

Vergaderjaar 2024–2025

36 418

Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2024)

AW

BRIEF VAN DE STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN – FISCALITEIT, BELASTINGDIENST EN DOUANE

Aan de Voorzitter van de Eerste Kamer der Staten-Generaal

Den Haag, 11 juli 2025

Met deze brief informeer ik uw Kamer graag over de kabinetsreactie op de evaluaties van enkele fiscale regelingen. Specifiek ga ik hieronder in op de evaluatie van het lage vennootschapsbelasting (Vpb) tarief en de eenmalig verhoogde vrijstellingen in de schenkbelasting voor schenkingen aan kinderen. Ik heb eerder aan uw Kamer toegezegd dat ik een kabinetsreactie zou geven op deze evaluaties. Voorts ga ik in deze brief in op de nadere reactie op het rapport Kunde, Kosten en Keuzes¹ van de SEO Economisch Onderzoek (SEO), op verzoek van de vaste commissie van Financiën van de Eerste Kamer.

Evaluaties fiscale regelingen

De twee fiscale regelingen waarvoor ik een kabinetsreactie heb toegezegd zijn beiden negatief geëvalueerd. Het kabinet heeft in de begrotingsregels vastgelegd dat als een regeling negatief wordt geëvalueerd er in de kabinetsreactie wordt toegelicht welke stappen hierop gezet zullen worden.

Een regeling is negatief geëvalueerd als deze niet of beperkt het beoogde doel bereikt (doeltreffendheid), als het doel bereikt wordt maar met een te grote inzet van middelen (doelmatigheid), of als deze niet door het toetsingskader fiscale regelingen komt.² Daarbij wordt onder meer gekeken of het maatschappelijke probleem en de doelstelling nog actueel zijn en de overheid dient in te grijpen (onderbouwing overheidsingrijpen).

Tijdens de voorjaarsbesluitvorming is besloten om de recent negatief geëvalueerde regelingen ongewijzigd te laten. Dit geldt naast het laag

¹ Kunde, Kosten en Keuzes, Evaluatie 30%-regeling, extraterritoriale kostenregeling & partiële buitenlandse belastingplicht 2016–2022, SEO Economisch Onderzoek, Amsterdam, juni 2024

² Model 4.55 – Toetsingskader fiscale regelingen | Rijksbegrotingsvoorschriften

tarief van de vennootschapsbelasting³ en de eenmalig verhoogde vrijstelling voor schenkingen aan kinderen in de schenkbelasting⁴, ook voor de vrijstelling bij 25- en 40-jarig dienstverband, de assurantiebelasting vrijstelling van de Brede Weersverzekering, enkele vrijstellingen in de btw, enkele vrijstelling in de overdrachtsbelasting en enkele vrijstellingen in de afvalstoffenbelasting. Het staat een volgend kabinet uiteraard vrij om de uitkomsten van deze evaluaties opnieuw te wegen en te beoordelen. Hieronder ga ik nader in op de beide genoemde fiscale regelingen.

Evaluatie lage vennootschapsbelasting tarief

In de evaluatie is geconcludeerd dat het lage Vpb tarief geen duidelijke onderbouwing en doelstelling heeft. Als er wordt uitgegaan dat het doel is om het midden- en kleinbedrijf (MKB) te stimuleren dan is de regeling beperkt doeltreffend en niet doelmatig. Dit komt doordat maar een klein deel van het MKB wordt bereikt en tegelijk het voordeel van de regeling bij een grotere groep bedrijven neerslaat. Het kabinet is echter geen voorstander om deze regeling aan te passen vanwege het negatieve effect op het vestigingsklimaat en de lastendruk voor bedrijven.

Eenmalig verhoogde vrijstellingen voor schenkingen aan kinderen

De evaluatie concludeert dat de eenmalig verhoogde vrijstellingen in de schenkbelasting voor schenkingen aan kinderen voor een vrij te besteden doel en/of een dure studie niet noodzakelijk zijn. Ook zonder deze vrijstellingen worden schenkingen van ouders aan kinderen namelijk al lager belast. Daarnaast zijn de vrijstellingen ook beperkt doelmatig, mede doordat de regelingen met name huishoudens met een relatief goede, financiële positie bereiken. Het kabinet is echter geen voorstander om deze regelingen aan te passen omdat het de mogelijkheid van ouders om hun kinderen financieel aantrekkelijk te kunnen ondersteunen, niet wil beperken.

Rapport Kunde Kosten en Keuzes

In juni 2024 heeft SEO het rapport Kunde, Kosten en Keuzes⁵ (hierna: het rapport) afgerond. Op 14 juni 2024 is het rapport aan de Tweede Kamer toegezonden⁶. Het rapport bevat de bevindingen, conclusies en aanbevelingen van SEO naar aanleiding van de evaluatie van de 30%-regeling, de extraterritoriale kostenregeling (hierna: ETK-regeling) en de partiële buitenlandse belastingplicht over de periode 2016–2022. Naderhand heeft SEO nog een addendum op het rapport over het gebruik van de ETK-regeling opgeleverd. Dit addendum is op 12 september 2024 met de Tweede Kamer gedeeld⁷.

De conclusies en aanbevelingen van het rapport zijn meegenomen in de overwegingen bij het opstellen van het Belastingplan 2025. Dit heeft onder andere geleid tot aanpassingen in de expatregeling.

De reactie van het kabinet is opgenomen in de brief van mijn voorganger van 17 oktober 2024. In deze reactie wordt verwezen naar de aanpas-

³ Kamerstukken II 2024/25, 32 140, nr. 220.

⁴ Kamerstukken II 2024/25, 31 066, nr. 1447.

⁵ Kunde, Kosten en Keuzes, Evaluatie 30%-regeling, extraterritoriale kostenregeling & partiële buitenlandse belastingplicht 2016–2022, SEO Economisch Onderzoek, Amsterdam, juni 2024

⁶ Kamerstukken II 2023–2024, 36 418, nr. 145

⁷ Kamerstukken II 2023/24, 36 418, nr. 150

singen in de expatregeling in het Belastingplan 2025 en de overwegingen voor de toekomst ten aanzien van de ETK-regeling.

Uw vaste Kamercommissie Financiën heeft verzocht om een aanvullende reactie op het rapport. Deze reactie treft u in de bijlage aan.

De Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit, Belastingdienst en Douane,
T. van Oostenbruggen

REACTIE OP VERZOEK VASTE COMMISSIE FINANCIËN EERSTE KAMER, EVALUATIE 30% REGELING EN EXTRATERRITORIALE KOSTEN REGELING SEO**Aanleiding**

Op 25 oktober 2023 is bij de behandeling van het Belastingplan 2024 in de Tweede Kamer het amendement van het lid Omtzigt c.s.⁸ aangenomen. Dit amendement regelt dat per 1 januari 2024 het bedrag dat forfaitair kan worden beschouwd als een vergoeding voor de extra kosten die een werknemer maakt omdat hij vanuit het buitenland in Nederland komt werken (extraterritoriale kosten), niet langer een vast percentage van maximaal 30% bedraagt, maar per 20 maanden afbouwt van 30%, naar vervolgens 20% en ten slotte 10% (hierna: 30-20-10-regeling).

Op 12 december 2023 is tijdens de behandeling van het Belastingplan 2024 in de Eerste Kamer de motie van de leden Geerdink en Moonen⁹ ingediend die de regering verzoekt om de voorgenomen evaluatie van de 30%-regeling naar voren te halen en op basis van deze evaluatie met een alternatief voorstel in het Belastingplan 2025 te komen dat minder schadelijk uitpakt voor de economie.

In antwoord op de motie Geerdink en Moonen hebben wij de onderzoekers van SEO gevraagd of zij vervroegd, versneld en uitgebreid onderzoek wilden doen naar de doeltreffendheid en doelmatigheid van de 30%-regeling.

De evaluatie van de 30%-regeling stond gepland voor 2025. Als gevolg van de motie Geerdink en Moonen is deze naar voren gehaald en vervroegd uitgevoerd in de eerste helft van 2024. Hiertoe is de aanbestedingsprocedure versneld doorlopen en heeft SEO het onderzoek uitgevoerd in ongeveer de helft van de tijd die normaal gesproken staat voor een evaluatie.

Het door SEO uitgevoerde onderzoek is ook uitgebreid doordat niet alleen de 30%-regeling is geëvalueerd, maar ook de aanverwante extraterritoriale kostenregeling en de keuzeregeling partiële buitenlandse belastingplicht. Daarnaast was niet alleen de motie Geerdink en Moonen onderwerp van onderzoek, maar ook de motie Hermans en Omtzigt¹⁰. Deze motie 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.

Belangrijkste conclusies expatregeling*Gebruik van de regeling*

Het gebruik van de expatregeling (voorheen: 30%-regeling) nam in de onderzochte periode fors toe, vanwege de wereldwijde toename in internationale arbeidsmigratie. Het onderzoek laat zien dat gebruikers van de expatregeling voor een groter aandeel hoogopgeleid, gepromoveerd, onder de 35 jaar, kinderloos en man zijn, vergeleken met andere werknemers. Ze hebben gemiddeld een hoger inkomen, vaker een vast contract en werken vrijwel allemaal voltijds. Qua herkomstland komt de grootste groep gebruikers van de expatregeling uit India (15%), gevolgd

⁸ Kamerstukken II 2023/2024, 36 418, nr. 63

⁹ Kamerstukken I 2023–2024, 36 418, Z

¹⁰ Kamerstukken II 2023–2024, 36 410, nr. 15

door Turkije (6%), Italië en Groot-Brittannië (beiden 5%). De onderzoekers constateren dat de spreiding over landen heel breed is.

Hoogte ET-kosten

Op basis van enquête-onderzoek concludeert SEO dat de gemiddelde hoogte van ETK 9% van het bruto loon is. Dit is inclusief de groep die in de door SEO gehouden enquêtes aangeeft in het geheel geen ETK te maken. Tijdens de voorgaande evaluatie van de expatregeling kwamen de onderzoekers van Dialogic uit op een percentage van 29%.¹¹ Dialogic concludeerde dit op basis van een ETK-model dat onder meer CBS Microdata gebruikte om de enquêteresultaten aan te vullen. SEO heeft aangegeven dat het verschil in resultaten volgt uit de verschillende methoden van onderzoek.

Constant forfait

De onderzoekers van SEO concluderen dat een constant forfait beter aansluit bij de kostenontwikkeling en lagere uitvoeringslasten heeft dan een forfait dat afbouwt met de verblijfsduur.

SEO heeft geen bewijs gevonden dat de ETK verminderen gedurende de verblijfsduur van de werknemers in Nederland; een gedachte die ten grondslag lag aan de 30-20-10-regeling.

SEO concludeert voorts dat de 30-20-10-regeling voor inkomende werknemers reden kan zijn om, zeker in het latere deel van de looptijd van de expatregeling, over te stappen van de forfaitaire regeling naar de ETK-regeling die administratief veel bewerklijker is voor werknemers, werkgevers en de Belastingdienst.

Aantrekken kennismigranten

De versoering van de expatregeling naar een 30-20-10-regeling zou, rekening houdende met het effect van eerdere versoeringen, leiden tot een daling van het aantal kennismigranten dat naar Nederland zou komen om hier te werken. Uit interviews met werkgevers leidt SEO af dat het aannemelijk is dat de functies waar de gebruikers van de expatregeling in werken niet volledig ingevuld kunnen worden met het binnenlandse arbeidsaanbod.

Het onderzoek van SEO laat ook zien dat de Nederlandse werkgevers op de internationale arbeidsmarkt voor kenniswerkers moeten concurreren met bedrijven in andere landen. Versoeringen van de expatregeling hebben een direct effect hebben op de mogelijkheid van Nederlandse bedrijven om internationale talenten te werven. Met de expatregeling neemt Nederland momenteel een middenpositie in, in de vergelijking van de belastingdruk na toepassing van de regeling (zie figuur 3.33 van het rapport).

Vestigingsklimaat

SEO geeft aan dat het aannemelijk is dat een versoering van de expatregeling een negatieve invloed heeft op het investeringsniveau van bedrijven in Nederland. Dit geldt met name voor internationaal opererende bedrijven die bedrijfsactiviteiten makkelijk naar het buitenland kunnen verplaatsen. Uit het onderzoek blijkt dat de expatregeling een belangrijke factor is om in Nederland te (blijven) ondernemen. Ook blijkt

¹¹ Evaluatie 30%-regeling, Dialogic, Utrecht, 1 juni 2017

dat de versobering van de 30%-regeling effect heeft op de keuze om in Nederland te blijven ondernemen (zie figuur 3.30 van het rapport).

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 (onder meer vanwege een te beperkt aanbod in Nederland). De meeste bedrijven die gebruikmaken van de regeling voldoen aan deze criteria (zie tabel 3.4 van het rapport). Zij zijn namelijk vooral actief in de zakelijke dienstverlening en ICT. Deze bedrijven hebben met name kenniswerkers in dienst waarvan een derde tot twee derde uit het buitenland komt.

Bijdrage aan de economie

Uit berekeningen van SEO blijkt dat de 30%-regeling meer belastingopbrengsten oplevert dan dat de regeling kost. Gemiddeld is de 30%-regeling jaarlijks goed voor € 128,5 miljoen netto belastingopbrengsten. Het positieve effect van de regeling op de instroom van kennismigranten levert budgettair meer op dan dat de regeling kost doordat de gebruikers minder belasting betalen. In deze berekening is nog geen rekening gehouden met indirecte effecten. De 30%-regeling leidt namelijk indirect ook tot meer omzetbelasting door de bestedingen van de kenniswerkers, meer werkgelegenheid in Nederland door een grotere vraag van de kenniswerkers naar diensten en hogere lonen voor andere werknemers als gevolg van kennis-spill-overs. Ten slotte draagt de arbeidsinzet van de kenniswerkers die gebruik maken van de regeling bij aan het oplossen van maatschappelijk uitdagingen, zoals de energietransitie en de overgang naar een circulaire economie. De expatregeling heeft volgens SEO een zeer bescheiden effect op de woningmarkt.

Salarisnorm

De salarisnorm is, volgens onderzoekers van SEO, een passende invulling van het deskundigheidsvereiste. De salarisnorm scheidt volgens hen duidelijkheid en heeft een positieve invloed op de uitvoerbaarheid van de regeling. Het toevoegen van een opleidingseis zou weinig verschil maken, aangezien 97% van de gebruikers van de doelgroep hoogopgeleid is.

Belangrijkste conclusies ETK-regeling

De ETK-regeling is volgens SEO deels doeltreffend door niet-gebruik. De regeling werkt goed voor het vergoeden van bijvoorbeeld 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.

SEO schat het aantal ETK-gebruikers dat in 2022 naar Nederland kwam op 26.115. Dit aantal is stijgende gedurende de onderzoeksperiode (figuur 4.2 van het rapport). Het budgettair beslag van de regeling wordt door SEO geschat tussen € 92 miljoen en € 219 miljoen.

SEO geeft in haar rapport aan dat gesprekspartners in het kader van het onderzoek aangeven dat de meeste gebruikers van de ETK-regeling het minimumloon verdienen wanneer ze naar Nederland komen. Verreweg de meeste gebruikers van de ETK-regeling hebben een tijdelijk contract en werken in de uitzendsector en de landbouw. Deze sectoren hebben een

convenant met de Belastingdienst dat voorziet in administratieve lastenverlichting 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. Het grootste deel van de gebruikers van de ETK-regeling is afkomstig uit Oost-Europa.

Het aantal extra arbeidsmigranten dat primair door de ETK-regeling naar Nederland komt is volgens SEO zeer beperkt. SEO stelt dat de administratieve lasten die gepaard gaan met het aantrekken van buitenlandse werknemers (zoals extra wervingskosten in het buitenland) niet opwegen tegen het premievoordeel vanuit de ETK-regeling. Dit sluit echter niet uit dat aanpassing/afschaffing van de ETK-regeling bij kan dragen aan het minder voordelig maken van de inzet van buitenlandse arbeidskrachten via verlaging van het premievoordeel voor werkgevers. Volgens SEO komen buitenlandse arbeidsmigranten veeleer naar Nederland vanwege het (veel) hogere Nederlandse (minimum)loon in vergelijking met hun thuisland (veelal Oost-Europa), en andere gunstige arbeidsvoorwaarden in Nederland. Dat sluit niet uit dat de onbelaste vergoeding van de ETK-regeling wel een component vormt die bijdraagt aan een hoger nettoloon. Via deze weg vermindert aanpassing/afschaffing van de ETK-regeling voor de aanbodkant van arbeidsmigratie de aantrekkelijkheid van het (blijven) werken in Nederland.

Er zijn beperkte signalen van oneigenlijk gebruik. In de praktijk is oneigenlijk gebruik vooral het gevolg van het gebrek aan huurprijzbescherming voor tijdelijke huisvesting. Ten aanzien van de onderwerpen die door SEO zijn onderzocht, zijn er vrijwel geen signalen van misbruik door de toepassing van de ETK-regeling, omdat toepassing van de regeling leidt tot aanvullende controle.

Doordat de ETK-regeling maar voor een deel van de werknemers (vanwege niet-gebruik) beperkt doeltreffend is, is hij door SEO geëvalueerd als beperkt doelmatig. Het niet-gebruik maakt dat het fiscaal ongelijke speelveld nog deels van kracht is.

SEO heeft onderzoek gedaan naar het gebruik van de ETK-regeling door ingekomen werknemers. Uitgaande werknemers (bijvoorbeeld Nederlandse diplomaten die naar het buitenland gaan) zijn niet in het onderzoek meegenomen.

Belangrijkste conclusies keuzeregeling partiële buitenlandse belastingplicht

Ongeveer een kwart van de gebruikers van de 30%-regeling maakte ook gebruik van de partiële buitenlandse belastingplicht. De partiële buitenlandse belastingplicht is ook een stimulerende maatregel, met als doel het voorkomen van een hogere (dubbele) heffing voor 30%-gebruikers die belastingplichtig zijn in box 2 en/of box 3 zodat het voor die personen aantrekkelijker is om in Nederland te komen werken.

De partiële buitenlandse belastingplicht is niet doeltreffend, omdat het volgens de onderzoekers niet aannemelijk is 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 waarschijnlijk dat een beperkte groep met een hoog inkomen en een hoog vermogen door afschaffing van de partiële buitenlandse belastingplicht wel wordt belemmerd om naar Nederland te komen. Doordat de werking niet doeltreffend is, is de partiële buitenlandse belastingplicht ook niet doelmatig. 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.

Samenvatting eindoordelen SEO

	Doeltreffend	Doelmatig
30%-regeling	Ja	Deels
Partiële buitenlandse belastingplicht	Nee	Nee
ETK-regeling	Deels	Beperkt

Aanbevelingen

Toetsingskader fiscale regelingen

SEO concludeert dat de drie geëvalueerde regelingen een heldere probleemstelling hebben, er noodzaak bestaat voor overheidsingrijpen, het te bereiken doel helder en eenduidig is geformuleerd en een financieel instrument de voorkeur geniet boven een niet-financieel instrument. Deze conclusies nopen derhalve niet tot aanpassingen door het kabinet.

Constant forfait

SEO geeft in het rapport aan dat een constant forfait beter aansluit bij de kostenontwikkeling en lagere uitvoeringslasten heeft dan een forfait dat afbouwt met de verblijfsduur.

SEO heeft geen bewijs gevonden voor een afbouw van ETK met de verblijfsduur, zoals is verondersteld bij de voorheen geldende 30-20-10-regeling. Bovendien werd verwacht dat mensen bij handhaving van de 30-20-10-regeling zouden overstappen naar de ETK-regeling, vooral vanaf de stap van 20% naar 10% (i.e. de laatste 20 maanden). Dit zou een sterke stijging van de administratieve lasten betekenen voor werknemers, werkgevers en de Belastingdienst.

Het kabinet heeft aan deze aanbeveling van SEO uitvoering gegeven door in de Tweede nota van wijziging bij het Belastingplan 2025¹² in de expatregeling een vast forfait te herintroduceren (in 2025 en 2026 30% en vanaf 2027 27%).

Salarisnorm

SEO beschouwt de salarisnorm als een passende invulling van het deskundigheidsvereiste in de expatregeling. De invulling van het deskundigheidsvereiste middels een salarisnorm vanaf 2012 heeft een positief effect gehad op de instroom van kennismigranten door het scheppen van duidelijkheid. Ook heeft de salarisnorm de uitvoerbaarheid van de regeling verbeterd, omdat het toetsen van de werkelijke deskundigheid voor 2012 niet goed mogelijk was voor de Belastingdienst en in rechtszaken.

SEO beveelt niet aan om de salarisnorm te verhogen, omdat dat zou leiden tot een minder goede aansluiting op de arbeidsvraag van werkgevers.

¹² Kamerstukken II 2024–2025, 36 602, nr. 41

Bovenstaande is voor het kabinet aanleiding geweest om de salarishnorm in zijn bestaande vorm in stand te houden en niet over te gaan tot een meer materiële invulling van het deskundigheidsvereiste, maar de salarishnorm wel te verhogen om daarmee invulling te geven aan de aanscherping van het deskundigheidsvereiste waar in de motie Hermans/Omtzigt¹³ om wordt verzocht.

Partiële buitenlandse belastingplicht

SEO beoordeelt de partiële buitenlandse belastingplicht als niet doeltreffend en niet doelmatig. Het afschaffen van de partiële buitenlandse belastingplicht beperkt de instroom vrijwel niet. Met uitzondering wellicht van een beperkte groep hoog-vermogenden, maakt de expatregeling het werken in Nederland voor kenniswerkers nog steeds voldoende aantrekkelijk. Het kabinet ziet derhalve geen reden om de afschaffing van de partiële buitenlandse belastingplicht via het amendement Grinwis c.s.¹⁴ (deels) terug te draaien.

IBO Arbeidsmigratie

Op dit moment vindt er een Interdepartementaal Beleidsonderzoek naar Arbeidsmigratie (IBO Arbeidsmigratie) plaats. In het kader van dit IBO wordt arbeidsmigratie vanuit diverse invalshoeken belicht en worden mogelijke beleidsopties geïnventariseerd. Ook fiscale regelingen, waaronder de expatregeling en de ETK-regeling maken onderdeel uit van het IBO. De resultaten van het IBO worden vóór de zomer 2025 verwacht.

¹³ Kamerstukken II 2023–2024, 36 410, nr. 15

¹⁴ Kamerstukken II 2023–2024, 36 418, nr. 69