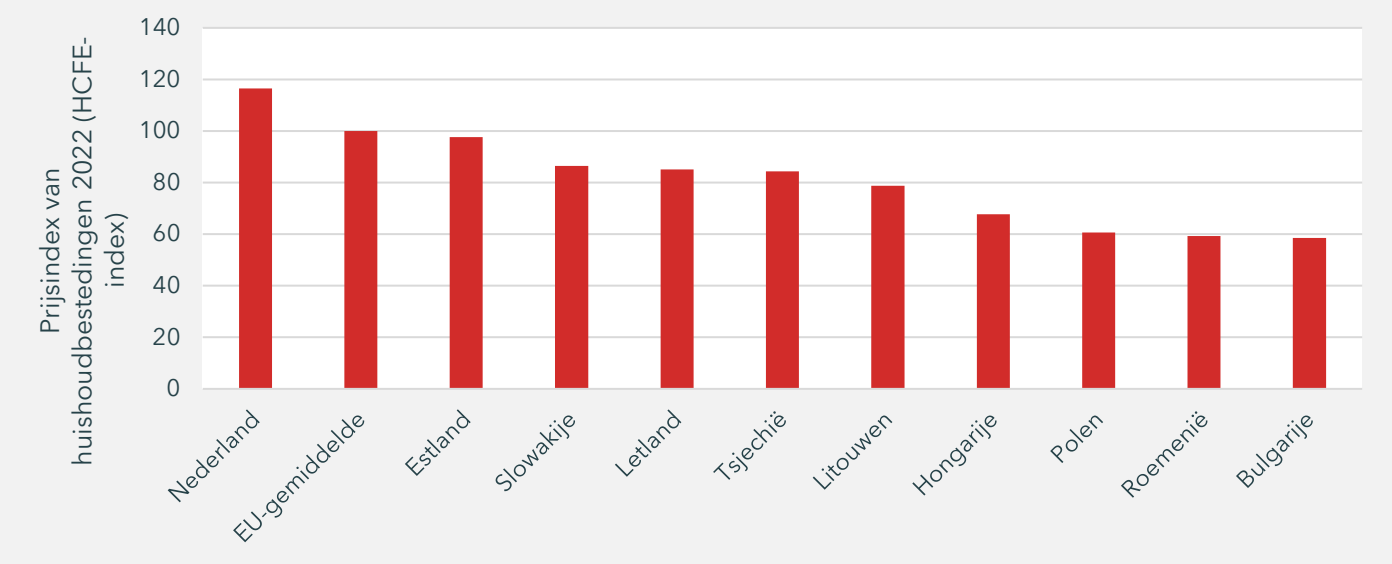
	2023	2024
Land	Max. bedrag per week	Max. bedrag per week
Polen	€ 29	€ 31
Hongarije	€ 14	€ 10
Bulgarije	€ 21	€ 14
Roemenië	€ 32	€ 32
Tsjechië	€ 10	€ 1
Estland	€ 1	
Letland	€ 1	
Slowakije	€ 3	
Litouwen	€ 11	

Bron: Werkgeverslijn en LTO Nederland

Noot: Het bedrag van extra kosten voor levensonderhoud wordt enkel weergegeven indien het bedrag positief is. Voor de landen in 2024 is dus sprake van een negatief bedrag omdat de kosten van levensonderhoud in het thuisland hoger zouden zijn dan in Nederland.

Diverse geïnterviewden hebben aangegeven de bedragen in de bovenstaande tabellen verrassend laag of hoog te vinden in relatie tot de verschillen in door hen gepercipieerde prijsniveaus tussen landen. De verschillen in prijsniveau worden namelijk gebruikt om de verschillen in kosten voor levensonderhoud te identificeren. Het vergelijken van de bovenstaande tabel met een prijsindex levert grote verschillen op. De onderstaande figuur toont de prijsindex van huishoudbestedingen tussen landen ten opzichte van het EU-gemiddelde (=100) in 2022. Verschillen tussen gehanteerde tabellen en werkelijke bestedingen betekent dat meer of minder ET-kosten worden vergoed dan werkelijk zijn genoten.

Figuur 4.14 Nederland is een relatief duur land vergeleken met waar ETK-gebruikers vandaan komen



Bron: SEO Economisch Onderzoek, o.b.v. Eurostat (2022)

4.3.2 Effect op de woningmarkt

Verdringing op de woningmarkt is een neveneffect in de beleidstheorie. De reden hiervoor is dat het een rivaliserend goed is waarbij het gebruik van de een ten koste kan gaan van de ander. Verdringing op de woningmarkt houdt in dat huishoudens door factoren buiten hun invloedssfeer belemmerd worden in het vervullen van hun woonwensen (Finio, 2021). De literatuur maakt onderscheid in directe verdringing en indirecte verdringing. Directe verdringing kan optreden in de sociale huursector (/corporatiesector). De allocatie van woningen gebeurt namelijk op basis van wachtlijsten en beleid. Zo kan de verdeling van een woning direct ten koste gaan van een andere potentiële huurder, zonder dat deze huurder er invloed op heeft – bijvoorbeeld door meer te bieden. Indirecte verdringing houdt in dat huishoudens belemmerd worden door woningmarktontwikkelingen.

In hoofdstuk 3 is uiteengezet dat de economische significantie van het effect op de woningmarkt van 30%-gebruikers zeer beperkt is. De belangrijkste reden hiervoor is dat het absolute aantal extra migranten in Nederland *door* de regeling zeer beperkt is ten opzichte de bevolking in de regio's waar de gebruikers van de regeling vooral wonen. Bij de 30%-regeling is het mogelijk een kwantitatieve inschatting te maken van het aantal extra mensen in Nederland door de regeling. Bij de ETK-regeling is dit niet mogelijk.

Uit de analyse in 4.2 blijkt dat het aandeel ETK-gebruikers dat zonder de ETK-regeling niet naar Nederland was gekomen zeer gering is. Onze inschatting op basis van interviews, de enquêtes en de literatuur is dat er voldoende arbeidsaanbod is dat bereid is te werken in Nederland zonder een aanvullende tegemoetkoming voor extraterritoriale kosten. Een zeer gering aantal extra arbeidsmigranten in Nederland *door* de regeling betekent dat het effect op de woningmarkt eveneens zeer gering is. De volgende paragrafen gaan in op het effect.

0 geeft een overzicht van de tien regio's met de meeste buitenlandse arbeidskrachten. De verdeling over Nederland hangt in grote mate samen met het type werkgelegenheid dat aanwezig is in deze regio's. Voorbeelden hiervan zijn de glastuinbouw in het Westland, de logistieke dienstverlening in Midden-Brabant of Noord-Limburg. Het onderstaande overzicht komt in grote lijnen overeen met andere studies naar regionale spreiding van arbeidsmigranten (SEO, 2018; KBA Nijmegen, 2023, 2020[78]).

[78] KBA Nijmegen. Enquêtes uitzendorganisaties.

Tabel 4.3 Bijna 30 procent van de buitenlandse arbeidskrachten verblijft in de top 3 regio's. De top 10 regio's omvat ruim 70 procent van alle buitenlandse arbeidskrachten

Regio	Aandeel
Delft en Westland	10,4%
Noord-Limburg	9,4%
Agglomeratie 's-Gravenhage	9,0%
Groot-Amsterdam	6,9%
Groot-Rijnmond	6,6%
West-Noord-Brabant	6,4%
Veluwe	6,2%
Flevoland	6,2%
Zuidwest-Gelderland	5,6%
Midden-Noord-Brabant	4,1%

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. CBS Microdata

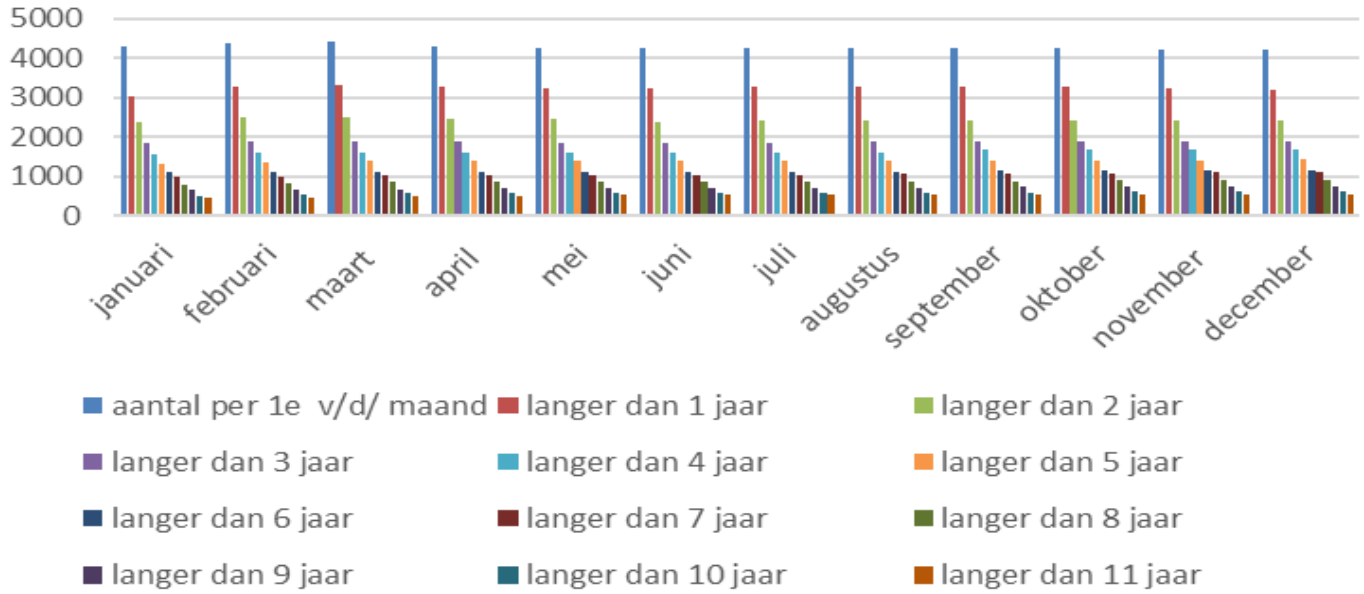
Er is op landelijk niveau geen goed zicht op de huisvestingsituatie van tijdelijke arbeidsmigranten. De reden is dat de meeste tijdelijke arbeidsmigranten zich niet inschrijven in de gemeente waar ze gaan werken. Gemeente Westland (hierboven de regio met het grootste aandeel ETK-gebruikers) heeft wel als beleid dat alle arbeidsmigranten worden ingeschreven.[79] Hierdoor kunnen de data voor andere gemeenten/regio's verstoord zijn en kan de werkelijke regionale spreiding van tijdelijke arbeidskrachten afwijken van hetgeen in Tabel 4.3 is vermeld.

De onderstaande figuur weergeeft het aantal ingezetene arbeidsmigranten naar verblijfsduur in de gemeente Westland. De kenmerken die de gemeente hanteert om arbeidsmigranten te identificeren is afkomstig uit één van de zeven MOE-landen, een leeftijd tussen de 18 en de 66 jaar en een eerste vestiging na mei 2007 (wijziging EU-wetgeving over tewerkstelling). De figuur laat zien dat er in 2022 een kleine 5.000 personen staan ingeschreven. Daarnaast geeft de gemeente aan dat in (mei) 2023 2.895 personen ingeschreven waren, waarvan bijna een derde al na vijf5 maanden vertrokken was. Daarnaast heeft de gemeente zicht op ongeveer 500 personen die zijn ingeschreven in de RNI. Dit betekent dat ze korter dan vier maanden in Nederland verblijven of nog niet als ingezetene staan ingeschreven.

De huisvesting van deze ingezetenen is voor twee derde direct herleidbaar naar de werkgever. Dit betekent dat de werkgever de huisvesting faciliteert. Van het totaal aantal werknemers woont ongeveer een derde in reguliere woningen in de dorpskernen, een derde in huisvesting op of vlakbij de locatie van de werkgever (zoals tuinderswoningen) en een derde woont op afgelegen locaties in huisvesting die specifiek voor hen bestemd is, zoals hotels, pensions, woonunit of wooneenheden in een gebouwencomplex. De groep die in de dorpskernen woont is veelal voor een langere periode in Nederland. Geïnterviewden geven aan dat werkgevers deze woningen vooral proberen te verhuren aan arbeidsmigranten die van plan zijn langer in Nederland te verblijven; zij zien dit als tussenstap naar het verkrijgen van een zelfstandige woning. Gesprekspartners geven aan in deze regio en met deze spreiding van de huisvesting geen verdringingseffecten op de woningmarkt te zien.

79 Dit is tevens een streefpunt in het Voortgangsrapport van de Commissie Roemer (2023).

Figuur 4.15 Aantal ingezeten arbeidsmigranten gemeente Westland in 2022



Bron: Analyse van gemeente Westland, op verzoek van SEO Economisch Onderzoek

Dit beeld van type huisvesting komt in grote mate overeen met andere studies naar de huisvesting van arbeidsmigranten. In de periode 2014-2018 woonde twee derde van de huishoudens van EU-arbeidsmigranten niet in een zelfstandige woning (PBL, 2022). De reden hiervoor is dat de sociale huursector niet toegankelijk is voor tijdelijke arbeidsmigranten (er geldt een lange wachtlijst) en dat zij veelal niet aan de inkomenseisen voldoen om een woning te kunnen huren in de vrije huursector (anders gesteld: dat hun inkomen te laag is om een zelfstandige vrije huurwoning te kunnen bekostigen). Dit bekent ook dat directe verdringing door bewoning van sociale huurwoningen zeer beperkt voorkomt vanuit tijdelijke arbeidsmigranten die de ETK-regeling gebruiken. Uit onderzoek van een Gelderse regio blijkt dat migranten hogere eisen gaan stellen aan de huisvesting als ze langer in Nederland verblijven (Boschman & Van Dam, 2012).

Geïnterviewden geven aan dat huisvesting verzorgen vanuit de werkgever wordt gezien als het faciliteren van het kunnen werken in Nederland voor de ETK-gebruikers. De huisvesting is veelal niet van de werkgever zelf. Gesprekspartners geven aan dat in de landbouwsector huisvesting op het terrein van de werkgever of inpandige huisvesting wel vaker voorkomt. In de uitzendbranche is ongeveer de helft ingehuurde huisvesting via een bemiddelaar en ongeveer een derde via de huisvesting-bv binnen de eigen holding van de werkgever (KBA Nijmegen, 2023; Conclusr Research, 2018). Voor een werkgever die de huisvesting inhuurt is dit veelal een beperkt verlieslatende of kostendekkende post op de begroting.

Wanneer werkgevers de huisvesting op zich nemen gelden er wettelijke en gemeentelijke regels. Zo stelt de recent (juli 2023) ingevoerde Wet goed verhuurderschap eisen aan het arbeidscontract: het (huur)contract voor het verblijf moet separaat afgesloten worden en moet onder andere te begrijpen zijn voor buitenlandse arbeidskrachten. Andere wetten zoals bijvoorbeeld de Omgevingswet zien op het toelaten van het bouwen van verblijfplaatsen. Afhankelijk van waar buitenlandse arbeidskrachten verblijven, kunnen de regels verschillen. Gemeenten mogen hun beleid grotendeels zelf invullen ten aanzien van arbeidsmigratie en verschillen daarin dus onderling.

Naast wettelijke en gemeentelijke regels zijn er binnen sectoren ook aanvullende afspraken gemaakt over de huisvesting van buitenlandse arbeidskrachten. Zo geldt in de uitzendbranche (cao's ABU en NBBU) dat indien een werkgever de huisvesting op zich neemt, de verblijfplaatsen het Stichting Normering Flexwonen (SNF) keurmerk moeten hebben. Het SNF-keurmerk stelt eisen aan de tijdelijke verblijfplaatsen (i.e. flexwoningen), dit gaat met name over de oppervlakte, hygiëne, privacy, het sanitair, de veiligheid en kwaliteit. Bedrijven met een SNF-keurmerk worden elk jaar gecontroleerd. In de agrarische sector is een vergelijkbaar keurmerk (Agrarisch Keurmerk Flexwonen, AKF) van toepassing op verblijfplaatsen die door de werkgever worden verhuurd. De AKF is enkel van toepassing wanneer werknemers direct in dienst zijn bij de agrarische werkgever.[80]

Gesprekspartners schetsen dat de inkomsten voor de eigenaren van het onroerend goed zijn toegenomen door een trendmatige stijging van de huren. De belangrijkste reden hiervoor is dat de vraag sterk is toegenomen door een stijging van het aantal arbeidsmigranten en de algemene prijsstijgingen op de woningmarkt, terwijl het aanbod beperkt is toegenomen. Gemeenten zijn in beperkte mate geneigd vergunningen te verlenen voor dit type huisvesting voor arbeidsmigranten. De (gepercipieerde) externe effecten zijn voor de mediane kiezer namelijk hoger dan de (gepercipieerde) opbrengsten (CPB, 2019). Ongeveer twee derde van de uitzendorganisaties geeft aan een tekort aan huisvestingsplaatsen te zien en dat dit tekort verder oploopt (KBA Nijmegen, 2023).

Als gemeenten wel een vergunning verlenen, is dit veelal voor een veel kortere periode dan de levensduur van het onroerend goed. Zo is het voor eigenaren van het onroerend goed vaak onzeker of zij de tijdelijke verblijfplaatsen na het geldigheidstermijn van de eerste vergunning nog kunnen exploiteren en zo ja op welke manier. Deze onzekerheid in de businesscase van tijdelijke verblijfplaatsen wordt erkend door het ministerie van Binnenlandse Zaken. Het ministerie heeft een gestandaardiseerd rekenmodel ontwikkeld om stakeholders te helpen met de inschatting van verschillende exploitatiescenario's.[81] Onderzoek door Finance Ideas (2023) naar de financiële businesscase van flexwoningen onderschrijft de onzekerheid en biedt een additionele methode (een kansenmatrix) om een inschatting te krijgen van het mogelijke resultaat.[82]

De combinatie van weinig aanbod en veel vraag zou bepaalde partijen kansen geven om mensen uit te buiten. Dit komt ook naar voren in het Commissie Roemer-rapport (2020) en het voortgangsrapport (2023). Hoewel een deel van de uitzendbureaus aangesloten zit bij ABU en ABBU, zijn er veel uitzendbureaus niet ingeschreven. Zij hoeven zich niet te houden aan de SNF-eisen en er vindt geen regelmatige controle plaats. Het is niet ondenkbaar dat in zulke gevallen de huisvesting van slechte kwaliteit is en er een disproportioneel hoge huur gevraagd wordt aan buitenlandse arbeidskrachten. Sinds 2022 was de minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid aan het bekijken of een toelatingsstelsel voor uitzendbureaus en andere bedrijven die arbeidskrachten ter beschikking stellen kan worden ingevoerd om misstanden aan te pakken.[83] In 2023 is een wetsvoorstel ingediend om het stelsel per 1 januari 2026 van toepassing te laten zijn.[84] Volgend op aanbevelingen van Commissie Roemer wordt ook bezien of het integreren van het SNF- en AKF-keurmerk mogelijk is.[85]

---

80 Zie Besluit van 6 december 2022, Stb. 2022, 496, (Besluit minimumloon en minimumvakantiebijslag), art. 2a. Een voorwaarde voor het inhouden van loon (voor huisvestingskosten) is dat er in de cao's certificeringsnormen vastgesteld zijn met betrekking tot de kwaliteit van de huisvesting.

81 Rekenmodel flexwonen | Versnellen tijdelijke huisvesting | Home | Volkshuisvesting Nederland.

82 Finance Ideas (2023), Rekenen aan flexwonen, p. 7.

83 Kamerstukken II 2021/22, 29861, nr. 92.

84 Wetsvoorstel Wet toelating terbeschikkingstelling van arbeidskrachten, Kamerstukken II 2023/24, 36 446, nr. 3.

85 Ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (2023), Drie jaar na Roemer: Jaarrapportage arbeidsmigranten 2023, Den Haag, p. 23.

5 Conclusies

De 30%-regeling is doeltreffend en deels doelmatig. De regeling trekt kennismigranten en levert daarmee een bijdrage aan het vestigingsklimaat. De partiële buitenlandse belastingplicht is niet doeltreffend en niet doelmatig, omdat de regeling vrijwel geen aanvullende kennismigranten aantrekt. De ETK-regeling is wegens niet-gebruik deels doeltreffend en daardoor deels doelmatig.

5.1 Doelbereik

30%-regeling

- Gebruik: in de periode 2016-2022 is het aantal gebruikers gestegen van 59.565 naar 109.502 en het budgettaire beslag gestegen van 850 miljoen euro naar 1.051 miljoen euro. De stijging hangt samen met de wereldwijde toename in internationale arbeidsmigratie; de regeling is in deze periode versoberd.
- Persoonskenmerken: 30%-gebruikers zijn ten opzichte van andere werknemers vaker hoogopgeleid, gepromoveerd, onder de 35 jaar, kinderloos en man.
- Baankenmerken: 30%-gebruikers hebben ten opzichte van andere werknemers vaker een hoog inkomen, een vast contract en werken voltijds.
- Herkomst: de meeste 30%-gebruikers komen uit diverse landen uit Europa. Buiten Europa zijn de meest voorkomende landen India (grootste land van herkomst), Rusland en de VS.
- Bedrijfskenmerken: 30%-gebruikers werken bij bedrijven die internationaal actief zijn, met een uiteenlopende omvang, waar relatief veel werknemers uit het buitenland en kennismigranten werken.

Partiële buitenlandse belastingplicht

- Gebruik: ongeveer een kwart van de 30%-gebruikers maakt ook gebruik van de partiële buitenlandse belastingplicht. Het overgrote deel is box 3-vermogen in de vorm van onroerend goed, spaargeld, beleggingen en pensioenaanspraak. Een zeer beperkt deel is box 2-vermogen, wat gemiddeld een hoger bedrag is.
- Persoonskenmerken: gebruikers van de partiële buitenlandse belastingplicht zijn ten opzichte van 30%-gebruikers even vaak hoogopgeleid, minder vaak gepromoveerd, ouder, vaker man en hebben vaker kinderen.
- Baankenmerken: gebruikers van de partiële buitenlandse belastingplicht hebben ten opzichte van 30%-gebruikers een gemiddeld inkomen dat anderhalf keer hoger is, vaker een vast contract en werken even vaak voltijds.
- Herkomst: de meeste gebruikers komen uit landen buiten de Europese Economische Ruimte of niet-westerse landen.
- Bedrijfskenmerken: gebruikers van de partiële buitenlandse belastingplicht zijn ten opzichte van 30%-gebruikers in vergelijkbare bedrijven, alleen vaker in het (hoger-) onderwijs.

ETK-regeling

Het analyse van het doelbereik is nog niet volledig. Er volgt nog een addendum met een analyse van data van klanten van softwareleveranciers van salarisadministratie.

- Gebruik: in 2022 wordt geschat dat de ETK-regeling van 68.755 naar 83.499 (potentiële) gebruikers is gestegen. Het budgettaire beslag voor 2022 is geschat op 108 miljoen euro.
- Persoonskenmerken: gebruikers van de ETK-regeling zijn ten opzichte van andere werknemers vaak jong, meer dan de helft van de gebruikers is jonger dan 30 jaar.
- Baankenmerken: gebruikers van de ETK-regeling hebben ten opzichte van andere werknemers vaker een laag inkomen en een tijdelijk contract.
- Herkomst: de meeste gebruikers komen uit landen binnen de Europese Economische Ruimte, met name Midden- en Oost-Europa.
- Bedrijfskenmerken: gebruikers van de ETK-regeling werken voornamelijk bij uitzendbureaus. Zij worden met name uitgezonden naar de sectoren landbouw, bosbouw en visserij, groot- en detailhandel en logistiek.

Samenhang

De partiële buitenlandse belastingplicht is een keuzeregeling bij gebruik van de 30%-regeling. De gebruikers van de partiële buitenlandse belastingplicht zijn gebruikers omdat ze vermogen hebben in een land van herkomst. Dit vermogen is overwegend een huis, spaargeld, pensioenpot of vrij beschikbare beleggingen. Het hebben van vermogen, gemiddeld een hoger inkomen en vaker kinderen is waarschijnlijk het gevolg van de hogere gemiddelde leeftijd van de groep gebruikers van de partiële buitenlandse belastingplicht. De overige kenmerken – zoals opleidingsniveau of sectorverdeling - wijken namelijk niet sterk af van de overige 30%-gebruikers.

Wetstechnisch is de 30%-regeling een verbijzondering van de ETK-regeling. Het doelbereik van de 30%-regeling verschilt echter sterk van het doelbereik van de ETK-regeling. De kenmerken van ETK-gebruikers en hun werkgevers wijken namelijk zeer sterk af van die van de 30%-gebruikers. ETK-gebruikers zijn overwegend afkomstig uit Midden- en Oost-Europa, wonen verspreid over Nederland in huisvesting van de werkgever en werken vooral in tijdelijke banen met een flexcontract aan de onderkant van het loongebouw in de landbouw- of uitzendsector. 30%-gebruikers komen uit diverse landen (ook buiten Europa), wonen in de grote steden en werken in kennisintensieve banen met een hoog inkomen en een vast contract. Er zijn vrijwel geen werkgevers met werknemers die zowel de ETK-regeling gebruiken als de 30%-regeling.

5.2 Doeltreffendheid

Doeltreffendheid is de mate waarin de beleidsdoelstellingen gerealiseerd worden. Tabel 5.1 weergeeft de doelstellingen van beleid per regeling om de doeltreffendheid te bepalen. Voor de beoordeling van de doeltreffendheid hanteren we drie opties: niet doeltreffend, deels doeltreffend of doeltreffend.

Tabel 5.1 Doelen per regeling

Regeling	Doelen
30%-regeling	1. Fiscaal gelijk speelveld creëren tussen 30%-werknemers en andere werknemers door ET-kosten onbelast te vergoeden. 2. Het aantrekken van werknemers uit het buitenland met een specifieke deskundigheid die in Nederland niet of schaars aanwezig is. 3. Een bijdrage leveren aan het aantrekkelijk en competitief houden van het Nederlandse vestigingsklimaat. 4. Het verminderen van de administratieve lasten voor werkgevers en werknemers.
Partiële buitenlandse belastingplicht	Hogere heffing voorkomen zodat het aantrekkelijk is om in Nederland te komen werken voor 30%-gebruikers die belastingplichtig zijn in box 2 en/of box 3.

Regeling	Doelen
ETK-regeling	Fiscaal gelijk speelveld creëren tussen ET-werknemers en andere werknemers door ET-kosten onbelast te vergoeden.

Bron: SEO Economisch Onderzoek

30%-regeling

De 30%-regeling is doeltreffend omdat de regeling bijdraagt aan alle vier doelstellingen. De regeling voorkomt voor het overgrote deel van de gebruikers dat de vergoeding die ze ontvangen voor gemaakte kosten met een overwegend zakelijk karakter belast wordt als loon, waarmee een fiscaal ongelijk speelveld tussen 30%-gebruikers en andere werknemers wordt opgeheven. De regeling werkt stimulerend doordat 91 procent van de werknemers aangeeft minder dan 30 procent van diens bruto loon aan extraterritoriale kosten kwijt te zijn. Enkel bezien vanuit het doel om een ongelijk speelveld te voorkomen, is er dus sprake van een overmatige onbelaste vergoeding om dit doel te bereiken. Deze overmatige vergoeding is te rechtvaardigen vanuit de overige doelstelling van de regeling. De stimulerende werking is namelijk doeltreffend in het aantrekken van kennismigranten en levert zo een bijdrage aan het vestigingsklimaat voor bedrijven die deze werknemers in dienst hebben. Alle onderzoeksmethoden wijzen erop dat de 30%-regeling effectief is in het bereiken van deze doelen. Tevens levert de forfaitaire invulling een bijdrage aan het verlagen van de administratieve lasten ten opzichte van een werkelijke kostenvergoeding.

1. ET-kosten vergoeden

- De werkelijk gemaakte ET-kosten zijn gemiddeld 12 procent van het loon en daarmee lager dan 30 procent. De spreiding in de kosten is groot.
- Ongeveer 15 procent van de 30%-gebruikers maakt (vrijwel) geen kosten. Dit zijn vaker jonge werknemers zonder kinderen uit Europese landen, zoals Duitsland of het VK. De kosten voor levensonderhoud of huisvesting zijn in deze landen vergelijkbaar.
- Er is een beperkte groep met relatief hoge kosten (meer dan 50.000 euro aan extraterritoriale kosten). Zij hebben vaker kinderen en komen uit een land buiten Europa, zoals India of de VS. Zij maken meer kosten door onder andere het aanhouden van dubbele huisvesting en reizen naar hun land van herkomst.
- De meest genoemde kostenpost is extra kosten voor levensonderhoud door een hoger prijspeil dan in het land van herkomst, gevolgd door reiskosten naar de landen van herkomst en een cursus Nederlands.
- De meerderheid van de respondenten geeft aan dat de extraterritoriale kosten zijn toegenomen gedurende de tijd dat ze werken in Nederland in plaats van afgenomen. Dit hangt naar verwachting samen met de stijging in kosten voor levensonderhoud en woonlasten. Er is dus geen bewijs gevonden voor een daling van de kosten, zoals is verondersteld bij de afbouw van het forfait.
- Een verondersteld neveneffect in de beleidstheorie is dat er gebruikers zijn waarvoor de onbelaste vergoeding (beduidend) hoger is dan de werkelijke kosten. Dit is een risico omdat er een forfait wordt gehanteerd; bij een werkelijke kostenvergoeding is dit niet het geval. Deze resultaten wijzen erop dat het forfait hoger is dan de kosten bij de meerderheid van de 30%-gebruikers en voor een beperkte groep de kosten hoger zijn dan 30 procent van het bruto loon.

2. Kennismigranten aantrekken

- Uit de werknemersenquête en het keuze-experiment blijkt dat 30%-gebruikers verschillende landen overwegen en een onderbouwde keuze maken voor Nederland. Voornaamste redenen om te kiezen voor Nederland zijn de baan (waaronder loon), het belastingtarief (de stap naar netto loon) en de beheersing van de Engelse taal in Nederland.

- 30%-gebruikers zijn goed op de hoogte van de 30%-regeling voordat ze naar Nederland komen en rekenen hun netto loon uit met behulp van online rekentools. Zo maakt de fiscale regeling onderdeel uit van hun kosten-batenafweging.
- Werkgevers en werknemers geven aan dat het fiscale voordeel van de 30%-regeling zich vertaalt in een hoger netto loon voor de werknemer. Dit beeld is consistent met studies naar expatregelingen in andere landen.
- Het gebruik van de 30%-regeling is sterk toegenomen van circa 60 duizend in 2016 naar circa 110 duizend in 2022. Deze bredere stijging hangt samen met de toename van internationale arbeidsmigratie in de EU. Tussen 2016 en 2020 nam migratie in OECD-landen toe. Na 2020 is dit afgenomen, behalve voor Nederland en België. Uit econometrische analyses blijkt dat de 30%-regeling een deel van deze stijging verklaart.
- In dit onderzoek hebben we met dezelfde methode als Timm et al. (2022) het effect van de looptijdverkorting van acht naar vijf jaar onderzocht. Voor migranten met een inkomen tot 10 procent boven de salarisnorm is er geen significant effect van de looptijdverkorting te zien. Voor migranten met een inkomen van 50 tot 100 procent boven de salarisnorm vinden we het effect van een afname van de instroom met 19,6 procent. Voor de groep migranten met een inkomen van meer dan 100 procent boven de salarisnorm hebben we geen effect kunnen schatten, maar uit de wetenschappelijke literatuur blijkt dat deze groep (zeer) hoge inkomens het meest gevoelig is voor veranderingen in de belastingdruk. Als totaal effect rekenen we met een afname van de instroom met 19,6 procent, ten opzichte van de instroom in 2018.
- De bovenstaande analyse wijst op een elasticiteit (gedragseffect) van 0,52. De looptijdverkorting maakt de regeling namelijk 37,6 procent minder genereus, wat leidt tot 19,6 procent minder instroom van kennismigranten. De volledige afbouw van het forfait maakt de regeling 100 procent minder genereus. Als we een vergelijkbaar gedragseffect veronderstellen, dan leidt de afbouw van het forfait tot 52 procent minder instroom van kennismigranten. Omgekeerd is te stellen dat 52 procent van de kennismigranten boven de salarisnorm door de 30%-regeling naar Nederland zijn gekomen, en dat 48 procent waarschijnlijk zonder 30%-regeling ook was gekomen. Zonder 30% regeling was de instroom van buitenlandse werknemers naar Nederland in 2016-2022 waarschijnlijk ca. 88 duizend lager geweest, met een ondergrens van 63 duizend en een bovengrens van 102 duizend.

3. Vestigingsklimaat

- Het vestigingsklimaat is de aantrekkelijkheid van een land voor internationaal opererende bedrijven (Commissie Ter Haar, 2020) en is altijd relatief ten opzichte van andere landen. Het overgrote deel van de bedrijven opereert internationaal. Dit geldt zowel voor kleine bedrijven (waaronder startups), als het mkb en het grootbedrijf.
- Werkgevers verwachten hun arbeidsvraag niet in te kunnen vullen met het binnenlands arbeidsaanbod. Er is volgens hen sprake van zowel een kwantitatief tekort (te weinig mensen) als een kwalitatief tekort (niet de juiste vaardigheden). 30%-gebruikers werken overwegend in tekortsectoren, zoals ICT of de technische maakindustrie (Tabel 3.2).
- Werkgevers geven in de interviews en de enquête aan dat de 30%-regeling een grote rol speelt in het aantrekken van buitenlandse werknemers. Het kunnen aantrekken van werknemers maakt Nederland voor hen een aantrekkelijke plaats om te ondernemen. Het mechanisme waarmee de 30%-regeling daarmee bijdraagt aan het vestigingsklimaat is dat het aantrekkelijk is voor bedrijven om zich ergens te vestigen waar het fiscale voordeel voor werknemers het grootst is. Uit de enquête blijkt ook dat het fiscale voordeel terechtkomt bij de werknemer. Het fiscale voordeel voor de werkgever is zeer beperkt; dit is niet de reden om zich ergens te vestigen.
- Volgens werkgevers hebben de looptijdverkorting en afbouw van het forfait een negatief effect op hun talentwerving. De wijzigingen maken Nederland daarmee minder aantrekkelijk.

- Geïnterviewden zijn kritisch over het gebrek aan stabiliteit in het belastingklimaat, waaronder de snelle opeenvolging van wijzigingen van de 30%-regeling. Het gebrek aan voorspelbaarheid en stabiliteit is een bedrijfseconomisch risico voor ondernemingen en heeft daarmee een negatief effect op investeringsbeslissingen.
- De totale belastingdruk is leidend voor een bedrijf om zich in Nederland te vestigen of elders. Gesprekspartners geven dan ook aan de 30%-regeling vooral te beschouwen als één van de (belangrijke) regelingen die de totale belastingdruk bepalen, naast onder meer de WBSO, de Innovatiebox en de inkoopfaciliteit voor beursgenoteerde ondernemingen.
- Het is op basis van de interviews en literatuur aannemelijk dat een versobering van de 30%-regeling een negatief effect heeft op het investeringsniveau in Nederland. De wetenschappelijke literatuur toont een negatief verband tussen een hogere loonbelasting, vestigingen en investeringen. Het is niet mogelijk een kwantitatieve inschatting te maken van dit effect voor de 30%-regeling. Het is daarmee ook niet mogelijk om een kwantitatieve inschatting te maken van het relatieve belang van de 30%-regeling binnen het bredere belastingklimaat en daarmee het algemene vestigingsklimaat.
- Het effect van de 30%-regeling op het vestigingsklimaat concentreert zich in enkele regio's. De twee grootste regionaal-economische clusters met 30%-gebruikers zijn Metropoolregio-Amsterdam en Brainport Eindhoven. Deze clusters kenmerken zich door een snelle groei van de arbeidsproductiviteit en werkgelegenheid. De 30%-regeling levert een positieve bijdrage aan deze clustervorming doordat er meer kennismigranten naar Nederland komen, zich vestigen in deze clusters en kennis-spill-overs genereren.
- Met de 30%-regeling neemt Nederland in internationaal perspectief een middenpositie in op het terrein van hoe genereus de 30%-regeling is en het niveau van de belastingdruk op kennisintensieve arbeid na toepassing van de regeling. De stapsgewijze afbouw van het forfait verhoogt deze belastingdruk, maar het niveau is nog steeds vergelijkbaar met andere Noordwest-Europese landen zoals België, Ierland of Zweden.
- De mate waarin de 30%-regeling het vestigingsklimaat stimuleert hangt mede af van de ontwikkeling van de belastingdruk in andere landen. Als andere landen ervoor kiezen om de belastingdruk op kennisintensief arbeid te verlagen, neemt de doeltreffendheid van de 30%-regeling mogelijk af.

4. Administratieve lastenverlaging

- De administratieve lasten voor werkgevers en werknemers van de 30%-regeling zijn beperkt. De aanvraag van een beschikking gebeurt veelal via een vast extern kantoor. Uit interviews komt de prijsbandbreedte van 600-1.000 euro per beschikking naar voren als kosten.
- Een beschikking aanvragen is in de meeste gevallen een eenvoudige procedure. Bij overgangsgevallen – bijvoorbeeld of iemand wel of geen fiscaal inwoner van Nederland is - kost het aanvragen extra werk. Gesprekspartners geven aan dat vooral de looptijdverkorting en in enige mate de aftopping van de salarisnorm hebben geleid tot een groter aantal overgangsgevallen en daarmee tot meer administratieve lasten. Zij verwachten dat de administratieve lasten verder gaan toenemen door de afbouw van het forfait, wat zal leiden tot nieuwe overgangsgevallen.
- Het forfait verlaagt de administratieve lasten ten opzichte van een werkelijke kostenvergoeding aanzienlijk. In het geval dat een werkelijke kostenvergoeding zou plaatsvinden voor werknemers die momenteel de 30%-regeling gebruiken zou dit vragen om bewijs van gemaakte kosten, zoals voor levensonderhoud of huur. Dit zou dan door middel van bonnetjes en contracten aangetoond moeten worden. Hiervoor dienen administratieve processen en systemen te worden ingericht. Ook moet de juistheid gecontroleerd worden hetgeen extra kosten met zich meebrengt.
- Gesprekspartners en de Belastingdienst verwachten dat het gebruik van de ETK-regeling gaat toenemen als het forfait voor gebruikers afgebouwd wordt tot 20 procent en vervolgens tot 10 procent. Dit is een redelijke aanname aangezien ongeveer een derde van de gebruikers meer kosten maakt dan 20 procent van hun loon.

Werkgevers hebben geen processen hiervoor ingericht, aangezien zij vrijwel nooit werknemers in dienst hebben die de ETK-regeling gebruiken. Een werkelijke kostenvergoeding zou een sterke verhoging van de administratieve lasten betekenen.

Partiële buitenlandse belastingplicht

De partiële buitenlandse belastingplicht is niet doeltreffend. Het is niet aannemelijk dat de box 2- of box 3-heffing voor de meeste 30%-gebruikers een doorslaggevende factor zou zijn om niet naar Nederland te komen.

- Het is op basis van het keuze-experiment, de werknemersenquête en de interviews aannemelijk dat gebruikers van de 30%-regeling een calculerende kosten-batenafweging maken in hun migratiebeslissing.
- Bij een calculerende afweging wordt het totale fiscale voordeel afgewogen tegen de kosten. Bij vrijwel alle gebruikers van de partiële buitenlandse belastingplicht levert de 30%-regeling een groter fiscaal voordeel op dan de som van de werkelijke ET-kosten en box 3-belasting. Dit maakt het daarmee reeds fiscaal aantrekkelijk om naar Nederland te komen.
- De omvang van de box 3-belasting is nul voor de groep met een vermogen onder de 57 duizend euro vermogen, gemiddeld 800 euro per jaar voor de groep tot 100.000 euro, 5.700 euro voor de groep tot 500.000 euro en voor de hoogste vermogensgroep is dit ongeveer 9.500 euro belasting.
- Het is waarschijnlijk dat een zeer beperkte groep met een hoog inkomen en een hoog vermogen wel wordt belemmerd om naar Nederland te komen. Zij betalen de meeste vermogensinkomstenbelasting en de regeling is voor hen afgetopt op de Balkenende-norm. Werkgevers geven in de enquête en interviews aan dat het uitdagend is om mensen uit deze inkomenscategorie te werven in Nederland omdat de salarissen minder hoog zijn dan in bijvoorbeeld de VS.

ETK-regeling

De ETK-regeling is deels doeltreffend door niet-gebruik. De regeling werkt goed voor het vergoeden van huurlasten en levensonderhoudskosten, vooral door toepassing van de convenanten. Het niet-gebruik volgt vooral uit de hoge administratieve lasten voor het vergoeden van reiskosten en huurlasten in het geval dat de werkgever niet de huisvesting organiseert.

- Uit interviews komt naar voren dat de huurkosten soms enkel vergoed worden indien werknemers de huisvesting bij de werkgever hebben geregeld. De reiskosten worden vrijwel nooit vergoed vanwege de relatief hoge administratieve lasten.
- De ETK-regeling is door de beperking van de uitruilruimte relatief krap ten opzichte van bijvoorbeeld de 30%-regeling waar werknemers vaak meer vergoed krijgen dan de daadwerkelijke gemaakte kosten.
- De ETK-regeling zou indirect kunnen zorgen voor een groter aantal buitenlandse arbeidskrachten in Nederland door een fiscaal voordeel voor de werknemer en voor de werkgever. Dit effect lijkt zeer beperkt op te treden. Het fiscale voordeel voor werknemers heeft een beperkt stimulerend effect doordat arbeidsmigranten ook zonder de ETK-regeling de kenmerken van het werk (hoog minimumloon en gunstige andere arbeidsvoorwaarden) voldoende aantrekkelijk vinden. Het premievoordeel voor de werkgever lijkt een onvoldoende verlaging van de kostprijs om alle lasten te rechtvaardigen om deze doelgroep te werven.
- Werkgevers geven ook in de gesprekken aan dat het merendeel van de buitenlandse arbeidskrachten (relatief laaggeschoold) ongeacht de ETK-regeling naar Nederland zou komen. Het netto loon ten opzichte van andere landen is daarbij verreweg de belangrijkste factor.
- Een klein deel van de buitenlandse arbeidskrachten (dit deel is relatief hooggeschoold) weegt het voordeel van de ETK-regeling mee in de beslissing om in Nederland te komen werken. Het wegvallen van de regeling zou voor hen betekenen dat het in Nederland aangeboden loon niet meer competitief genoeg is ten opzichte van andere landen.

- Het gebruik van de regeling is afhankelijk van het oordeel van een werkgever (of de voordelen opwegen tegen de lasten). In de praktijk hebben de meeste werknemers onvoldoende kennis om de ETK-regeling dan aan te kaarten en zal een fiscaal gelijk speelveld dus niet behaald worden door deze groep.
- Er zijn beperkte signalen van oneigenlijk gebruik. In de praktijk is oneigenlijk gebruik vooral het gevolg van het gebrek aan huurprijsbescherming voor tijdelijke huisvesting.
- Er zijn vrijwel geen signalen zijn van misbruik door de toepassing van de ETK-regeling omdat de regeling leidt tot aanvullende controle. Wel zijn er signalen van misbruik bij minder controleerbare praktijken buiten de context van deze regeling zoals cash (uit)betalingen of een gebrek aan formele contracten.

Samenhang

Door de afbouw van het 30%-forfait naar 20 procent en 10 procent zal volgens geïnterviewden en de Belastingdienst het gebruik van de ETK-regeling onder de huidige gebruikers van de 30%-regeling toenemen. Een verschuiving naar de ETK-regeling is waarschijnlijk niet doeltreffend. De belangrijkste reden hiervoor is dat de administratieve lasten zullen toenemen onder gebruikers van de regeling en voor de Belastingdienst. Een andere reden is dat de 30%-regeling erg gemakkelijk te begrijpen is voor kennismigranten, wat een bescheiden positief effect kan hebben op de kans om voor Nederland te kiezen.

5.3 Doelmatigheid

Doelmatigheid is het realiseren van de doelen met zo weinig mogelijk kosten. Kosten zijn budgettaire kosten voor de overheid, de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst en neveneffecten. Voor de beoordeling van de doelmatigheid hanteren we drie opties: niet doelmatig, deels doelmatig of doelmatig.

30%-regeling

De 30%-regeling is deels doelmatig. De regeling is budgettair doelmatig doordat het meer geld oplevert dan het kost. De uitvoeringslasten zijn beperkt, maar sterk toegenomen door de looptijdverkorting in 2019. De neveneffecten van de regeling zijn beperkt. Het forfait is overwegend hoger dan de werkelijke kosten, wat de doelmatigheid verlaagt maar tegelijkertijd de doeltreffendheid verhoogt doordat dit het voor potentiële gebruikers van de regeling aantrekkelijker maakt om voor Nederland te kiezen. Verdringing op de woningmarkt als gevolg van de additionele arbeidsmigranten die door de 30%-regeling naar Nederland komen, is beperkt. De bijdrage aan grondslagerosie in andere landen is beperkt, zeker na de afbouw van het forfait en de looptijdverkorting naar vijf jaar.

De 30%-regeling is budgettair doelmatig. Cumulatief heeft de 30%-regeling de Rijksbegroting 900 miljoen euro meer opgeleverd dan het heeft gekost, rekening houdend met dat een deel van de 30%-gebruikers ook naar Nederland zou komen en belasting zou betalen. Door de afbouw van de 30%-regeling van acht naar vijf jaar in 2019, daalt het aantal buitenlandse werknemers dat specifiek door de 30%-regeling naar Nederland komt. Daarmee dalen ook de belastingopbrengsten van deze groep, terwijl de misgelopen belastingopbrengsten niet dalen. De 30%-regeling is dus tussen 2016 en 2022 dus budgettair doelmatig geweest. Gemiddeld is de 30%-regeling jaarlijks goed voor 128,5 miljoen euro netto belastingopbrengsten. Dit zijn indicatieve bedragen die volgen uit deze analyse en niet overeenkomen met de ramingssystematiek van fiscale regelingen van het ministerie van Financiën.

De administratieve lasten voor de Belastingdienst van de uitvoering van de regeling zijn beperkt, mits bij wijzigingen sprake is van een overgangsregeling. De parameters zijn de regeling zijn helder en goed toetsbaar. Een deel van het beoordelingsproces is uitbesteed aan convenanthouders voor de 30%-regeling, wat de uitvoering

vergemakkelijkt. Een ander aspect dat de uitvoeringslasten verlaagt is dat de beschikking vrijwel altijd door externe adviseurs aangevraagd wordt die hierin gespecialiseerd zijn. De Belastingdienst geeft aan dat de stapeling van wijzigingen wel heeft geleid tot een minder goed uitvoerbare regeling. Elke wijziging leidt namelijk tot overgangsgevallen en gaat gepaard met (onvolledig) overgangsrecht, waartegen veel bezwaar wordt gemaakt. De uitvoeringslasten hiervan zijn significant, zo is de Belastingdienst nog steeds bezig met het afhandelen van bezwaren tegen de looptijdverkorting in 2019. Andere gesprekspartners geven aan dat name de wijziging in 2024 de administratieve lasten van het aanvragen van de regeling heeft verhoogd omdat de afbouw 30-20-10 goed moet worden geadministreerd.

De neveneffecten van de regeling zijn gezamenlijk beperkt:

- De 30%-regeling leidt voor de meerderheid van de populatie tot het verlenen van een groter fiscaal voordeel in vergelijking met de kosten, wat een neveneffect is van het werken met een forfait (i.e. het wijkt in sommige gevallen af van de werkelijke kosten). Dit maakt de regeling doeltreffend, maar minder doelmatig;
- Er is beperkt sprake van verdringing op de woningmarkt. Verdringing vindt plaats wanneer de 30%-regeling effect heeft op woningprijzen en/of huren waardoor andere huishoudens beperkt worden in het vervullen van hun woonwensen. De belangrijkste reden dat verdringing beperkt optreedt is dat de hoeveelheid extra kennismigranten in Nederland door de 30%-regeling beperkt is ten opzichte van de gehele bevolking;
- Nederland draagt bij aan grondslagerosie in andere landen doordat er meer kennismigranten in Nederland zijn als gevolg van de 30%-regeling. De bijdrage aan grondslagerosie is in internationaal perspectief beperkt na afbouw van het forfait. Een indicatieve rangschikking op basis van hoe genereus de regeling is, wijst erop dat Nederland op plek 11 staat van de 15 landen.

Partiële buitenlandse belastingplicht

De partiële buitenlandse belastingplicht is niet doelmatig. De hoofdreden is dat de regeling budgettair niet doelmatig is doordat de werking niet doeltreffend is. De uitvoeringslasten bij de Belastingdienst zijn beperkt en maken onderdeel uit van de reguliere inkomensheffing. De neveneffecten zijn vergelijkbaar met de 30%-regeling en daarmee beperkt.

ETK-regeling

De ETK-regeling is beperkt doelmatig. De reden hiervoor is dat de ETK-regeling maar voor een deel van de werknemers beperkt doeltreffend is en voor het andere deel niet doeltreffend. De uitvoeringslasten volgen eenzelfde patroon: enkel voor het deel van de werkgevers waar de convenanten en cao's van toepassing zijn, zijn de uitvoeringslasten (ook voor de Belastingdienst) laag. De uitvoeringslasten kunnen echter hoger uitvallen indien een werkgever de huisvesting niet zelf regelt. Daarnaast zijn de lasten voor het vergoeden van reiskosten zo hoog dat werkgevers deze vrijwel niet vergoeden. Voor werkgevers die niet onder de overeenkomsten vallen zijn de uitvoeringslasten hoger. De uitvoeringslasten bij de Belastingdienst bestaan voornamelijk uit gebruikelijke boekencontroles en loonadministratie.

Samenhang

De verschuiving naar de ETK-regeling als gevolg van de afbouw van het forfait (zie het kopje 'samenhang' onder 'doeltreffendheid') verhoogt ook de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst. Het is nog onduidelijk in welke mate de uitvoeringslasten hoger zullen zijn, omdat er nog weinig duidelijk is over de wijze waarop werkgevers van plan zijn invulling te geven aan het gebruik van de ETK-regeling als gevolg van de afbouw van het forfait. Ook is het nog onduidelijk of er een verschuiving plaats zal vinden in de teams die verantwoordelijk zijn voor beschikkingen (30%-regeling) en teams die verantwoordelijk zijn voor de loonadministratie en boekenonderzoeken (ETK-regeling) en in hoeverre dit tot hogere uitvoeringslasten zou kunnen leiden.

Bijlage A Lijst met gesprekspartners

Tabel A.1 Lijst met gesprekspartners

Organisatie en vertegenwoordigers
2 vertegenwoordigers van Stichting Het Rijnlands Lyceum
8 werknemers van de Belastingdienst van diverse afdelingen
Een fiscalist bij Hillbrook Expatriate Tax Solutions
Een ETK-specialist bij CNV Vakmensen
4 vertegenwoordigers van de KNVB (Koninklijke Nederlandse Voetbalbond)
2 werknemers van Nike
Een werknemer van Netherlands Point of Entry
Een financieel specialist van een grote uitzendonderneming
Een directeur van een middelgrote uitzendonderneming
Een financieel specialist en een directeur van een middelgrote uitzendonderneming
8 ETK-gebruikers (werknemers)
Een vertegenwoordiger van de ABU (Algemene Bond Uitzendondernemingen)
Een jurist actief in de uitzendbranche bij CK Legal
Een werknemer van Young Capital
Een vertegenwoordiger van de NBBU (Nederlandse Bond van Bemiddelings- en Uitzendondernemingen)
Een werknemer van een Teeltbedrijf in Limburg
Een werknemer van een Fruitteler in Noord-Brabant
Twee vertegenwoordigers van AmCham (American Chamber of Commerce in the Netherlands)
Een werknemer bij de Gemeente Westland
Een vertegenwoordiger van de SNCU (Stichting Naleving CAO voor Uitzendkrachten)
Een vertegenwoordiger van AWVN (Algemene Werkgeversvereniging Nederland)
Vijf medewerkers van verschillende afdelingen bij ASML
Drie medewerkers van verschillende afdelingen bij Booking.com
Twee vertegenwoordigers van DUJAT (Dutch & Japanese Trade Federation)
Een vertegenwoordiger van LTO (Land- en Tuinbouworganisatie Nederland)
Een vertegenwoordiger van NFO (Nederlandse Fruittelers Organisatie)
Een vertegenwoordiger van Technische Universiteit Eindhoven (TU/e)
Een vertegenwoordiger van Mosa Meat
Een wetenschapper van de UvA
Een adviseur bij KPMG
Een werknemer bij RVO (Rijksdienst voor Ondernemend Nederland) / NFIA (Netherlands Foreign Investment Agency)
Een werknemer bij SOFI-Expertise (Social Fiscal International Expertise) / Tilburg University
Twee vertegenwoordigers van de Dutch Startup Association
Drie vertegenwoordigers van Techleap
Twee vertegenwoordigers van Universiteiten van Nederland (UNL)
Twee vertegenwoordigers van VNO-NCW / MKB-Nederland

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024)

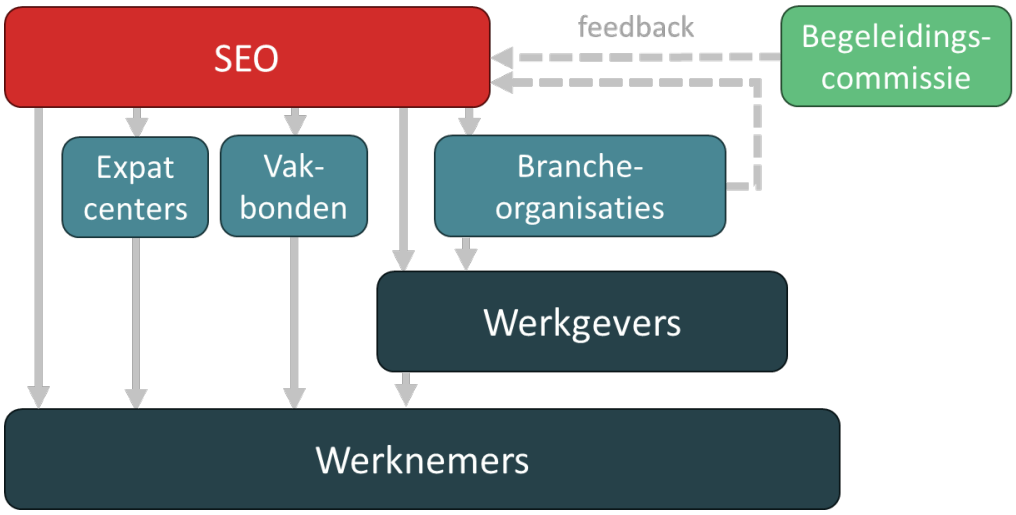
Bijlage B Methodologische verantwoording enquêtes 30%-regeling en keuze-experiment

Bijlage B.1 Veldwerk enquêtes

Verspreiding

Na met verschillende brancheorganisaties, expat centers, vakbonden en andere relevante partijen een akkoord was bereikt om de enquête te verspreiden is op 12 maart de procedure voor de verspreiding gedeeld. Op 20 maart volgde een conceptvragenlijst waar eventueel nog op gereageerd kon worden. De verspreiding van de definitieve enquête vond plaats tussen 24 maart en 23 april 2024. Onderstaand overzicht toont hoe geprobeerd is revelante werkgevers en werknemers te bereiken.

Figuur B.1 De enquête is verspreid via verschillende kanalen



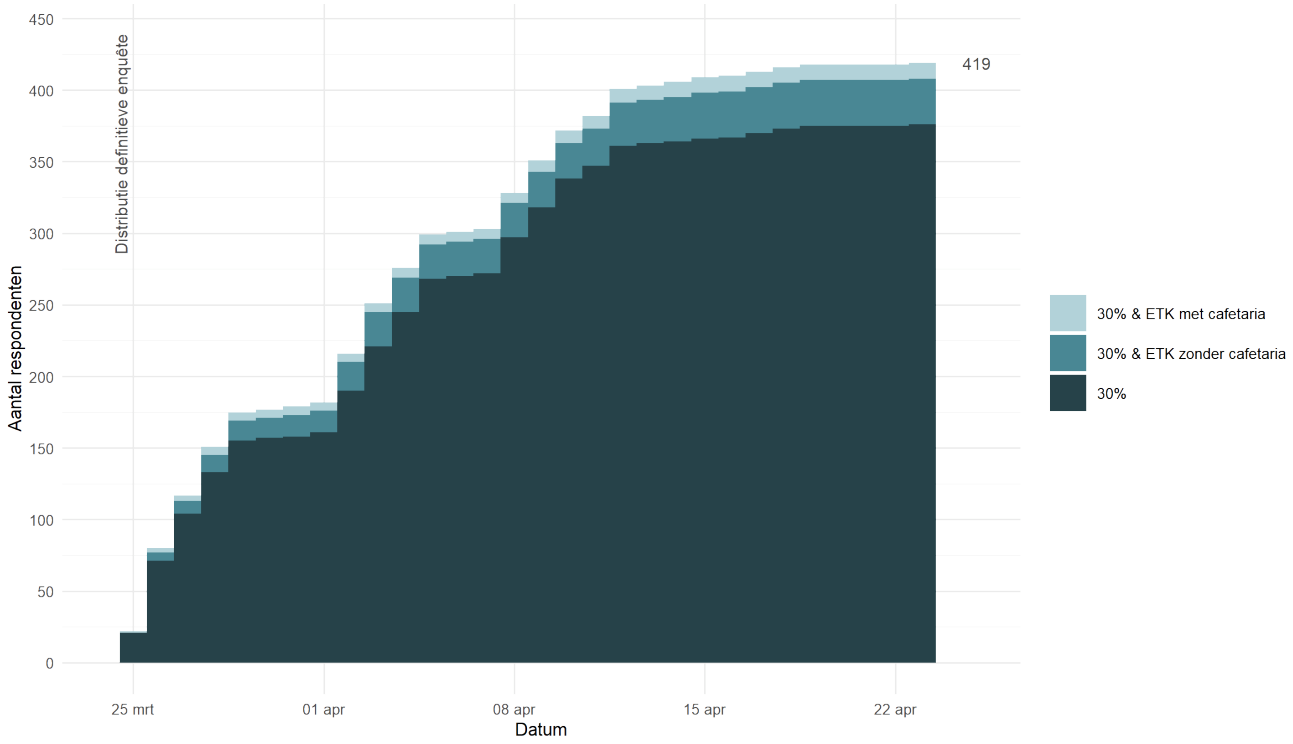
Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024)

De partijen waar SEO de vragenlijst uiteindelijk naartoe gestuurd heeft zijn: VNO-NCW, MKB Nederland, ABU, NBBU, LTO, Glastuinbouw Nederland, DUJAT, AmCham, TechLeap, Dutch Startup Association, RVO en NFIA, Universiteiten van Nederland (UNL), SOFI-expertise, FNV en CNV. Daarnaast hebben de volgende expat centers expliciet aangegeven de enquête voor werknemers verder te verspreiden: Rotterdam Expat Centre, The Hague International Centre, International Welcome Center North en Leiden International Centre. De andere regionale expat centers zijn ook benaderd en voorzien van de definitieve online vragenlijst. Ook zijn de vragenlijsten verspreid via de website en LinkedIn van SEO. Tot slot zijn er berichten geplaatst op verschillende Facebookgroepen gericht op kennismigranten, te weten: *Netherlands Jobs; Jobs in the Netherlands; Jobs in Holland / Labor Exchange Amsterdam; Werk gezocht/aangeboden in Tilburg*; en *Jobs in Holland*.

Het veldwerk voor de 30%-regeling resulteerde uiteindelijk in 419 respondenten voor de werkgeversenquête en 6.932 respondenten voor de werknemersenquête. In totaal zijn er in Nederland ongeveer tussen de 60.000 en 110.000 gebruikers (2016-2022). Onderstaande figuren toont een responsoverzicht waarin is aangegeven wanneer welke stappen zijn ondernomen.

Figuur B.2 De dataverzameling heeft tussen 24 maart en 23 april 2024 plaatsgevonden en heeft geresulteerd in 419 respondenten

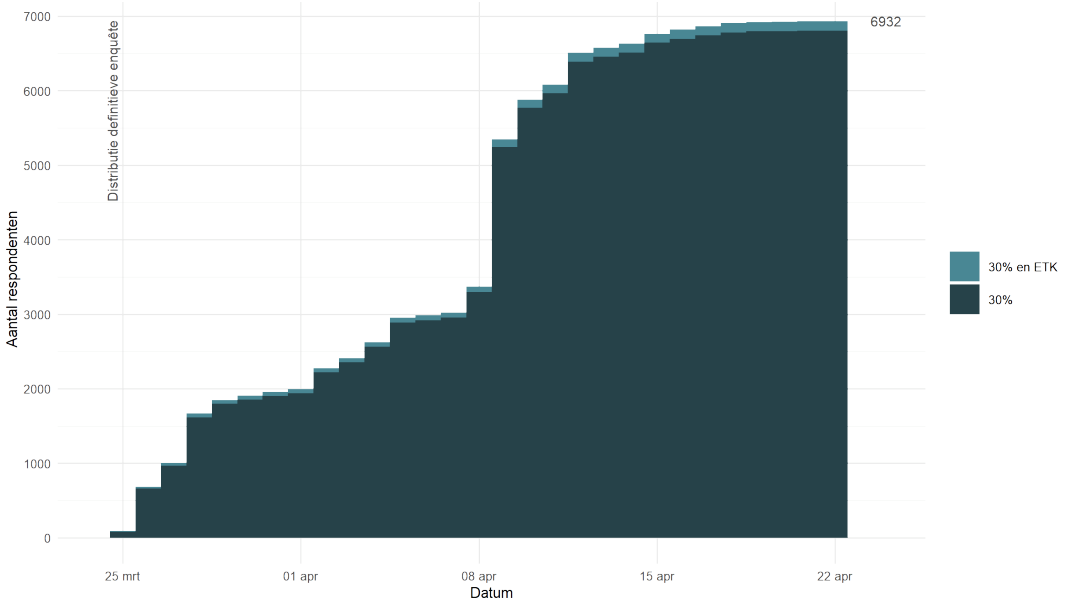
Werkgevers



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Figuur B.3 De dataverzameling heeft tussen 24 maart en 23 april 2024 plaatsgevonden en heeft geresulteerd in 6.932 respondenten

Werknemers



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Zoals te zien is in Tabel B.3 was op 9 april een aanzienlijke toename van zo'n 2.000 respondenten te zien. Daarnaast is de grootste groep van personen die de enquête heeft ingevuld (11 procent) afkomstig uit Rusland, terwijl dat niet de grootste groep expats in Nederland is. Om te onderzoeken of de grote input op 9 april en de relatief grote groep Russische werknemers de resultaten mogelijk verstoort, hebben we deze groepen specifiek onderzocht. Eerst beschrijven we de verschillen tussen respondenten die op 9 april de enquête hebben ingevuld versus de respondenten die op een andere dag de enquête hebben ingevuld. Daarna vergelijken we de antwoorden van Russische respondenten met die van niet-Russische respondenten.

9 april versus andere dagen
Respondenten die op 9 april de enquête hebben ingevuld hebben vaker een vast contract (85 procent versus 64 procent) en hun inkomensniveau ligt hoger; zo verdient 41 procent van de mensen die op 9 april de enquête invulde meer dan 100.000 euro bruto per jaar, vergeleken met 25 procent van de overige respondenten. Bovendien werkt 63 procent van hen in de sector Informatie en Communicatie, tegenover 34 procent van de mensen die op andere dagen de enquête hebben ingevuld. Ten slotte was van deze groep een kwart van Russische afkomst, 10 procent van Indiase afkomst en 6 procent van Turkse afkomst.

Russische versus niet-Russische respondenten
Russische respondenten hebben vaker een hoger inkomen; 39 procent verdient meer dan 100.000 euro bruto per jaar in vergelijking met 29 procent van de niet-Russische respondenten. Ook maken Russische respondenten vaker gebruik van de partiële buitenlandse belastingplicht (45 procent versus 21 procent), wat ook samenhangt met hun hogere inkomen. Verder zijn Russische respondenten hoofdzakelijk werkzaam in de sector Informatie en Communicatie (73 procent tegenover 38 procent van de niet-Russische respondenten).

Echter zijn de overige verschillen niet wezenlijk verschillend. Dit geeft aan dat de resultaten niet significant worden beïnvloed door zowel het hoge aantal respondenten op 9 april als door de grote groep Russische respondenten.

Opschoning databestand

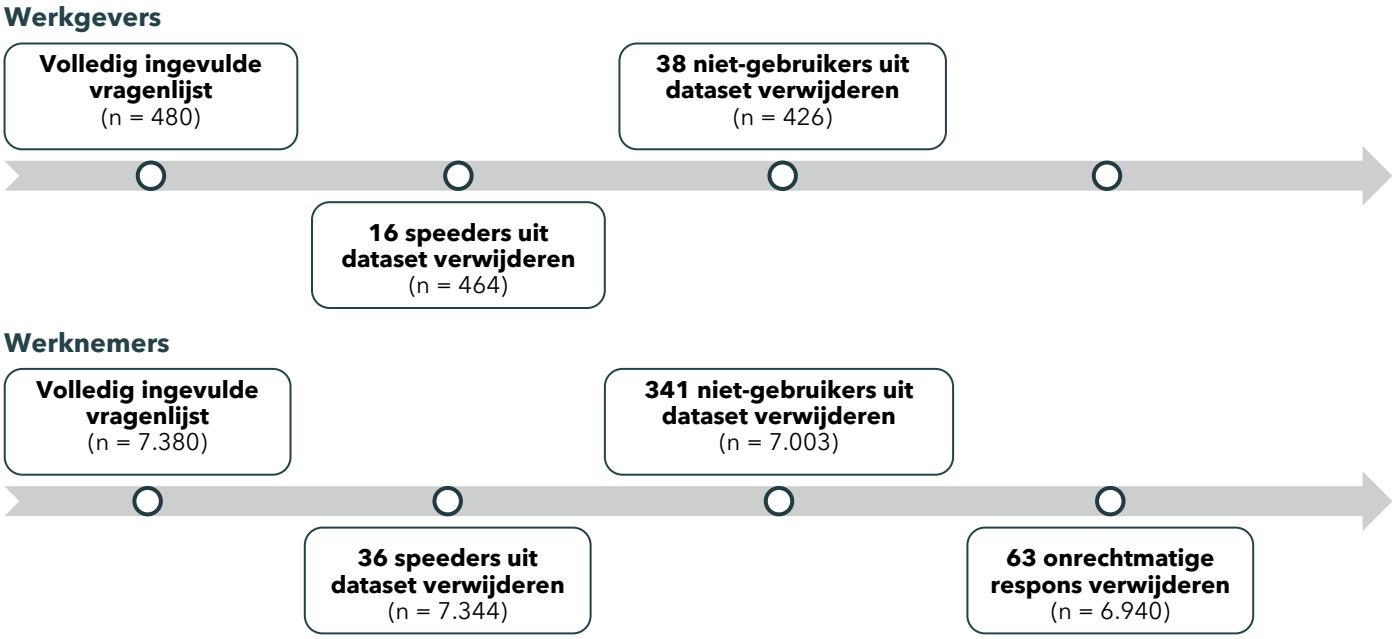
In totaal zijn er voor de werkgevers en werknemers respectievelijk 480 en 7.380 vragenlijsten volledig ingevuld. Om de kwaliteit van de data te waarborgen zijn alle volledige vragenlijsten gecontroleerd op de volgende punten:

- of de respondent de vragenlijst niet in een onmogelijk tijdsbestek heeft ingevuld *('speeders');*[86]
- of de respondent gebruik heeft gemaakt van een van de regelingen;
- of de werknemer onrechtmatige antwoorden heeft opgegeven.[87]

Door de filtering komt het totaal aantal respondenten uit op 426 voor de werkgeversenquête en 6.940 voor de werknemersenquête (zie Tabel B.4). Hiervan maken 419 werkgevers en 6.932 werknemers gebruik van de 30%-regeling.

86 Respondenten die de vragenlijst in minder dan vier minuten hebben ingevuld zijn verwijderd uit de dataset.
87 Zoals een onmogelijke periode waarin gebruik is gemaakt van de regeling.

Figuur B.4 Het analysebestand bevat de waarnemingen van 426 werkgevers en 6.940 werknemers

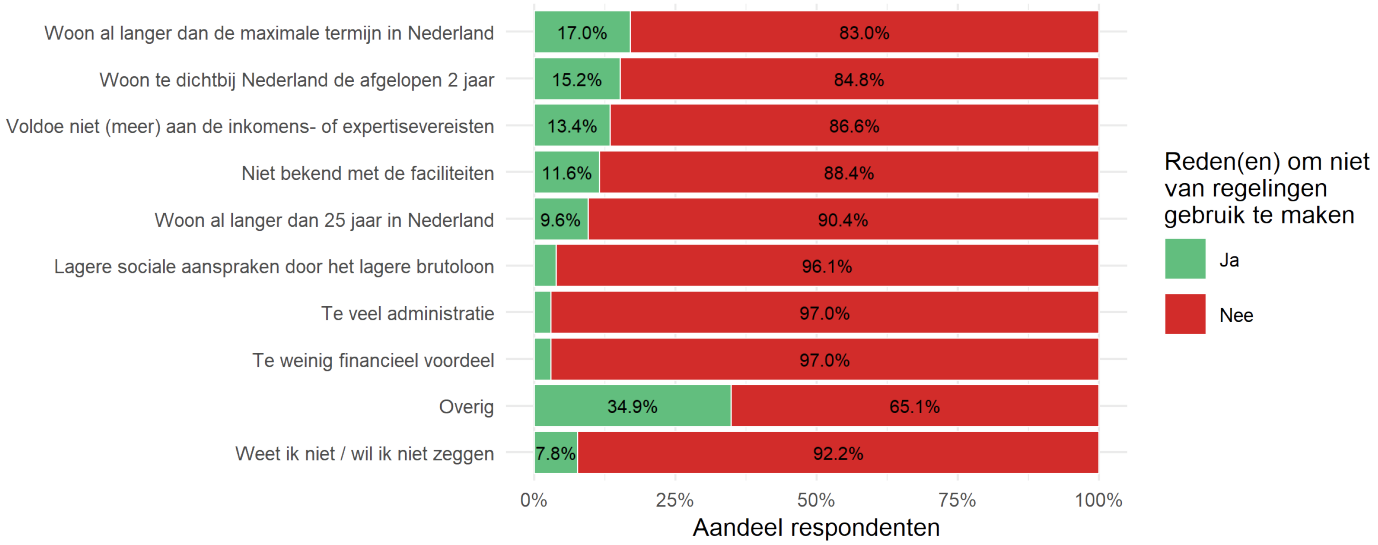


Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Noot: Uiteindelijke aantallen inclusief werknemers/werkgevers die enkel de ETK-regeling gebruiken en niet de 30%-regeling

De uitnodiging voor de werknemersenquête was gericht aan personen uit het buitenland die momenteel in Nederland werken. Niet alle respondenten maken in de praktijk ook gebruik van de 30%- of ETK-regeling. Onder deze groep is uitgevraagd waarom zij van geen van beide regelingen gebruikmaken. De meest gekozen redenen zijn dat ze niet voldoen aan een van de criteria, zoals de duur dat je al in Nederland woont, dat je dichtbij de Nederlandse grens leefde of de inkomens- en expertisevereisten. Bijna 12 procent geeft aan niet bekend te zijn met de faciliteiten. Bijna 4 procent maakt er geen gebruik van omdat men denkt lagere aanspraken op sociale uitkeringen of pensioen te hebben door het lagere bruto loon. Een kleine groep geeft aan dat het te veel administratie is (3 procent) of dat het financiële voordeel te gering is (3 procent). Uit de open antwoorden blijkt dat een deel de huidige aanvraag op dit moment nog afwacht. Ook geven respondenten aan dat ze al in Nederland woonden voordat ze de 30%-regeling (konden) aanvragen, bijvoorbeeld omdat ze meereisden met hun partner.

Figuur B.5 De meeste niet-gebruikers voldoen niet aan een van de criteria



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor personen die niet van de 30%- of ETK-regeling gebruikmaken of hebben gemaakt (n=336)

Bijlage B.2 Kenmerken steekproef

Steekproef werkgevers 30%-regeling

Type organisatie

Bijna 43 procent van de werkgevers geeft aan dat hun onderneming een dochter van een internationale onderneming is. Voor 27 procent geldt dat de onderneming het hoofdkantoor is van een internationale onderneming. Verder geeft 5 procent aan dat hun onderneming een startup is en 14 procent een scale-up. Ten slotte is 11 procent een hogeschool, universiteit of universitair medisch centrum en ruim 1 procent een NGO. Voor 10 procent van de bedrijven is geen van deze indelingen van toepassing. Voor sommige ondernemingen waren meerdere opties van toepassing. Hierdoor komt het aantal antwoorden in de enquête boven het aantal ingevulde enquêtes uit en ligt het percentage boven de 100 procent.

Tabel B.1 Ruim 40% van de bedrijven met 30%-gebruikers is een dochter van een internationale onderneming

Type organisatie	Aantal antwoorden	Percentage enquête
Startup	20	4,8%
Scale-up	60	14,3%
Hogeschool, universiteit of universitair medisch centrum	48	11,4%
Dochter van een internationale onderneming	179	42,6%
Hoofdkantoor van een internationale onderneming	114	27,1%
NGO	6	1,4%
Geen van bovenstaande	42	10,0%
Totaal	**469**	**112%**

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête.

Noot: Voor alle werkgevers met 30%-gebruikers (n=420). Werkgevers konden, indien relevant, meerdere antwoorden kiezen waardoor het totaal groter is dan het aantal werkgevers (zie ook het percentage boven de 100%).

Organisatieomvang

Meer dan de helft van de werkgevers die de enquête heeft ingevuld en 30%-gebruikers in dienst hebben, heeft in Nederland meer dan 249 werknemers. Bijna 5 procent betreft werkgevers met minder dan 10 werknemers en 17 procent met 10 tot en met 49 werknemers. Eén op de vijf werkgevers geeft aan tussen de 50 en 249 werknemers in dienst te hebben.

Tabel B.2 De meeste organisaties met 30%-gebruikers hebben meer dan 250 medewerkers

Omvang	Aantal enquête	Percentage enquête
1 – 9 medewerkers (micro)	20	4,8%
10 – 49 medewerkers (klein)	72	17,1%
50 – 249 medewerkers (middel)	84	20,0%
250+ medewerkers (grootbedrijf)	244	58,1%
Totaal	**420**	**100%**

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Hoofdkantoor

Ruim de helft van de bedrijven heeft hun hoofkantoor in Nederland. Ruim 16 procent heeft deze in de Verenigde Staten en 9 procent in Japan. In Zwitserland, Frankrijk en Duitsland zitten elk ook nog 3 procent van de hoofkantoren. De overige bedrijven hebben hun hoofdkantoor in een ander land.

Tabel B.3 De meeste organisaties met 30%-gebruikers hebben hun hoofdkantoor in Nederland

Land hoofdkantoor	Aantal enquête	Percentage enquête
Nederland	213	50,7%
Verenigde Staten	69	16,4%
Japen	39	9,3%
Zwitserland	12	2,9%
Frankrijk	12	2,9%
Duitsland	12	2,9%
Overig (per land n<10)	62	12,8%
Totaal	**420**	**100%**

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Sector

Eén kwart van de werkgevers die de enquête hebben ingevuld en 30%-gebruikers in dienst hebben zijn actief in de industrie. Ook zitten veel werkgevers in de informatie- en communicatiesector (bijna 19 procent), de financiële en zakelijke dienstverlening (bijna 16 procent) en het onderzoek en hoger onderwijs (ruim 12 procent).

Tabel B.4 Een kwart van de bedrijven met 30%-gebruikers is actief in de industrie

Sector	Aantal enquête	Percentage enquête
Landbouw, bosbouw & visserij	5	1,2%
Winning van delfstoffen	5	1,2%
Industrie	108	25,7%
Nutsvoorzieningen & bouwnijverheid	11	2,6%
Handel, vervoer & horeca	41	9,8%
Informatie & communicatie	78	18,6%
Uitzendbureaus & arbeidsbemiddeling	17	4,1%
Financiële & zakelijke dienstverlening	65	15,5%
Onderzoek & hoger onderwijs	52	12,4%
Overheid, overig onderwijs & zorg	22	5,2%
Cultuur, recreatie & overige dienstverlening	16	3,8%
Totaal	**420**	**100%**

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Oprichtingsjaar

Ruim een derde van de bedrijven is tussen 1975 en 1999 opgericht. Het aandeel bedrijven met een oprichtingsjaar na het nieuwe millennium is ruim 11 procent. Onder deze groep vallen ook de startups.

Tabel B.5 Het gros van de bedrijven met 30%-gebruikers is opgericht tussen 1975 en 1999

Oprichtingsjaar	Aantal enquête	Percentage enquête
Vóór 1900	41	9,8%
1900-1924	28	6,7%
1925-1949	54	12,9%
1950-1974	89	21,2%
1975-1999	161	38,3%
2000 of later	47	11,2%
Totaal	**420**	**100%**

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Geografische markt

Twee derde van de bedrijven is wereldwijd actief en bijna 18 procent is actief op Europees niveau. Bijna 17 procent is actief op een nationaal niveau of lager. Vergeleken met de gewogen steekproef van de Nederlandse Innovatie Monitor 2023 geldt dat een veel groter aandeel van de bedrijven internationaal actief is. Bij organisaties waar gebruikgemaakt wordt van de 30%-regeling is het zeker 82 procent terwijl dat bij de Innovatie Monitor minder dan 44 procent is.

Tabel B.6 Twee derde van de bedrijven met 30%-gebruikers is wereldwijd actief

Geografische markt	Aantal enquête	Percentage enquête	Percentage Nederlandse Innovatie Monitor 2023
Lokaal (alleen in de eigen gemeente)	16	3,8%	7,1%
Regionaal (actief in max. 3 provincies)	10	2,4%	12,9%
Nationaal (actief in min. 4 provincies)	43	10,5%	36,3%
Europees	73	17,4%	14,5%
Wereldwijd	272	64,8%	29,2%
Onbekend	5	1,2%	-
Totaal	**420**	**100%**	**100%**

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Percentage steekproef Nederlandse Innovatie Monitor 2023 met CBS Microdata gewogen naar de bedrijfskenmerken sector, bedrijfsomvang, regio en WBSO-gebruik van de Nederlandse bedrijvenpopulatie.

Innovatievermogen

We hebben aan werkgevers voorgelegd in hoeverre er binnen hun organisatie regelmatig kleine aanpassingen plaatsvinden aan hun producten/diensten (‘exploitatieve innovatie’) en in hoeverre hun organisatie producten/diensten op de markt zet die compleet nieuw zijn voor hen (‘exploratie innovatie’). Ze konden hun antwoord geven op een schaal van zeer oneens tot zeer eens. De waarde 1 geeft aan dat werkgevers het zeer oneens zijn met de stelling, de waarde 4 neutraal en de waarde 7 zeer eens. Gemiddeld geven werkgevers aan het eens tot zeer eens te zijn met dat er regelmatig kleine aanpassingen plaatsvinden aan hun producen/diensten. Dit duidt op een duidelijke exploitatieve innovatie. Daarnaast geven werkgevers aan het neutraal tot eens te zijn met dat ze producten/diensten op de markt zetten die compleet nieuw voor hen zijn.

Tabel B.7 Bedrijven met 30%-gebruikers voeren met name kleine aanpassingen door

Innovatievermogen	Score enquête	Ongewogen score Nederlandse Innovatie Monitor 2023	Gewogen score Nederlandse Innovatie Monitor 2023
Exploitatieve innovatie	5,4	5,4	5,1
Exploratieve innovatie	4,3	4,3	4,1

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Respondenten is gevraagd in hoeverre er binnen hun organisatie regelmatig kleine aanpassingen plaatsvinden aan hun producten/diensten (‘exploitatieve innovatie’) en in hoeverre hun organisatie producten/diensten op de markt zet die compleet nieuw zijn voor hen (‘exploratieve innovatie’).
Score steekproef Nederlandse Innovatie Monitor 2023 met CBS Microdata gewogen naar de bedrijfskenmerken sector, bedrijfsomvang, regio en WBSO-gebruik van de Nederlandse bedrijvenpopulatie. Score gebaseerd op het gemiddelde van vier stellingen per innovatievorm; bij de enquêtesteekproef voor de 30%-regeling één stelling per innovatievorm.

Steekproef werknemers 30%-regeling

Sector

De sector met de grootste groep 30%-gebruikers is met 42 procent de informatie- en communicatiesector, waar ook de ICT onder valt. Ruim 29 procent werkt aan onderzoek of in het hoger onderwijs, waarvoor speciale

inkomensvereisten gelden. Van de respondenten werkt verder bijna 9 procent in de industrie, ruim 7 procent in de financiële & zakelijke dienstverlening en 6 procent in de handel, het vervoer en de horeca.

Tabel B.8 Met name de informatie- en communicatiesector (inclusief ICT) kent veel 30%-gebruikers

Sector	Aantal enquête	Percentage enquête
Landbouw, bosbouw & visserij	23	0,3%
Winning van delfstoffen	24	0,3%
Industrie	589	8,5%
Nutsvoorzieningen & bouwnijverheid	96	1,4%
Handel, vervoer & horeca	421	6,1%
Informatie & communicatie	2.910	42,0%
Financiële & zakelijke dienstverlening	512	7,4%
Onderzoek & hoger onderwijs	2.041	29,4%
Overheid, overig onderwijs & zorg	126	1,8%
Cultuur, recreatie & overige dienstverlening	190	2,7%
Totaal	**6.932**	**100%**

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Land van herkomst

De grootste groep respondenten leefde voor men naar Nederland kwam in Rusland (11 procent) of India (8 procent). Andere landen waar 30%-gebruikers vaak vandaan komen zijn Turkije (7 procent), het Verenigd Koninkrijk (6 procent), Duitsland (6 procent) en de Verenigde Staten (6 procent). Respondenten komen uit een groot aantal verschillende landen, wat mede wordt geïllustreerd doordat bijna 21 procent uit een land komt dat door minder dan één op de honderd respondenten wordt gekozen in de vragenlijst.

Tabel B.9 Veel 30%-gebruikers komen uit een ander Europees land of India, de VS of Zuid-Afrika

Land van herkomst	Aantal enquête	Percentage enquête	Percentage populatie (2022)
Rusland	787	11,4%	4,1%
India	544	7,8%	16,9%
Turkije	450	6,5%	6,6%
Verenigd Koninkrijk	434	6,3%	5,7%
Duitsland	423	6,1%	3,8%
Verenigde Staten	410	5,9%	4,2%
Italië	344	5,0%	5,8%
Zuid-Afrika	307	4,4%	4,3%
Frankrijk	219	3,2%	4,3%
Brazilië	198	2,9%	2,9%
Spanje	162	2,3%	3,5%
China	150	2,2%	2,4%
Iran	140	2,0%	1,9%
Oekraïne	136	2,0%	1,6%

Land van herkomst	Aantal enquête	Percentage enquête	Percentage populatie (2022)
Polen	131	1,9%	1,9%
Portugal	94	1,4%	2,6%
Ierland	93	1,3%	1,5%
Zwitserland	92	1,3%	0,3%
Singapore	87	1,3%	0,2%
Wit-Rusland	80	1,2%	0,6%
Canada	79	1,1%	0,8%
Overige landen (<1%)	1.426	20,6%	24,1%
Weet ik niet / Wil ik niet zeggen	146	2,1%	-
Totaal	**6.932**	**100%**	**100%**

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête en CBS Microdata

Opleiding

Bijna de helft van de gebruikers van de 30%-regeling beschikt over een masterdiploma en nog eens 19 procent heeft ook een PhD. Met ook nog eens 29 procent van de respondenten die beschikken over een bachelor- of associate-diploma zijn vrijwel alle gebruikers van de 30%-regeling hoogopgeleid (97 procent).

Tabel B.10 Vrijwel alle gebruikers van de 30%-regeling zijn hoogopgeleid

Opleiding	Aantal enquête	Percentage enquête
Basisschool	13	0,2%
Voortgezet onderwijs	85	1,2%
Middelbaar beroepsonderwijs	93	1,3%
Bachelor- of associate-diploma	2.016	29,1%
Masterdiploma	3.416	49,3%
Doctoraat (PhD)	1.287	18,6%
Wil ik niet zeggen	22	0,3%
Totaal	**6.932**	**100%**

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Gender

Van de gebruikers van de 30%-regeling is bijna twee derde man tegenover bijna een derde vrouw.

Tabel B.11 Bijna twee derde van de gebruikers van de 30%-regeling is man

Gender	Aantal enquête	Percentage enquête
Man	4.562	65,8%
Vrouw	2.245	32,4%
Overig / wil ik niet zeggen	125	1,8%
Totaal	**6.932**	**100%**

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Leeftijd

Bijna een op de vijf gebruikers van de 30%-regeling is jonger dan 30 jaar en nog eens een derde is jonger dan 35 jaar. Een kwart van de respondenten is tussen de 35 en 40 jaar oud en 17 procent tussen de 40 en 50 jaar. Nog geen 4 procent is ouder dan 50 jaar.

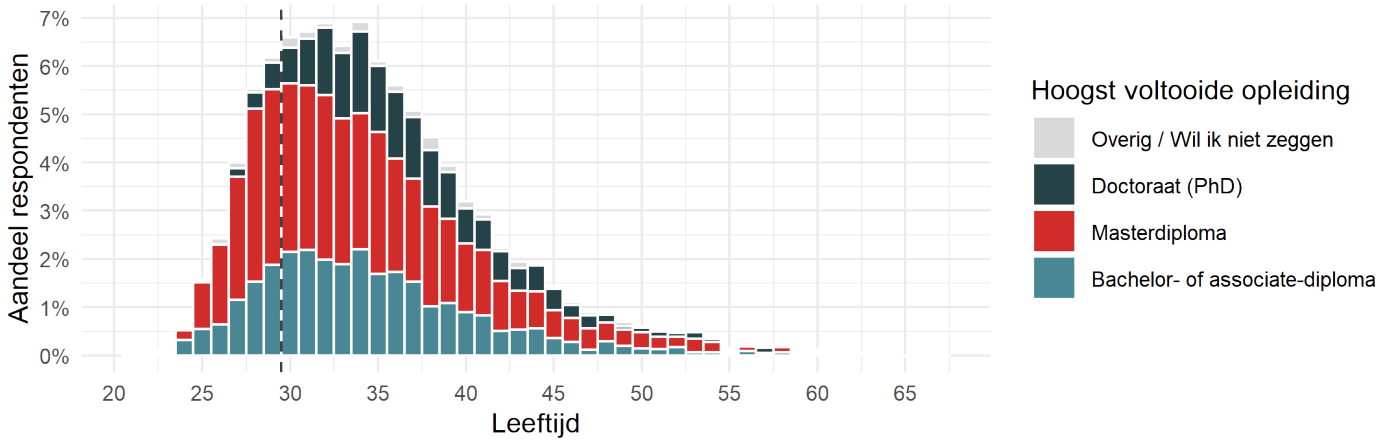
Tabel B.12 Meer dan de helft van de 30%-gebruikers is onder de 35 jaar

Leeftijd	Aantal enquête	Percentage enquête
Jonger dan 30 jaar	1.406	20,3%
30-35 jaar	2.308	33,3%
35-40 jaar	1.736	25,0%
40-50 jaar	1.184	17,1%
50-60 jaar	226	3,3%
60 jaar of ouder	25	0,4%
Wil ik niet zeggen	47	0,7%
Totaal	**6.932**	**100%**

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

In theorie zou er rond de 30 jaar een onderscheid kunnen zijn voor het hebben van een mastertitel vanwege de lagere inkomenseisen voor personen onder de 30 jaar die hierover beschikken. Onderstaande figuur zet het opleidingsniveau af tegen leeftijd, maar een dergelijk verband is niet direct duidelijk. Er is wel een toename te zien van het aandeel 30%-gebruikers met een PhD zo rond de leeftijd van 30 jaar.

Figuur B.6 Rond de leeftijd van 30 jaar stijgt het aandeel 30%-gebruikers met een PhD



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Noot: Voor alle gebruikers van de 30%-regeling die hun geboortejaar hebben ingevuld (n=6.885). Een stippellijn onder de 30 jaar vanwege de lagere inkomenseis voor die leeftijdsgroep wanneer men over een masterdiploma beschikt

Familiesituatie

Gebruikers van de 30%-regeling kennen verschillende familiesituaties in Nederland. Bijna twee derde (63 procent) heeft een partner in Nederland en daarvan heeft bijna 40 procent ook kinderen in Nederland (25 procent van de gehele steekproef). Meer dan 31 procent heeft geen partner en ook geen kinderen in Nederland. Een kleine 1 procent heeft in Nederland wel kinderen, maar geen partner.

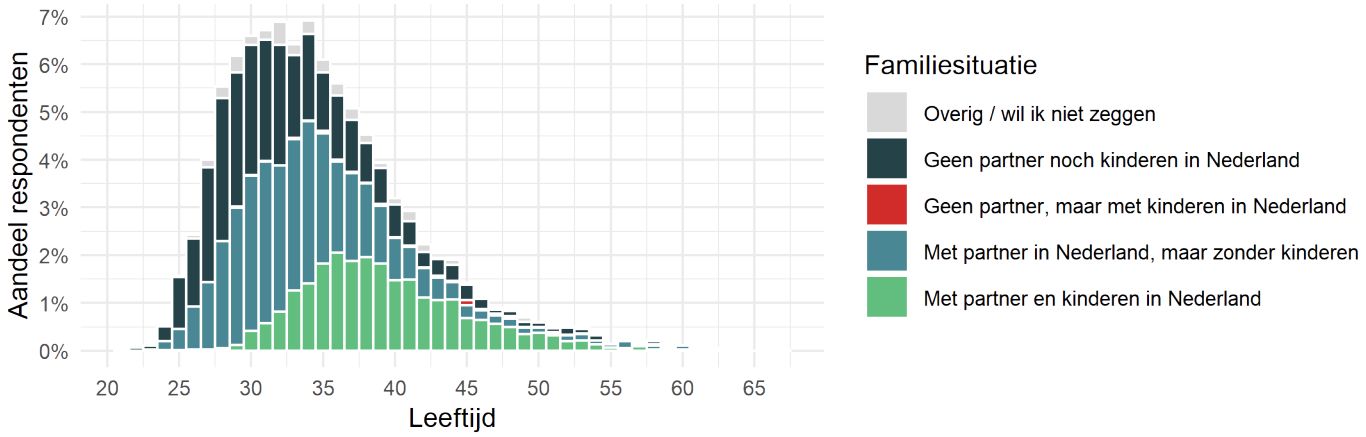
Tabel B.13 Familiesituatie gebruikers 30%-regeling

Familiesituatie	Aantal enquête	Percentage enquête
Met partner en kinderen in Nederland	1.725	24,9%
Met partner in Nederland, maar zonder kinderen	2.668	38,5%
Geen partner, maar met kinderen in Nederland	53	0,8%
Geen partner noch kinderen in Nederland	2.174	31,4%
Overig / wil ik niet zeggen	312	4,5%
Totaal	**6.932**	**100%**

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Onderstaande figuur toont een duidelijke toename van het hebben van een partner in Nederland naarmate de leeftijd van de 30%-gebruiker toeneemt. Vanaf ongeveer 30 jaar is er naast het hebben van een partner ook een stijging te zien van het hebben van kinderen in Nederland.

Figuur B.7 Oudere gebruikers van de 30%-regeling hebben vaker een partner en/of kinderen in Nederland



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle gebruikers van de 30%-regeling die hun geboortejaar hebben ingevuld (n=6.885).

Arbeidscontract

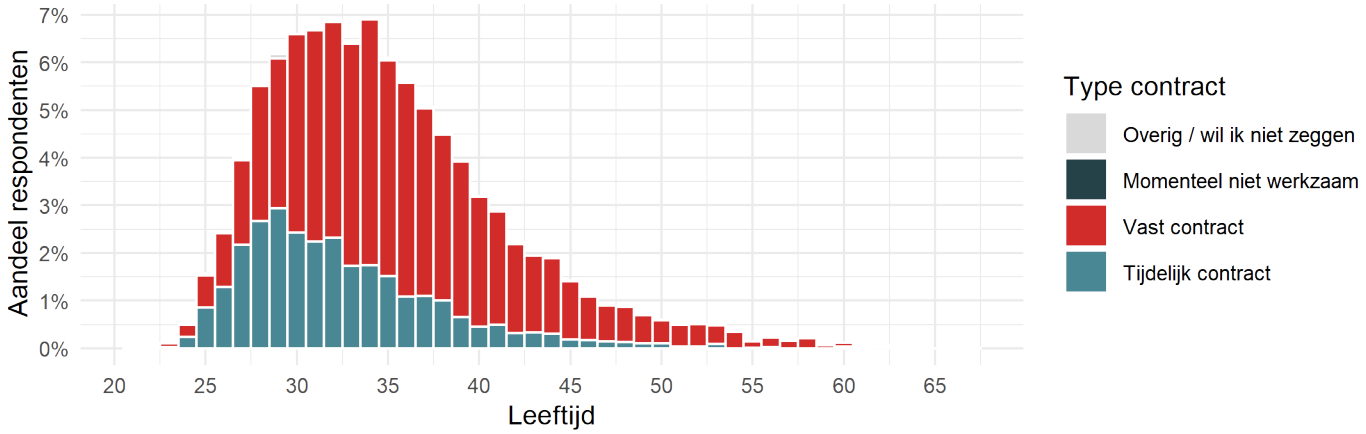
Van de gebruikers van de 30%-regeling heeft meer dan 70 procent een vast contract bij zijn werkgever. Bijna 30 procent heeft een tijdelijk contract.

Tabel B.14 Het overgrote deel van de gebruikers van de 30%-regeling heeft een vast arbeidscontract

Arbeidscontract	Aantal enquête	Percentage enquête
Tijdelijk contract	2.018	29,1%
Vast contract	4.863	70,2%
Momenteel niet werkzaam	13	0,2%
Overig / wil ik niet zeggen	38	0,5%
Totaal	**6.932**	**100%**

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Figuur B.8 Van de 30%-gebruikers onder de 30 jaar heeft bijna de helft een tijdelijk arbeidscontract



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle gebruikers van de 30%-regeling die hun geboortejaar hebben ingevuld (n=6.885)

Arbeidsvorm

Vrijwel alle gebruikers van de 30%-regeling zijn direct in dienst bij de werkgever waar zij hun werkzaamheden verrichten (bijna 94 procent). Eén op de twintig 30%-gebruikers is in dienst via een uitzendbureau of payrollbedrijf.

Tabel B.15 Vrijwel alle 30%-gebruikers zijn direct in dienst bij hun werkgever

Arbeidsvorm	Aantal enquête	Percentage enquête
Via een uitzendbureau	139	2,0%
Via een payrollbedrijf	238	3,4%
Direct bij de werkgever waar ik werk	6.486	93,6%
Momenteel niet werkzaam	14	0,2%
Overig / wil ik niet zeggen	55	0,8%
Totaal	**6.932**	**100%**

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Gewerkte uren

Respondenten is gevraagd naar het aantal uur dat zij volgens hun arbeidscontract per week werken. Hieruit blijkt dat vrijwel alle gebruikers van de 30%-regeling (meer dan 97 procent) meer dan 35 uur per week werken. Het CBS definieert dit als voltijds.[88] Nog geen 2 procent van hen werkt minder dan 35 uur per week.

Tabel B.16 Vrijwel alle gebruikers van de 30%-regeling werken voltijds

Gewerkte uren	Aantal enquête	Percentage enquête
35u of meer (voltijds)	6.738	97,2%
Tussen de 20u en 35u	83	1,2%
Minder dan 20u	25	0,4%
Wil ik niet zeggen	86	1,2%
Totaal	**6.932**	**100%**

88 Zie https://www.cbs.nl/nl-nl/longread/diversen/2024/arbeidsduur-hoeveel-uren-werken-mensen-in-nederland-?onepage.

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Inkomen

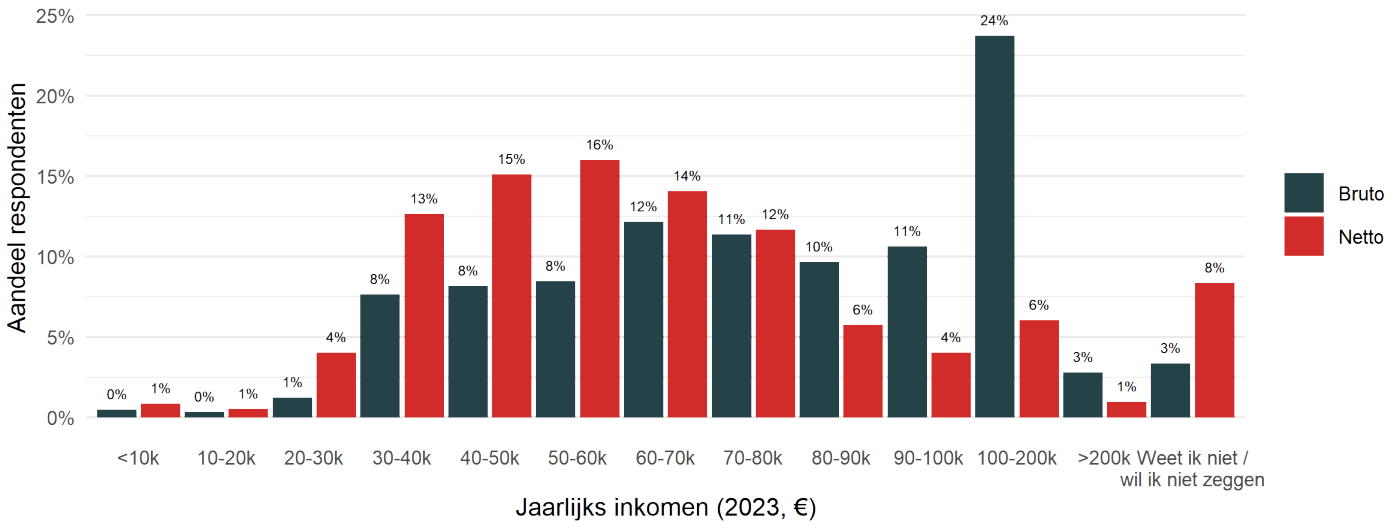
Van de respondenten verdient in 2023 zo'n 10 procent 40.000 euro bruto of minder. Voor bijna 17 procent ligt het bruto loon tussen de 40.000 en 60.000 euro. Bijna een kwart heeft een inkomen tussen de 60.000 en 80.000 euro en voor bijna de helft (47 procent) is het jaarlijkse bruto loon boven de 80.000 euro. De enquête kent daarmee een oververtegenwoordiging van hogere inkomens vergeleken met de populatie in de CBS Microdata (2022).

Tabel B.17 Bijna de helft van de respondenten verdient bruto meer dan euro 80.000 per jaar

Bruto inkomen	Aantal enquête (2023)	Percentage enquête (2023)	Percentage populatie (2022)
< €20.000	55	0,8%	9,8%
€20.000 - €40.000 (enquête) of €38.000 (populatie)	615	8,9%	11,8%
€40.000 (enquête) of €38.000 (populatie) - €60.000	1.153	16,6%	21,7%
€60.000 - €80.000	1.653	23,5%	22,1%
> €80.000	3.246	46,8%	34,6%
Wil ik niet zeggen	232	3,3%	-
Totaal	**6.932**	**100%**	**100%**

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête en CBS Microdata. 30%-gebruikers die minder dan euro 38.000 verdienen, hebben niet het volledige jaar gewerkt.

Figuur B.9 Meer dan een kwart van de 30%-gebruikers verdient bruto boven de euro 100.000 per jaar



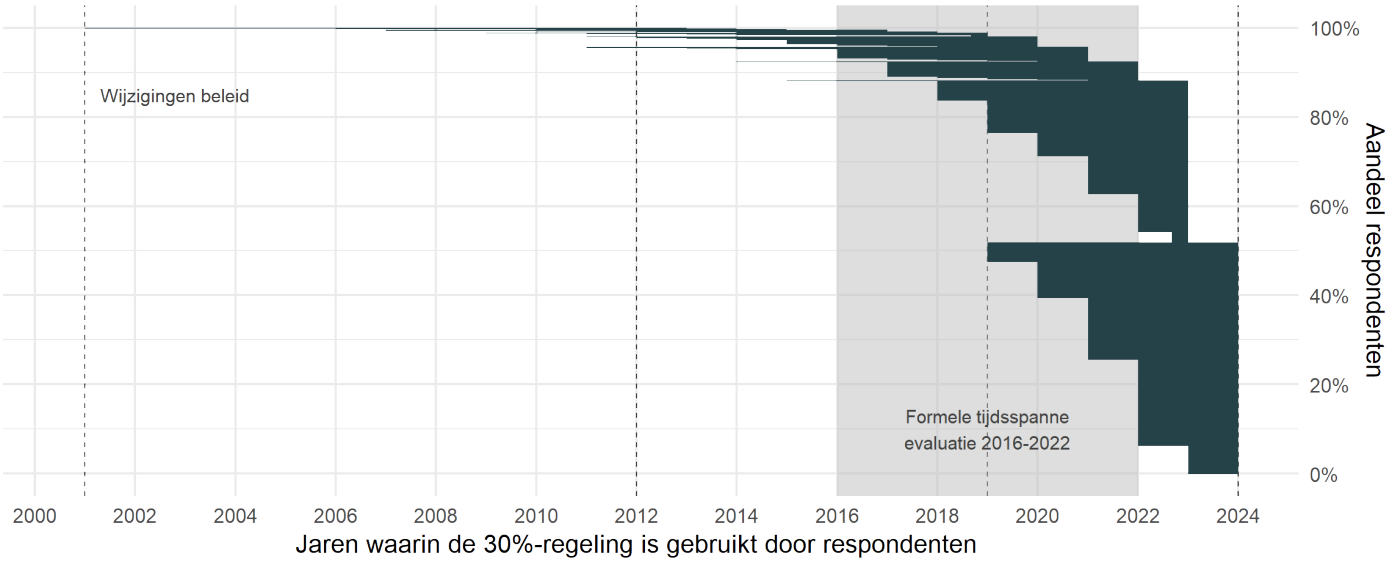
Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle gebruikers van de 30%-regeling (n=6.932).

Periode van gebruik 30%-regeling

Op basis van het eerste jaar dat iemand van de 30%-regeling gebruikmaakt en het totale aantal jaren dat er gebruik van gemaakt is plotten we in welke jaren de respondenten gebruikmaken van de regeling. Meer dan de helft maakt in 2024 gebruik van de 30%-regeling en bijna 90 procent wanneer 2023 ook wordt meegenomen. Ongeveer 15 procent maakte voor de beleidswijziging van 2019 al gebruik van de regeling. Ruim 92 procent van de

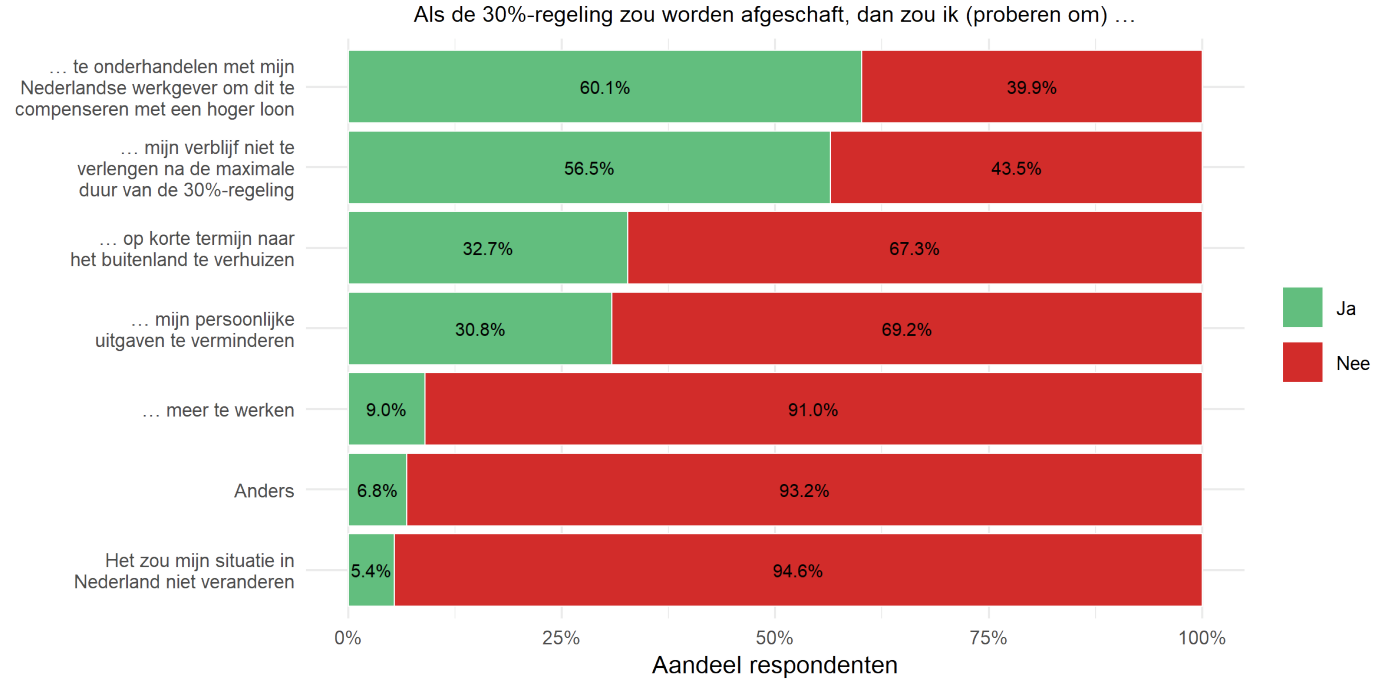
respondenten maakte ergens tussen 2016 en 2022, de formele tijdsspanne van deze evaluatie, gebruik van de 30%-regeling.

Figuur B.10 Meer dan de helft van de respondenten gebruikt in 2024 de 30%-regeling



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Noot: Voor gebruikers van de 30%-regeling die zowel het eerste jaar als de duur van gebruik hebben ingevuld (n=6.349). Een duur van 0 jaar is voor het figuur gecorrigeerd naar 4/12e.



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Noot: Voor alle gebruikers van de 30%-regeling (n=6.932).

Bijlage B.3 Resultaten enquête werkgevers

In deze bijlage staan de resultaten uit de enquête voor werkgevers die werknemers hebben die de 30%-regeling toepassen. De eerste twee kolommen van Tabel B.18 geven respectievelijk weer hoeveel medewerkers bedrijven hebben en welk deel van de medewerkers uit het buitenland komt. De derde en vierde kolom zijn gebaseerd op het aandeel werknemers uit het buitenland. Dus van de werknemers uit het buitenland is gemiddeld 37 procent 30%-regeling gebruiker en gemiddeld 87 procent kennismigrant. Naast het gemiddelde geeft de tabel ook de mediaan weer. De mediaan is de waarde precies in het midden van alle gegeven antwoorden en corrigeert daarmee voor uitschieters. Het mediane bedrijf heeft 400 medewerkers in dienst en een omzet van 5 miljoen euro. Van deze 400 medewerkers maken er 30 gebruik van de 30%-regeling en per medewerker kost het 20 uur aan administratie.

Tabel B.18 Gegevens van invullende partijen

	Aantal medewerkers	Aandeel werknemers uit het buitenland	Waarvan 30%-gebruikers	Waarvan aandeel kennismigranten
Gemiddelde	2310	39%	37%	87%
Mediaan	400	33%	38%	99%

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle werkgevers met 30%-gebruikers (n=420).

Tabel B.19 maakt in de resultaten een onderscheid naar de omvang van de bedrijven. Zo valt op dat vooral grote bedrijven (250 werknemers of meer) de enquête hebben ingevuld, maar dat juist micro- en kleine bedrijven relatief veel werknemers uit het buitenland in dienst hebben. Ook het aandeel werknemers uit het buitenland dat de 30%-regeling gebruikt is hoger bij micro- en kleine bedrijven. Bij alle bedrijven is het aandeel kennismigranten veruit het grootste gedeelte van de buitenlandse arbeidskrachten. Logischerwijs neemt de mediane omzet van bedrijven toe, naarmate de omvang van het bedrijf toeneemt. Ten slotte heeft ongeveer de helft van de bedrijven (ongeacht omvang) een hoofdkantoor in Nederland en is meer dan 80 procent actief op de internationale markt.

Tabel B.19 Gegevens van invullende partijen

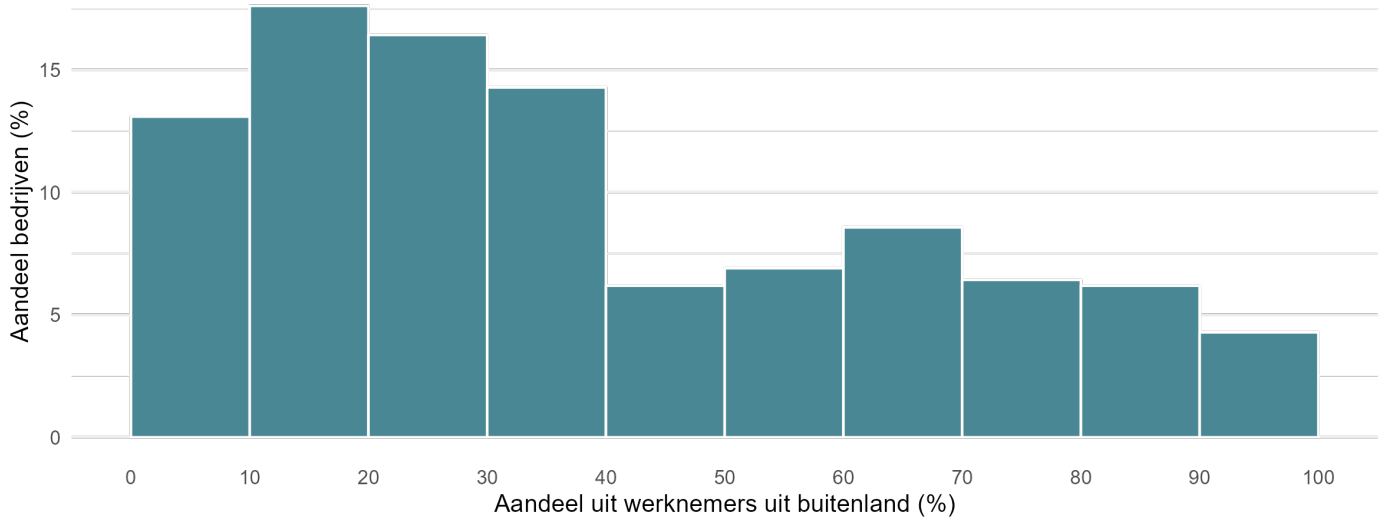
	Aandeel	Aandeel werknemers uit het buitenland[1]	Waarvan aandeel 30%-gebruikers[1]	Waarvan aandeel kennis-migranten[1]	Omzet-categorie (in miljoen)[1]	Hoofd-kantoor in Nederland[2]	Actief buiten Nederland[2]
Microbedrijven	4,8%	72%	100%	82%	€1 tot 10	30%	95%
Kleine bedrijven	17,1%	44%	58%	100%	€1 tot 10	50%	76%
Middelgroot	20,0%	36%	48%	100%	> €50	43%	83%
Grootbedrijf	58,1%	29%	25%	98%	> €50	55%	82%
Alle bedrijven	**100%**	**33%**	**38%**	**99%**	**> €50**	**51%**	**82%**

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle werkgevers met 30%-gebruikers (n=420). Microbedrijven: <10 werknemers.; kleine bedrijven: 10-49 werknemers; middelgrote bedrijven: 50-250 werknemers; grootbedrijf: >250 werknemers.
[1] geeft de mediaan weer; [2] het gemiddelde.

Figuur B.11 geeft weer dat bij een groot deel van de bedrijven minder dan de helft van de werknemers uit het buitenland komt. Bij een deel van de bedrijven bedraagt het aandeel buitenlandse werknemers meer dan de helft van het werknemersbestand en bij enkele bedrijven is bijna het gehele werknemersbestand afkomstig uit het buitland. Gemiddeld genomen geven werkgevers aan dat 39 procent van hun werknemers uit het buitenland komt (mediaan 33 procent). Ter referentie, in de gehele Nederlandse samenleving heeft slechts 14 procent van de werknemers een buitenlandse nationaliteit (Statline, 2022).

Het hoogste aandeel werknemers uit het buitenland is met name te vinden in bedrijven in de sectoren 'uitzendbureaus en arbeidsbemiddeling', 'informatie en communicatie', 'overheid, overig onderwijs en zorg' en 'Cultuur, recreatie en overige dienstverlening'. In deze sectoren is gemiddeld meer dan 50 procent van de werknemers afkomstig uit het buitenland.

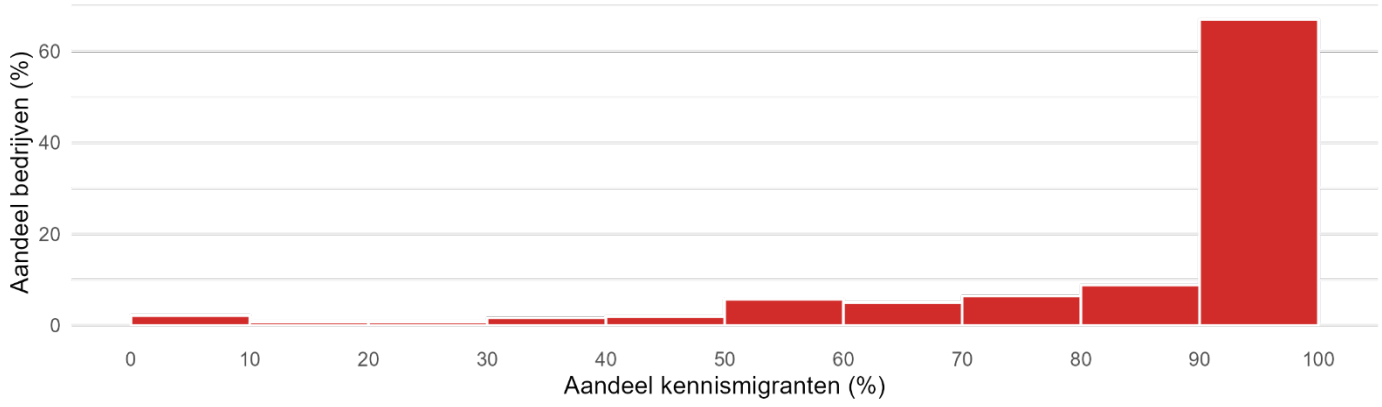
Figuur B.11 Bij veel bedrijven komt minder dan de helft van de werknemers uit het buitenland



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle werkgevers met 30%-gebruikers (n=420).

Verder geven bedrijven die 30%-gebruikers in dienst hebben aan dat hun buitenlandse arbeidskrachten bijna enkel kennismigranten betreffen. Ruim twee derde van de bedrijven geeft aan dat ten minste 90 procent van hun buitenlandse werknemers een kennismigrant is.

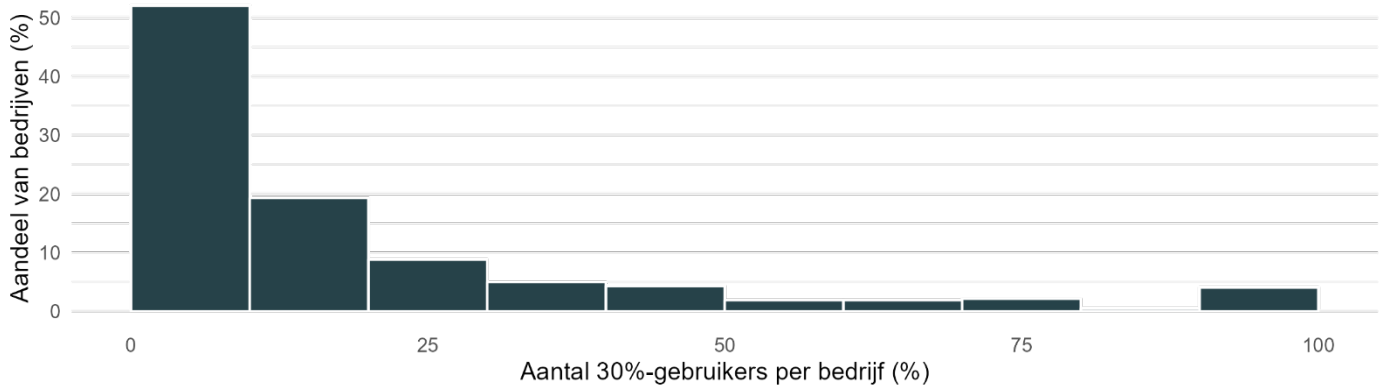
Figuur B.12 Werkgevers met 30%-gebruikers hebben met name kennismigranten in dienst



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle werkgevers met 30%-gebruikers (n=420).

Figuur B.13 laat zien dat driekwart van de bedrijven maximaal 100 werknemers in dienst hebben die de 30%-regeling toepassen. De overige 25 procent heeft meer 30%-gebruikers in dienst. Hierbij valt op dat vooral bedrijven met minder dan 50 werknemers hiervan een hoog (ruim 40 procent) aandeel medewerkers de 30%-regeling gebruikt.

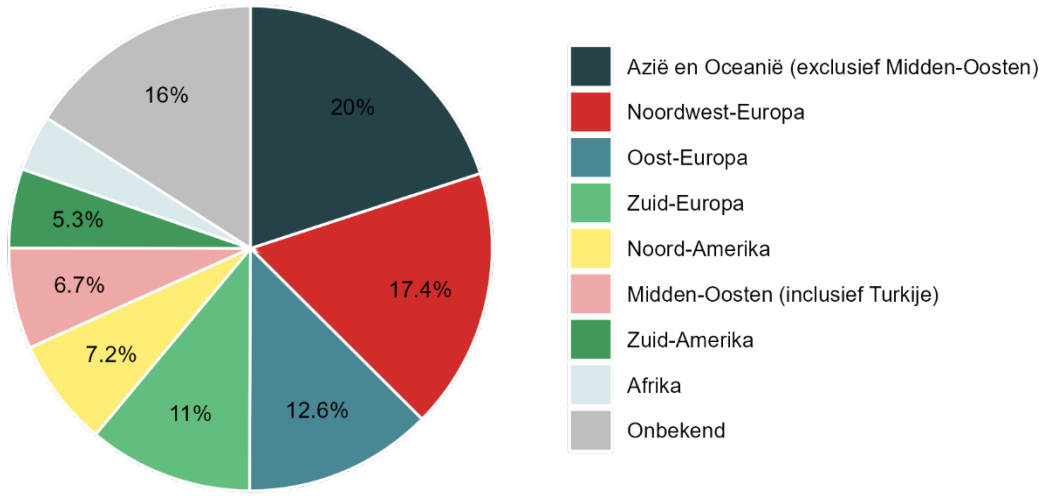
Figuur B.13 Bijna twee derde van de bedrijven heeft niet meer dan honderd 30%-gebruikers



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle werkgevers met 30%-gebruikers (n=420).

Werkgevers geven aan dat 20 procent van de 30%-gebruikers uit Azië en Oceanië (exclusief Midden-Oosten) komen. 41 procent van de werknemers komt van een stuk dichterbij, te weten Europa. Uitgesplitst ziet dit er als volgt uit: 17,4 procent komt uit Noordwest-Europa, 12,6 procent uit Oost-Europa en 11,0 procent uit Zuid-Europa.

Figuur B.14 Meeste 30%-gebruikers komen uit Azië en Oceanië

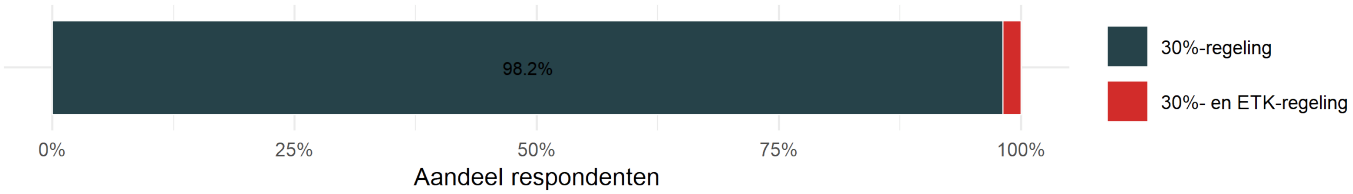


Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle werkgevers met 30%-gebruikers (n=420). Figuur is een weerspiegeling van 77.883 werknemers. Dit figuur is een combinatie van de vragen: *"Hoeveel van de werknemers binnen uw organisatie maken gebruik van de 30%-regeling?"* en *"Waar komen de werknemers die van de 30%-regeling gebruikmaken vooral vandaan?"*

Bijlage B.4 Resultaten enquête werknemers

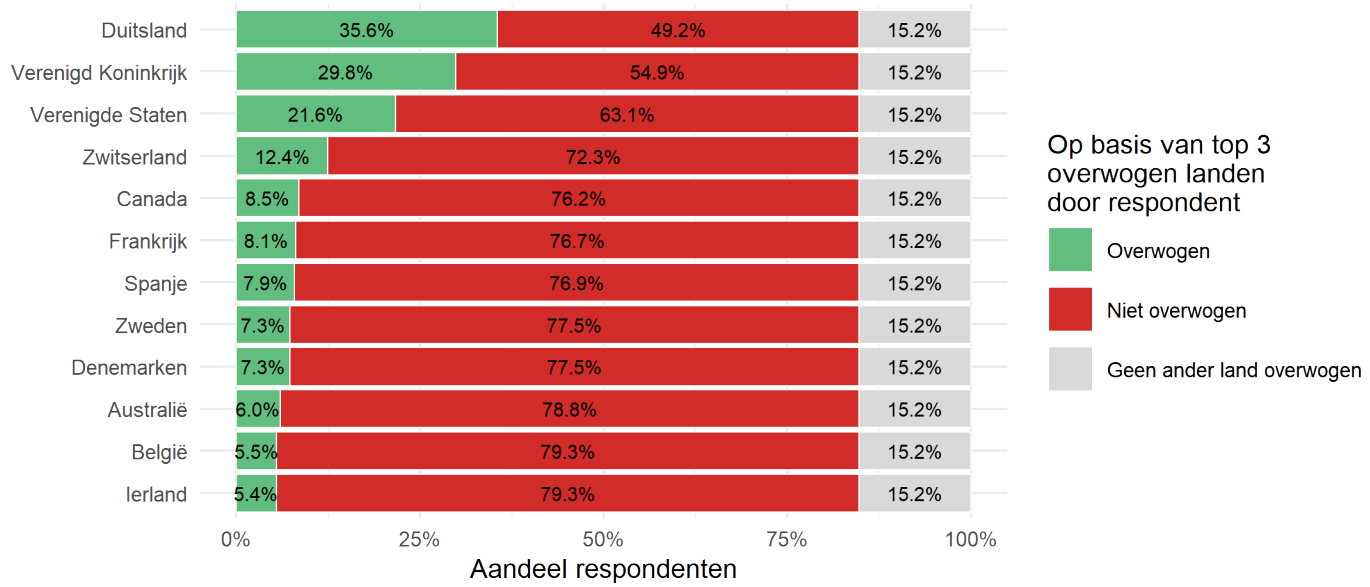
Na een bondige uitleg van beide regelingen konden respondenten aangeven of zij momenteel gebruikmaken en/of in het verleden gebruikgemaakt hebben van de 30%-regeling en/of de ETK-regeling. Sinds 2023 is het mogelijk om jaarlijks te wisselen tussen een van beide regelingen. Een marginaal deel van nog geen 2 procent van de gebruikers van de 30%-regeling geeft aan daarvoor of daarna óók gebruikgemaakt te hebben van de ETK-regeling. Voor deze groep geldt dat het overgrote deel aangeeft het onderscheid in de enquête niet te snappen en dat het dus aannemelijk is dat zij enkel de 30%-regeling gebruiken. Voor de zeer kleine groep resterende respondenten die beide regelingen gebruikt(en) gelden de volgende redenen om te wisselen: een wisseling van werkgever (waarbij niet beide regelingen werden 'aangeboden'), of het voor aankomst ontbreken van de beschikking voor de 30%-regeling (en daardoor het benutten van de ETK-regeling).

Figuur B.15 Een marginaal deel van de 30%-gebruikers gebruikt(e) ook de ETK-regeling



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle gebruikers van de 30%-regeling (n=6.932).

Figuur B.16 Duitsland, het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten zijn de meest geprefereerde alternatieven

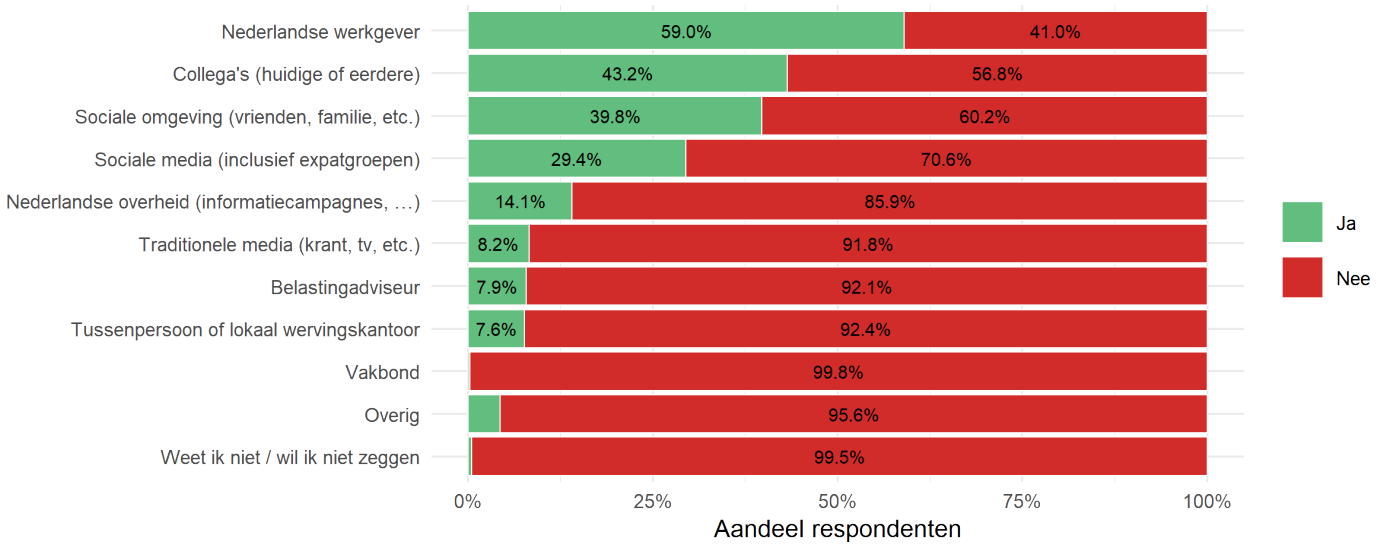


Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle gebruikers van de 30%-regeling (n=6.932). Keuze uit maximaal drie landen wanneer een ander land dan Nederland is overwogen.

Voor de respondenten die voor het vinden van werk in Nederland al bekend waren met de regeling geldt dat de meesten geïnformeerd zijn door de werkgever of collega's. Via de Nederlandse werkgever leerde 59 procent over de regeling en via huidige of eerdere collega's 43 procent. Via de sociale omgeving (vrienden, familie en kennissen) leerde bijna 40 procent over de 30%-regeling. Voor ruim 29 procent geldt dat men geïnformeerd is via sociale

media, waaronder expatgroepen. Overige kanalen zijn traditionele media, een belastingadviseur of een tussenpersoon of lokaal werkingskantoor (ieder rond de 8 procent).

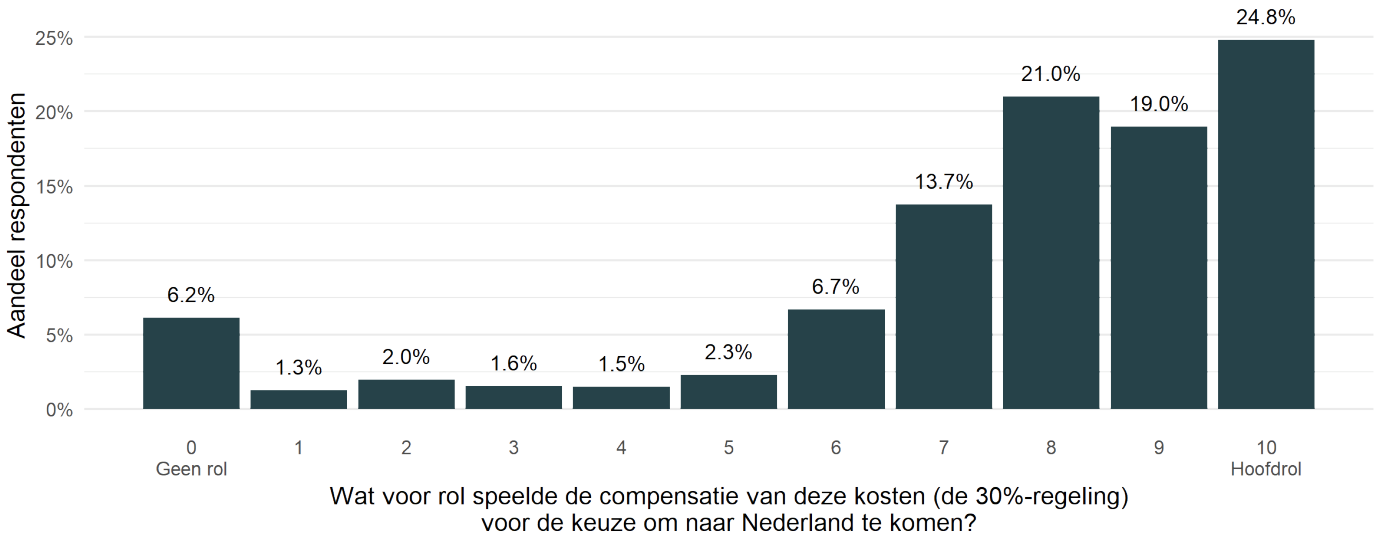
Figuur B.17 30%-gebruikers worden met name geïnformeerd door de werkgever, collega's en sociale omgeving



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor gebruikers van de 30%-regeling die van tevoren al bekend waren met de 30%-regeling (n=4.983).

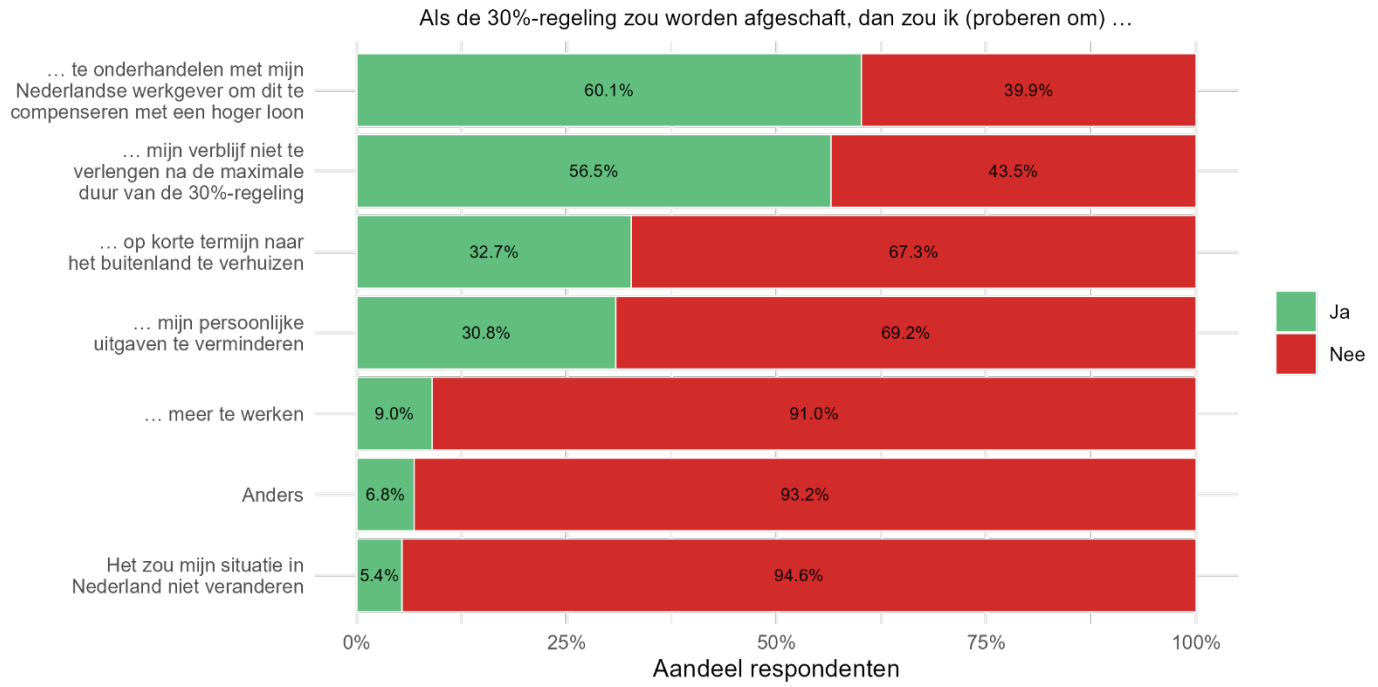
Respondenten is gevraagd om aan te geven wat voor de 30%-regeling speelde in hun keuze om in Nederland te komen werken, op een schaal van 0 (*'no role'*) tot 10 (*'main role'*). Voor een kwart speelde het een hoofdrol. Bijna 65 procent vinkt een 8 of hoger aan. Daar tegenover staat ruim 6 procent dat het helemaal geen rol toebedeelt. Ongeveer 15 procent vinkt een 5 of lager aan.

Figuur B.18 Respondenten geven aan dat de 30%-regeling een belangrijke reden is om voor Nederland te kiezen



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle gebruikers van de 30%-regeling (n=6.932).

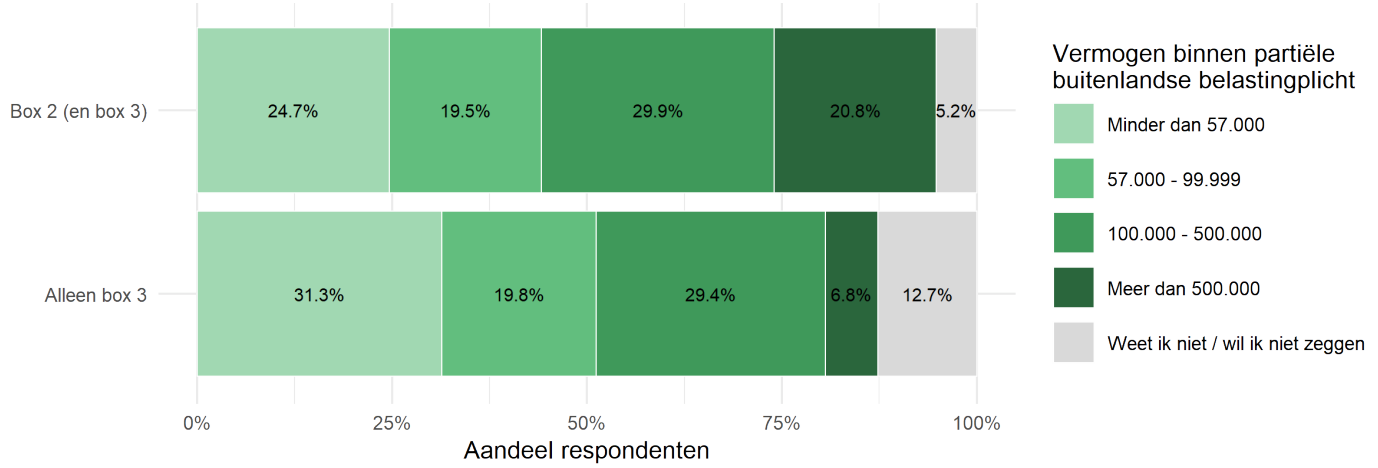
Figuur B.19 Werknemers zullen onderhandelen of vertrekken bij afschaffing 30%-regeling



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle gebruikers van de 30%-regeling (n=6.932).

Uitgesplitst naar het type bezittingen blijkt dat gebruikers van de partiële buitenlandse belastingplicht met bezittingen in box 2 een hoger vermogen hebben dan personen met enkel bezittingen in box 3.

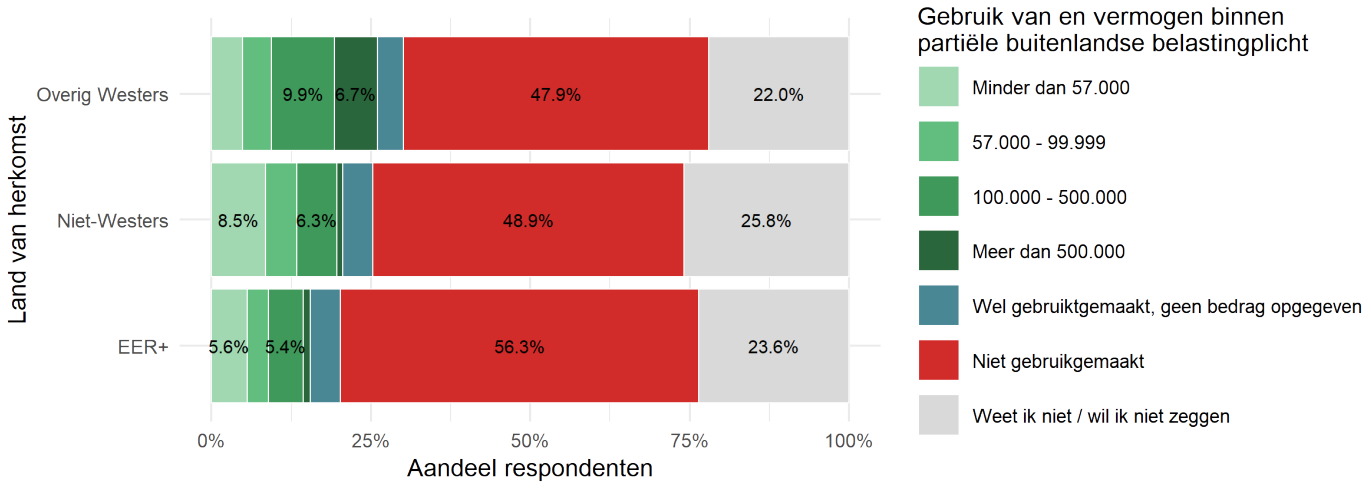
Figuur B.20 Personen met ook bezittingen in box 2 hebben een hoger vermogen



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor gebruikers van de 30%-regeling en partiële buitenlandse belastingplicht die vermogen hebben binnen box 2 en mogelijk ook box 3 (n=77) of alleen in box 3 (n=1.404; in totaal n=1.481). Box 2 omvat 'aanmerkelijk belang (ten minste 5 procent aandelen in een vennootschap' en box 3 zowel 'vermogen zoals spaargeld, beleggingen en pensioenaanspraken' als 'vastgoed (exclusief een eigen huis in Nederland)'.

De onderstaande figuur laat zien dat werknemers van buiten de EER+ vaker de partiële buitenlandse belastingplicht gebruiken en een hoger vermogen hebben.

Figuur B.21 Herkomstgebied naar vermogen



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête
Noot: Voor alle gebruikers van de 30%-regeling (n=6.932).

Bijlage C Methodologische verantwoording keuze-experiment 30%-regeling werknemers

Bijlage C.1 Ontwerp van de vignettenanalyse

Het ontwerp van de vignette

In deze specifieke studie vragen we respondenten om een aantal keer een keuze te maken tussen twee varianten van een buitenlandse bestemming om te gaan werken. Het experiment legt de respondent zes scenario's voor, die elk zes kenmerken hebben waarin de varianten kunnen verschillen. Elke keuze tussen twee varianten noemen we hierna een vignette. De keuzes die respondenten maken leggen hun relatieve voorkeuren bloot voor de verschillende karakteristieken van de vignetten. Respondenten krijgen zowel de enquête als het keuze-experiment in het Engels te zien.

De vignetten variëren op basis van de volgende kenmerken:

- quality of life;
- monthly living expenses;
- gross monthly income;
- average income tax;
- tax-free part of income; en
- maximum duration.

Tabel C.1 Kenmerken van combinaties inkomen, regelingen en kwaliteit van leven en alle mogelijke niveaus van de verschillende attributen

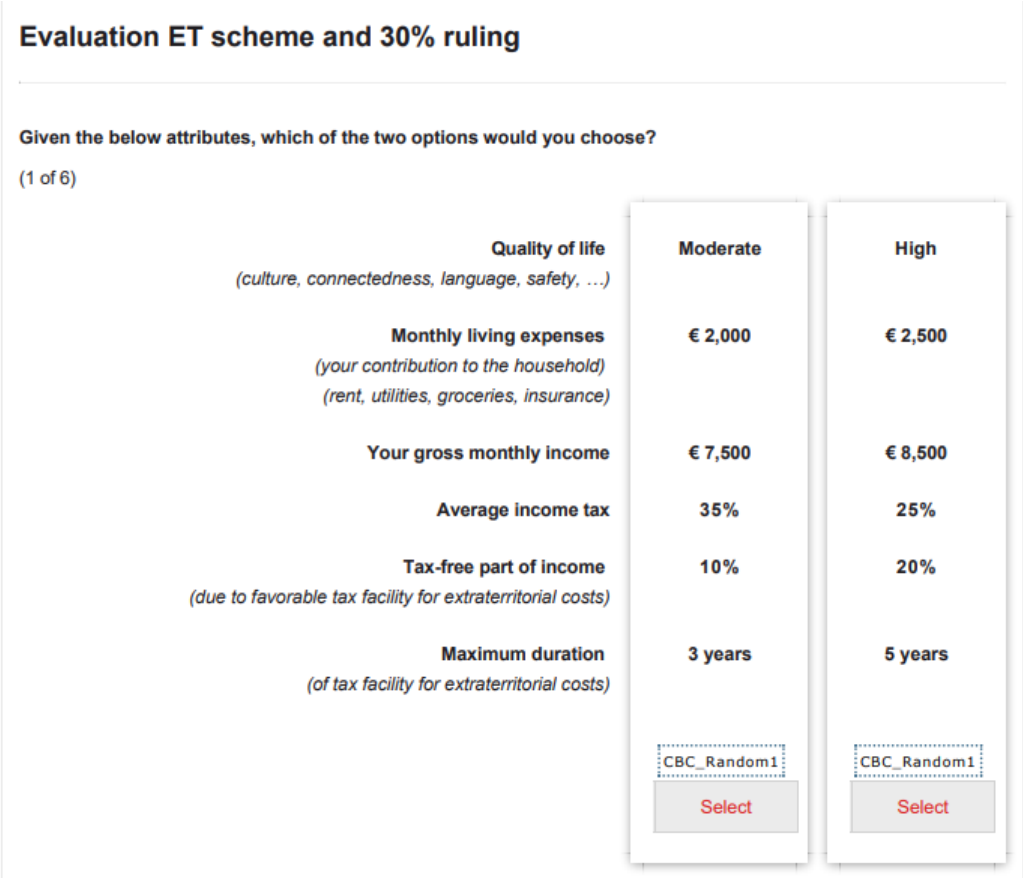
Kenmerk	Mogelijke waardes
Quality of Life	Moderate High Very High
Monthly living expenses	€1.500 €2.000 €2.500 €3.000
Gross monthly income	€5.500 €6.500 €7.500 €8.500
Average income tax	25% 30% 35%
Tax-free part of income	0% 10% 20% 30%
Maximum duration	0 Years

	3 Years 5 Years

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024)

Elk kenmerk heeft een beperkt aantal waarden die het kan aannemen. De waarden zijn gekozen om zoveel mogelijk aan te sluiten bij realistische waarden. Door het beperkte aantal niveaus zijn we hierin echter ook beperkt. De verschillende combinaties van deze waarden vormen de varianten van elke bestemming die respondenten te zien krijgen. Doordat de vignetten naast het belastingvrije component ook andere kenmerken bevatten, is het waarschijnlijker dat respondenten eerlijk antwoorden. Tabel C.1 toont een overzicht van de kenmerken en de bijbehorende waarden die de kenmerken kunnen aannemen. Figuur C.1 laat een voorbeeld zien van een vignette zoals een respondent die zes keer te zien krijgt en waar de respondent een keuze moet aangeven.

Figuur C.1 Voorbeeld van een vignette, zoals respondenten te zien krijgen tijdens de enquête



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024)

Idealiter zouden we respondenten vragen om iedere combinatie van kenmerken te beoordelen. Echter zijn er 3 × 4 ×4 ×3 ×4 ×3 = 1.728 combinaties van kenmerken mogelijk, wat niet realistisch toetsbaar is. Het is mogelijk om meerdere kenmerken tegelijk te laten variëren tussen bestemmingsvarianten, en te schatten hoe relevant elk kenmerk is. We maken gebruik van het programma Sawtooth Lighthouse om de optimale combinaties van kenmerken te berekenen, waarmee we met zo min mogelijk vignetten zoveel mogelijk informatie kunnen vergaren. In totaal vormen we 300 varianten van kenmerken. Bij het ontwerp van de combinaties brengen we enkele restricties aan, om de keuze opties realistisch te houden. Zo maken we het bijvoorbeeld niet mogelijk voor een bestemming om 0 procent van het inkomen belastingvrij te maken, terwijl er wel sprake is van een positieve (maximum) doorlooptijd van de vrijstelling. Tegelijk is het niet mogelijk om een (maximum) doorlooptijd van 0 jaar te hebben,

terwijl er wel een positief percentage belastingvrij is. Hoewel zulke restricties de analyse moeilijker maken, is het belangrijk dat respondenten de vignetten als realistisch zien, zodat ze niet willekeurige antwoorden geven. Figuur C.1 toont een voorbeeld van een vignette, zoals respondenten deze tijdens het invullen van de enquête zien.

Het nutmodel

We analyseren de vignettendata aan de hand van discrete keuzemodellen. Dit type model is in staat om af te leiden hoe belangrijk elk afzonderlijk kenmerk is in de keuzevorming van consumenten. Om de gevoeligheid voor verschillende kenmerken te schatten, is het nodig om het keuzegedrag van respondenten wiskundig vast te leggen. We veronderstellen dat respondenten een appreciatie maken van alle afzonderlijke kenmerken die bij een maaltijd horen, en dat deze appreciatie leidt tot een nut-waarde voor elke bestemming. De bijbehorende nutfunctie is:

$$U_{i,j} = V_{i,j} + \epsilon_{i,j}$$

Deze vergelijking zegt dat een respondent *i* nut wint uit een product *j* via een deterministische component, $V_{i,j}$ dat gebaseerd is op zichtbare en meetbare kenmerken van de bestemming. Daarnaast ontvangen respondenten nut vanuit elementen die we niet observeren, die in de functie worden gerepresenteerd door $\epsilon_{i,j}$. De deterministische component proberen we in het keuze-experiment zo goed mogelijk te meten en in te vullen, door middel van de attributen.

Box C.1 Korte toelichting over nutfuncties

Consumententheorie maakt regelmatig gebruik van nutfuncties. Zulke nutfuncties vormen een hulpmiddel, waarmee economen het gedrag van consumenten kunnen modelleren. De nutfunctie neemt bijvoorbeeld kenmerken van producten als input, en voegt deze samen om tot één enkel cijfer te komen: Het nut. De veronderstelling is dan dat consumenten het product kiezen, waarvan de kenmerken het hoogste nut opleveren. Het nut is een dimensieloos concept, waardoor individuele waardes in het algemeen geen zinnige interpretatie hebben. Een vergelijking tussen twee verschillende nut-waarden is echter wel nuttig. Het product dat een hogere nut-waarde teweegbrengt is volgens de consument aantrekkelijker dan het product dat de lagere nut-waarde produceert. Een voorbeeld van een (arbitraire) nutfunctie is:

$$Nut = 2 * \text{quality of life high} + 5 * gross\ monthly\ income\ (€)$$

Volgens deze functie wint een consument 2 eenheden aan nut voor een toename in de category quality of life 'high', en wint de consument 5 eenheden aan nut voor elke euro meer inkomen.

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024)

In het huidige onderzoek zijn deze attributen de bestemmingskenmerken. We veronderstellen dat deze attributen op lineaire wijze bijdragen aan de nutfunctie:

$$V_{i,j}(X) = \beta_j * X_{i,j}$$

waar $X_{i,j}$ bestaat uit de attributen, en β_j het effect van elk attribuut weerspiegelt. De attributen in deze vignettenanalyse nemen, op de levenskwaliteit na, numerieke waardes aan. Hierdoor is het niet strikt noodzakelijk om deze als factor-variabelen op te nemen in de nutfunctie, waarbij een dummy elk niveau van het kenmerk vertegenwoordigt. Het voordeel van de opname als factorvariabele is dat het makkelijker te zien is of er sprake is van non-lineairiteit in de effecten van bepaalde attribuutniveaus. Vanwege de ingebouwde restricties is het wel noodzakelijk om het belastingvrije aandeel en de maximum doorlooptijd als continue variabelen op te nemen in het model: Anders is het niet mogelijk om het gehele model te schatten en is de 'baseline' referentie niet intuïtief te interpreteren.

Het niveau van de nutfunctie bepaalt welke keuze een respondent maakt. De optie waarvan de kenmerken en de storingsterm de hoogste waarde van de nutfunctie bieden is tevens de optie die respondenten ook daadwerkelijk kiezen. De storingsterm speelt hier een belangrijke rol in.[89] Een respondent kiest een optie k boven alle andere opties n wanneer:

$$U_k = V_k + \epsilon_k > U_n = V_n + \epsilon_n \Rightarrow V_k - V_n + \epsilon_k > \epsilon_n$$

Doordat de storingsterm per definitie niet bekend is, is er vanuit het oogpunt van de onderzoeker een stochastisch element aan de productkeuze verbonden. Daardoor is het nuttiger om te denken in termen van kansen. De kans dat een consument optie k kiest boven alle andere opties is dan:

$$P(k|X) = P(V_k(X) + \epsilon_k > V_n(X) + \epsilon_n) \; \forall \; n = 1, \dots, N; n \neq k$$

Wanneer we veronderstellen dat de storingstermen ϵ *i.i.d.* zijn en een Gumbel-verdeling volgen, is het mogelijk om de kansfunctie te schatten door middel van een (conditional) logit-model (CLN). De coëfficiënten van het CNL zijn dan de β termen uit de oorspronkelijke nutfunctie, en geven exact aan wat het marginale nut is van een attribuut.

Bijlage C.2 Resultaten keuzemodel

De volgende tabellen laten de resultaten van de regressies voor het discrete keuzemodel zien. De coëfficiënten tonen wat de gemiddelde bijdrage van een attribuut is in de nutfunctie. Een positieve waarde laat zien dat het de nutfunctie verhoogt en het dus de kans vergroot dat de gemiddelde consument de optie kiest. Negatieve waarden laten zien dat het niveau van het attribuut de nutfunctie laat dalen en de kans kleiner wordt dat de gemiddelde consument voor de optie kiest.

Tabel C.2 Regressieresultaten van de CLM

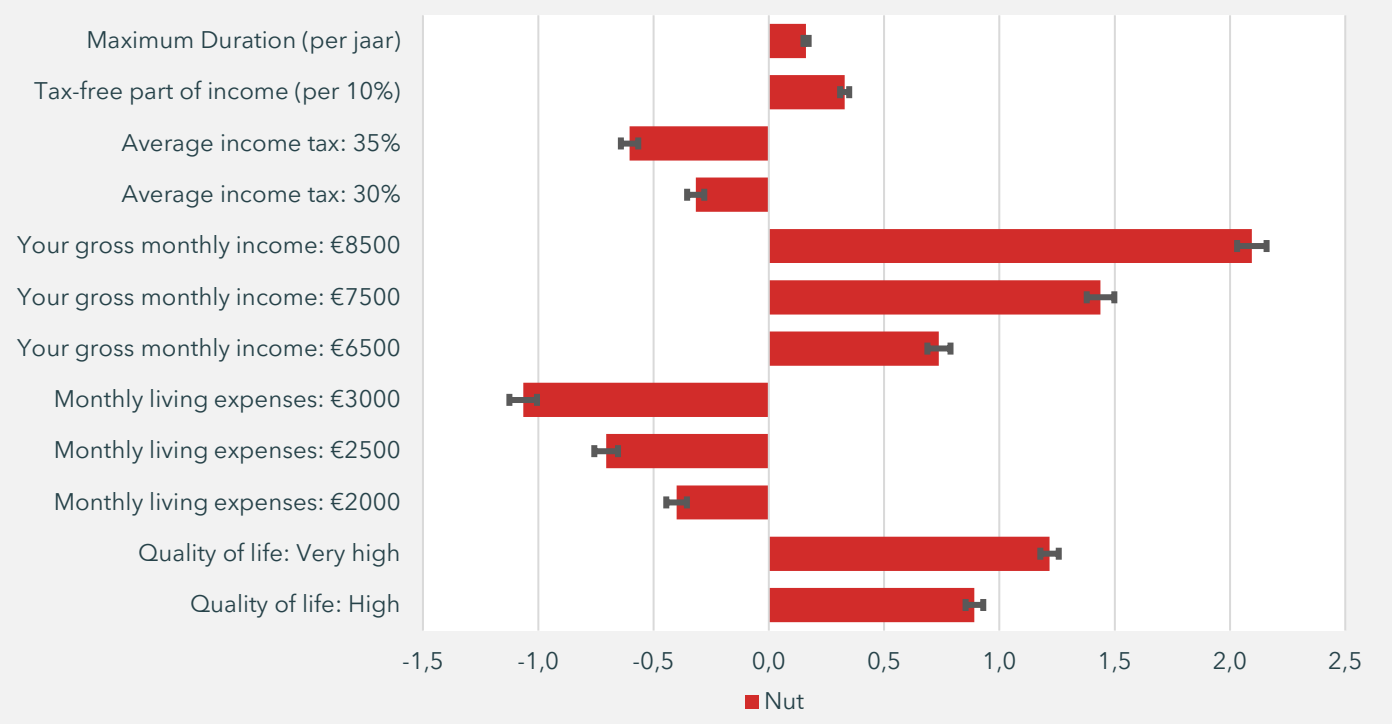
Attribuut	Coëfficiënt	Std. Error
Maximum duration	0.1638	0.0061
Tax-free part of income (per 10%)	0.3299	0.0107
Average income tax: 35%	-0.6049	0.0202
Average income tax: 30%	-0.3239	0.0204
Average income tax: 25%	(Referentieniveau)	
Gross monthly income: €8500	2.1256	0.0349
Gross monthly income: €7500	1.4607	0.0325
Gross monthly income: €6500	0.7502	0.0227
Gross monthly income: €5500	(Referentieniveau)	
Monthly living expenses: €3000	-1.0954	0.0326
Monthly living expenses: €2500	-0.7171	0.0279
Monthly living expenses: €2000	-0.41356	0.0243
Monthly living expenses: €1500	(Referentieniveau)	

[89] Het is zeer waarschijnlijk dat de attributen niet het volledige keuzeproces van een consument vast kunnen pinnen, en er aanvullende kenmerken relevant zijn. Hoe groter het aantal gemodelleerde kenmerken, hoe moeilijker het echter wordt om in te schatten hoe belangrijk elk attribuut is.

Quality of life: Very high	1.2213	0.0217
Quality of life: High	0.9084	0.0208
Quality of life: Moderate	(Referentieniveau)	

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Figuur C.2 Effectenschatting van de verschillende vignettekenmerken. De rode balken weergeven de grootte van het effect, en de zwarte balken tonen het 95%-betrouwbaarheidsinterval



Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. enquête

Bijlage D Methodologische verantwoording statistiek en econometrie

Tabel D.1 Inkomensverdeling 30%-gebruikers

Inkomensgroep	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
< €20.000	11%	11%	11%	9%	7%	11%	10%
€20.000- €38.000	14%	14%	13%	11%	7%	10%	12%
€38.000- €60.000	26%	26%	26%	26%	25%	23%	22%
€60.000- €80.000	18%	19%	20%	21%	25%	23%	22%
>€80.000	31%	31%	31%	32%	35%	33%	35%

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. CBS Microdata

Noot: 30%-gebruikers met een inkomen onder € 38.000 (ca. de salarisnorm) werkten niet het volledige jaar en hebben dus een lager inkomen dan de salarisnorm.

Tabel D.2 Top 10 landen 30%-gebruikers

Rang	2022	2021	2020	2019	2018	2017	2016
1	India (16,9%)	India (16,4%)	India (16,9%)	India (17,7%)	India (17,3%)	India (16,5%)	India (15,6%)
2	Turkije (6,6%)	Groot-Brittannië (7,2%)	Groot-Brittannië (8%)	Groot-Brittannië (8,3%)	Groot-Brittannië (8,9%)	Groot-Brittannië (8,8%)	Groot-Brittannië (9,3%)
3	Italië (5,8%)	Italië (6,3%)	Italië (6,4%)	Italië (6,1%)	Italië (6,2%)	Italië (6,4%)	Italië (6,4%)
4	Groot-Brittannië (5,7%)	Turkije (5,4%)	VS (5%)	VS (5,2%)	Duitsland (5,4%)	VS (5,8%)	VS (5,9%)
5	Frankrijk (4,3%)	Frankrijk (4,9%)	Frankrijk (4,8%)	Duitsland (4,9%)	VS (5,4%)	Duitsland (5,5%)	Duitsland (5,8%)
6	Zuid-Afrika (4,3%)	VS (4,7%)	Duitsland (4,7%)	Frankrijk (4,8%)	Frankrijk (5%)	Frankrijk (5,2%)	Frankrijk (5,3%)
7	VS (4,2%)	Duitsland (4,4%)	Turkije (4,3%)	Turkije (4%)	Spanje (3,9%)	Spanje (4,1%)	Spanje (4,3%)
8	Rusland (4,1%)	Spanje (3,7%)	Spanje (3,9%)	Spanje (3,9%)	Turkije (3,4%)	China (3,3%)	China (3,5%)
9	Duitsland (3,8%)	Zuid-Afrika (3,4%)	Rusland (3,1%)	Rusland (3%)	Rusland (3%)	Turkije (3%)	Rusland (2,8%)
10	Spanje (3,5%)	Rusland (3%)	China (2,7%)	China (2,7%)	China (2,9%)	Rusland (3%)	Turkije (2,4%)

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. CBS Microdata

Tabel D.3 Sectoren waarin 30%-gebruikers werkzaam zijn

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
1	Specialistische zakelijke dienstverlening (21,2%)	Informatie & communicatie (22%)	Informatie & communicatie (23,1%)	Informatie & communicatie (23,8%)	Informatie & communicatie (23,1%)	Informatie & communicatie (23,8%)	Informatie & communicatie (23,9%)
2	Informatie & communicatie (19,2%)	Specialistische zakelijke dienstverlening (20,5%)	Specialistische zakelijke dienstverlening (20,4%)	Specialistische zakelijke dienstverlening (20,3%)	Specialistische zakelijke dienstverlening (20%)	Specialistische zakelijke dienstverlening (19,8%)	Specialistische zakelijke dienstverlening (19,7%)
3	Groot- & detailhandel (14,2%)	Groot- & detailhandel (13,3%)	Groot- & detailhandel (12,7%)	Groot- & detailhandel (12,1%)	Groot- & detailhandel (12%)	Groot- & detailhandel (12,3%)	Groot- & detailhandel (11,9%)
4	Onderwijs (12%)	Onderwijs (11,2%)	Onderwijs (10,4%)	Industrie (10%)	Industrie (10,5%)	Onderwijs (10,2%)	Industrie (10,7%)
5	Industrie (10,1%)	Industrie (9,7%)	Industrie (9,7%)	Onderwijs (9,6%)	Onderwijs (9,8%)	Industrie (9,8%)	Overige zakelijke dienstverlening (9,2%)
6	Financiële instellingen (6,8%)	Overige zakelijke dienstverlening (7,7%)	Overige zakelijke dienstverlening (8,6%)	Overige zakelijke dienstverlening (8,5%)	Financiële instellingen (8,1%)	Financiële instellingen (8,3%)	Onderwijs (8,9%)
7	Overige zakelijke dienstverlening (6,3%)	Financiële instellingen (6,2%)	Financiële instellingen (6,5%)	Financiële instellingen (7,3%)	Overige zakelijke dienstverlening (8%)	Overige zakelijke dienstverlening (8%)	Financiële instellingen (8,7%)
8	Gezondheids- & welzijnszorg (3,2%)	Gezondheids- & welzijnszorg (3%)	Gezondheids- & welzijnszorg (2,9%)	Gezondheids- & welzijnszorg (2,6%)	Gezondheids- & welzijnszorg (2,5%)	Gezondheids- & welzijnszorg (2,2%)	Gezondheids- & welzijnszorg (1,9%)
9	Vervoer & opslag (2%)	Vervoer & opslag (2%)	Vervoer & opslag (1,9%)	Vervoer & opslag (2%)	Vervoer & opslag (2%)	Vervoer & opslag (2%)	Vervoer & opslag (1,8%)
	Overig (4,9%)	Overig (4,4%)	Overig (3,9%)	Overig (3,8%)	Overig (1%)	Overig (3,7%)	Overig (3,3%)

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. CBS Microdata

Tabel D.4 Test common trend

Instroom in behandelgroep 2016-2018	0-100% boven salarisnorm	0-5% boven salarisnorm	0-10% boven salarisnorm	10-50% boven salarisnorm	50-100% boven salarisnorm
Trendvariabele	667,07*** (96,85)	122,08*** (4,24)	212,95*** (9,16)	425,90*** (25,75)	272,75*** (35,75)
Trendvariabele x Behandelgroep	-515,10 (273,95)	-13,58 (14,18)	-41,45 (28,32)	-233,40*** (25,92)	-110,75 (61,93)
Groepsdummy's	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Aantal groepen	3	20	11	6	3
Aantal observaties regressie	9	60	33	18	9
R-squared	0,951	0,942	0,957	0,968	0,998

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. CBS Microdata

Noot: *, ** en *** staan voor significantie op 10%-, 5%- en 1%-niveau. Sample beslaat 2016-2018.

Bijlage E Methodologische verantwoording internationale vergelijking

Tabel E.1 Een overzicht van vergelijkbare regelingen in andere Europese landen

Land	Regeling	Duur	Voorwaarden	Opmerking	Aantal gebr-uikers	Budgettair beslag in €
België	30% van het loon tot € 300.000 is vrijgesteld	8 jaar	- residentie: 150km grens en 5 jaar geen eerder verblijf - inkomen: € 75.000 (2024)	Geen inkomenseis voor weten-schappers	n.b.	n.b.
Cyprus	(a) 50% van het loon is vrijgesteld (b) Indien niet wordt voldaan aan criteria (a) kan 20% van het loon (minimaal € 8.550) vrijgesteld worden	(a) 17 jaar (b) 7 jaar	- residentie: (a) 15 jaar geen eerder verblijf of (b) 3 jaar geen eerder verblijf - inkomen: (a) € 55.000 (2024)	Regeling ziet enkel op inkomsten-belasting, niet op sociale premies	n.b.	n.b.
Denemarken	Vast belastingtarief van 32,84%	7 jaar	- residentie: 10 jaar geen eerder verblijf - inkomen: min. € 10.069 (2024)		9.216 (2021)	236 mln (2019)
Finland	Vast belastingtarief van 32%	7 jaar	- residentie: 5 jaar geen eerder verblijf - competentie: specialistische kennis - inkomen: min. € 69.600 (2024)		626 (2021)	5 mln (2020)
Frankrijk	30% van het loon is vrijgesteld	9 jaar	residentie: 5 jaar geen eerder verblijf		16.254 (2021)	188 mln (2022)
Ierland	30% van het loon tot € 1.000.000 is vrijgesteld	5 jaar	- residentie: 5 jaar geen eerder verblijf - inkomen: € 100.000 (2024)	Regeling ziet enkel op inkomsten-belasting, niet op sociale premies	1.659 (2020)	37 mln (2020)
Italië	50% van het loon tot € 600.000 is vrijgesteld	onbep erkt	- residentie: 3 jaar geen eerder verblijf en minimaal 4 jaar blijvend verblijf - competentie: EU Blue Card kwalificaties	60% vrijstelling indien belasting-plichtige een kind heeft (wonend in Italië)	15.080 (2020) oude regeling	422 mln (2020) oude regeling
Luxemburg	30% van het loon tot € 166.667 is vrijgesteld	8 jaar	- residentie: 150km grens en 5 jaar geen eerder verblijf - competentie: 5 jaar specialistische werkervaring - inkomen: €75.000 (2024)		1.048 (2021)	21 mln (2021)
Nederland	30% van het loon is vrijgesteld	5 jaar	- residentie: 150km grens voor 16/24 maanden. 25 jaar geen eerder verblijf - inkomen: min. € 65.867, max. 233.000 (2024)	Geen inkomenseis voor bepaalde weten-	92.048 (2020)	1.100 mln (2020)

Land	Regeling	Duur	Voorwaarden	Opmerking	Aantal gebr-uikers	Budgettair beslag in €
				schappelijke en medische posities		
Oostenrijk	Vergoedingen voor de kosten van ingekomen werknemers zijn onbelast voor zover dit niet meer dan 20% van het loon bedraagt (of 10.000 €).	5 jaar	- residentie: 10 jaar geen eerder verblijf en moet een buitenlands adres behouden		198 (2021)	0,3 mln (2021)
Spanje	Vast belastingtarief van 24% voor de eerste € 600.000 inkomen, daarna 47%	6 jaar	residentie: 10 jaar geen eerder verblijf		15.293 (2022)	503 mln (2020)
Zweden	25% van het loon is vrijgesteld	7 jaar	- residentie: 5 jaar geen eerder verblijf - competentie: verkrijging van ruling van de Taxation of Research Workers Board - inkomen: € 9.900 (2024)		3.610 (2021)	87 mln (2020)

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. OECD, EU Tax Observatory en nationale regelingen

Noot: Het aantal gebruikers en het geschatte budgettaire beslag zijn opgevraagd bij het EU Tax Observatory. Zie ook: https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2021/11/EU-Tax-Observatory-Report-3-Tax-Competition-November-2021-3.pdf

Tabel E.2 Een overzicht van de verschillende belastingsystemen per land

Land	Gem. loon 167% (ongehuwd, zonder kinderen)	Gem. inkomstenbelasting incl. sociale premies werknemer	Toptarief inkomstenbelasting incl. sociale premies werknemer (grensbedrag)	Tarief sociale premies werk-gever	Top-tarief sociale premies werk-gever	Limiet sociale premies	Weggelaten pensioen werknemer	Weggelaten pensioen werkgever
België	€ 92.404	48,09%	50,00% (€ 48.320)	18,14%	18,14%		7,50%	8,86%
Cyprus	€ 44.128	33,30%	46,45% (€ 60.000)	11,70%	11,70%		0,00%	0,00%
Denemarken	€ 105.098 (781.885 DKK)	41,21%	55,50% (€ 79.000)	0,00%	0,00%	€ 1.880 (vast bedrag)	0,00%	0,00%
Finland	€ 84.793	38,75%	49,61% (€ 88.200)	2,25%	2,25%		7,15%	17,34%
Frankrijk	€ 69.373	33,50%	50,70% (€ 82.342)	25,50%	21,25%	€ 185.472	6,90%	8,55%
Ierland	€ 91.264	36,74%	55,00%	11,05%	11,05%		0,00%	0,00%

Land	Gem. loon 167% (ongehuwd, zonder kinderen)	Gem. inkomstenbelasting incl. sociale premies werknemer	Toptarief inkomstenbelasting incl. sociale premies werknemer (grensbedrag)	Tarief sociale premies werk-gever	Top-tarief sociale premies werk-gever	Limiet sociale premies	Weggelaten pensioen werknemer	Weggelaten pensioen werkgever
			(€ 100.000)					
Italië	€ 56.537	39,26%	46,58% (€ 50.000)	6,27%	6,27%	€ 119.650	9,19%	23,81%
Luxemburg	€ 117.216	39,65%	50,00% (€ 165.000)	2,40%	0,00%	€ 150.532	8,00%	8,00%
Nederland	€ 96.046	36,11%	49,50% (€ 75.518)	22,67%	0,00%	€ 71.628	0,00%	0,00%
Oostenrijk	€ 87.952	38,29%	57,82% (€ 99.267)	16,86%	4,53%	€ 72.720	10,25%	12,55%
Spanje	€ 47.362	27,24%	45,00% (€ 60.000)	31,68%	0,00%	€ 56.646	n.b.	n.b.
Zweden	€ 77.695 (825836 SKK)	34,66%	50,36% (€ 52.804)	21,21%	21,21%		0,00%	10,21%

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. OECD, EU Tax Observatory en nationale regelingen

Noot: In alle gevallen waar regio- of bedrijfsgrootte-specifieke tarieven gelden is gekozen voor de tarieven van de hoofdsteden en grote bedrijven. Daarnaast is overal getracht om het grensbedrag van het toptarief zo goed mogelijk te laten aansluiten bij het gemiddelde inkomen. De (verdere) bijzonderheden zijn hieronder opgenomen:
België: 5,57 procent sociale premies bij de werknemer zijn aftrekbaar van het inkomen, de tarieven van de inkomstenbelasting gelden voor het belastbaar inkomen dat daaruit komt.
Finland: een-na-hoogste toptarief, grensbedrag hoogste tarief is € 150.000, tarief ligt 2 procentpunt hoger. Regio-specifieke tarieven.
Frankrijk: een-na-hoogste toptarief, grensbedrag hoogste tarief is € 177.106, tarief ligt 4 procentpunt hoger.
Italië: regiospecifieke tarieven.
Luxemburg: een-na-hoogste toptarief, grensbedrag hoogste tarief is € 221.000, tarief ligt 1 procentpunt hoger.
Oostenrijk: een-na-hoogste toptarief, grensbedrag hoogste tarief is € 1.000.000, tarief ligt 5 procentpunt hoger.
Spanje: een-na-hoogste toptarief, grensbedrag hoogste tarief is € 300.000, tarief ligt 2 procentpunt hoger.
Zweden: regiospecifieke tarieven.

Tabel E.3 Overzicht regelingen buitenlands inkomen in Europa

Land	Regeling
Italië	High Net Worth-belastingregeling, voorziet in de mogelijkheid om buitenlands inkomen te laten belasten met een lumpsum bedrag (100.000 euro).
Griekenland	High Net Worth-belastingregeling, voorziet in de mogelijkheid om buitenlands inkomen te laten belasten met een lumpsum bedrag (100.000 euro). Regeling kan 15 jaar toegepast worden.
Verenigd Koninkrijk	Huidig: Enkel het buitenlands inkomen dat naar het VK wordt overgebracht is belast. De regeling geldt voor 15 jaar. Na 7 en 12 jaar wordt additioneel een lumpsum bedrag geven van resp. 30.000 POND en 60.000 POND. Vanaf 2025: Huidige regeling afgeschaft. Enkel na 10 jaar buitenlands belastingplichtige te zijn geweest (in het VK) zal er een mogelijkheid ontstaan om voor een periode van 4 jaar het buitenlands inkomen naar het VK over te brengen zonder dat dit belast wordt.
Ierland	Enkel het buitenlands inkomen dat naar Ierland wordt overgebracht is belast.

Frankrijk	50% vrijstelling voor buitenlandse inkomsten uit roerend goed en effecten (e.d.), geldig voor 8 jaar.
Malta	Volledige vrijstelling voor buitenlands kapitaal inkomsten. Loon uit een buitenlands dienstverband is voor 15% belast.
Nederland	Partieel buitenlandse belastingplicht tot 2025.

Bron: SEO Economisch Onderzoek (2024), o.b.v. OECD, EU Tax Observatory en nationale regelingen

Bijlage F Toetsingskader fiscale regelingen

Bijlage F.1 30%-regeling

Is er sprake van een heldere probleemstelling?

Ja. De doelgroep van de 30%-regeling heeft een specifieke deskundigheid die niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt.

Is er noodzaak tot overheidsingrijpen?

Ja. Zonder overheidsingrijpen wordt de vergoeding voor extraterritoriale kosten belast als loon. Dit zou leiden tot een fiscaal ongelijk speelveld tussen werknemers met extraterritoriale kosten en andere werknemers, wat een belemmering vormt om in Nederland te gaan werken.

Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?

Ja. Het onbelast vergoeden van extraterritoriale kosten voorkomt een fiscaal ongelijk speelveld. Lagere fiscale lasten op kennisintensieve arbeid leiden tot meer kennismigranten en draagt daarmee bij aan het vestigingsklimaat. Een forfait verlaagt de administratieve lasten ten opzichte van een vergoeding van werkelijke kosten.

Instrumentkeuze

Een financieel instrument verdient de voorkeur boven een niet-financieel instrument, aangezien deze groep sterk reageert op financiële prikkels. Het doel kan daarmee niet efficiënter worden bereikt met een ander instrument. Een fiscale regeling verdient de voorkeur boven een subsidie omdat het een aanvullende heffing voorkomt. Belasting heffen en vervolgens door middel van een subsidie compenseren creëert onnodig een extra geldstroom.

Is de maatregel doeltreffend?

Ja. De regeling voorkomt voor het overgrote deel van de gebruikers dat de vergoeding die ze ontvangen voor gemaakte kosten met een overwegend zakelijk karakter belast wordt als loon. Doordat het forfait doorgaans hoger ligt dan de werkelijk gemaakte kosten, is er geen sprake van een volledig gelijk speelveld, maar heeft de regeling wel een stimulerende werking. Deze stimulerende werking van de regeling trekt kennismigranten aan. De regeling levert een bijdrage aan het vestigingsklimaat doordat het werkgevers ondersteunt in het aantrekken van kennismigranten.

Is de maatregel doelmatig?

Deels. De regeling is budgettair doelmatig omdat het meer oplevert dan het kost. De regeling verlaagt de administratieve lasten voor gebruikers en uitvoeringslasten voor de Belastingdienst ten opzichte van de ETK-regeling. De stapeling van wijzigingen heeft de uitvoeringslasten echter sterk verhoogd. De regeling heeft een sterk regionaal geconcentreerd en zeer bescheiden effect op de woningmarkt. De regeling draagt bij aan grondslagerosie in andere landen.

Bijlage F.2 Partiële buitenlandse belastingplicht

Is er sprake van een heldere probleemstelling?

Ja. De doelgroep van de partiële buitenlandse belastingplicht heeft een specifieke deskundigheid die niet of schaars aanwezig is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Een aanvullende heffing in box 2 of box 3 ten opzichte van het land van herkomst kan een belemmering vormen om in Nederland te gaan werken.

Is er noodzaak tot overheidsingrijpen?

Ja. Zonder overheidsingrijpen zouden er minder kennismigranten in deze doelgroep naar Nederland komen.

Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?

Ja. Het doel is het aantrekken van vermogende kennismigranten door het wegnemen van een fiscale belemmering.

Instrumentkeuze

Een financieel instrument verdient de voorkeur boven een niet-financieel instrument, aangezien deze groep sterk reageert op financiële prikkels. Het doel kan daarmee niet efficiënter worden bereikt met een ander instrument. Een fiscale regeling verdient de voorkeur boven een subsidie omdat het een aanvullende heffing voorkomt. Belasting heffen en vervolgens door middel van een subsidie compenseren creëert onnodig een extra geldstroom.

Is de maatregel doeltreffend?

Nee. Een aanvullende heffing in box 2 of box 3 ten opzichte van het land van herkomst is voor de meeste 30%-gebruikers geen fiscale belemmering om naar Nederland te komen. Het fiscale voordeel van de 30%-regeling is voor de overgrote meerderheid groter dan de som van de werkelijk gemaakt extraterritoriale kosten en aanvullende vermogensheffing in Nederland. Dit maakt het daarmee nog steeds fiscaal aantrekkelijk voor deze groep om in Nederland te komen werken. Voor de beperkte groep hoogvermogenden levert de regeling naar verwachting wel een belangrijke bijdrage aan de beslissing om in Nederland te komen werken.

Is de maatregel doelmatig?

Nee. De regeling is namelijk niet doeltreffend.

Bijlage F.3 ETK-regeling

Is er sprake van een heldere probleemstelling?

Ja. Het belasten van een vergoeding voor extraterritoriale kosten als loon leidt tot een fiscaal ongelijk speelveld tussen ET-werknemers en andere werknemers.

Is er noodzaak tot overheidsingrijpen?

Ja. Zonder overheidsingrijpen wordt de vergoeding voor extraterritoriale kosten belast als loon.

Is het te bereiken doel helder en eenduidig geformuleerd?

Ja. Het onbelast vergoeden van extraterritoriale kosten voorkomt een fiscaal ongelijk speelveld.

Instrumentkeuze

Een financieel instrument verdient de voorkeur boven een niet-financieel instrument, aangezien deze groep sterk reageert op financiële prikkels. Het doel kan daarmee niet efficiënter worden bereikt met een ander instrument. Een fiscale regeling verdient de voorkeur boven een subsidie omdat het een aanvullende heffing voorkomt. Belasting heffen en vervolgens middels een subsidie compenseren creëert onnodig een extra geldstroom.

Is de maatregel doeltreffend?

Deels. De ETK-regeling is niet volledig doeltreffend door niet-gebruik van de regeling. De regeling werkt goed voor het vergoeden van huurlasten en levensonderhoudskosten, vooral door toepassing van de convenanten. Het niet-gebruik volgt vooral uit de hoge administratieve lasten voor het vergoeden van reiskosten en huurlasten in het geval dat de werkgever niet de huisvesting organiseert.

Is de maatregel doelmatig?

Deels. De reden hiervoor is dat de ETK-regeling maar voor een deel van de werknemers beperkt doeltreffend is en voor het andere deel niet doeltreffend.



“De wetenschap dat het goed is.”

SEO Economisch Onderzoek doet onafhankelijk toegepast onderzoek in opdracht van overheid en bedrijfsleven. Ons onderzoek helpt onze opdrachtgevers bij het nemen van beslissingen. SEO Economisch Onderzoek is gelieerd aan de Universiteit van Amsterdam. Dat geeft ons zicht op de nieuwste wetenschappelijke methoden. We hebben geen winstoogmerk en investeren continu in het intellectueel kapitaal van de medewerkers via promotietrajecten, het uitbrengen van wetenschappelijke publicaties, kennisnetwerken en congresbezoek.

SEO-rapport 2024-78
ISBN 978-90-5220-425-3

Informatie & Disclaimer
SEO Economisch Onderzoek heeft op de verkregen informatie en data geen onderzoek uitgevoerd dat het karakter draagt van een accountantscontrole of due diligence. SEO is niet verantwoordelijk voor fouten of omissies in de verkregen informatie en data.

Copyright © 2024 SEO Amsterdam.
Alle rechten voorbehouden. Het is geoorloofd gegevens uit dit rapport te gebruiken in artikelen, onderzoeken en collegesyllabi, mits daarbij de bron duidelijk en nauwkeurig wordt vermeld. Gegevens uit dit rapport mogen niet voor commerciële doeleinden gebruikt worden zonder voorafgaande toestemming van de auteur(s). Toestemming kan worden verkregen via secretariaat@seo.nl.

seo • economisch onderzoek

Roetersstraat 29
1018 WB Amsterdam

+31 20 399 1255
secretariaat@seo.nl
www.seo.nl