

BELONING & BELASTING



Praktijkgericht vakblad over loonbelasting en sociale verzekeringen

**Beloning & Belasting is een uitgave van
Fiscaal up to Date – onderdeel van Rendement
Uitgeverij BV**

Conradstraat 18
3013 AP Rotterdam
E-mail: redactie@futd.nl

Hoofdredacteur

J.H.P.M. Raaijmakers,
Belastingadviseur, Raaijmakers Belastingadvies
en Educatie

Redactieraad

Mw. mr. J.W.H. Nietveld,
Nietveld Loonheffingen te Den Helder
Mw. mr. E. van Schie
Titel 10
Mr. R. van Bommel
People Advisory Services EY
Dhr. M. van der Steen LLM
Govers Accountants/Adviseurs te Eindhoven.

Abonnementenadministratie

Rendement Uitgeverij BV
Postbus 27020
3003 LA Rotterdam
Telefoon: (010) 243 39 33
E-mail: info@rendement.nl

Abonnementen

Beloning & Belasting verschijnt 10 keer per jaar. (Proef)abonnementen kunnen ieder moment ingaan, maar slechts worden beëindigd indien uiterlijk twee maanden voor het einde van de abonnements-periode is opgezegd. Zonder of bij niet-tijdige opzegging wordt het abonnement automatisch verlengd met een jaar. Abonnementen worden geacht zakelijk te zijn. Wilt u een particulier abonnement, dan dient u dit binnen één maand na het aangaan van het abonnement aan ons door te geven. Rendement behoudt zich het recht voor om prijzen en inhoud van de algemene voorwaarden te wijzigen. U kunt de volledige algemene voorwaarden nalezen op www.rendement.nl/av.

ISSN 0925-4544

Alle rechten voorbehouden. Geen tekst- en datamining.

Niets uit deze uitgave mag, noch geheel, noch gedeeltelijk, worden overgenomen en/of vermenigvuldigd zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor de gevolgen hiervan.

© Rendement Uitgeverij BV 2025

www.futd.nl

Follow us:



Nadine Reer¹

Expatregeling onder druk: hoe houdbaar is de 30%-regeling?

2025-0209

De 30%-regeling, beter bekend als de Nederlandse expatregeling, is al jarenlang een cruciaal instrument om buitenlandse kennismigranten aan te trekken en in Nederland te behouden. Het regime biedt werkgevers de mogelijkheid om buitenlandse werknemers fiscaal aantrekkelijk te belonen, terwijl werknemers profiteren van een belastingvrije vergoeding van maximaal 30% van hun loon² ter compensatie van extraterritoriale kosten, zoals dubbele woonlasten, extra kosten voor levensonderhoud en reiskosten van en naar het land van herkomst.

Na jaren van stabiliteit staat de regeling inmiddels onder aanzienlijke druk. Het maximale belastingvrije percentage wordt vanaf 2027 verlaagd van 30% naar 27%, salarissenormen worden fors verhoogd, er geldt een WNT-aftopping en de Belastingdienst hanteert steeds striktere interpretaties, zoals bij het einde van de looptijd midden in een maand of de beoordeling van de ingekomen-status. Al deze wijzigingen zijn meer dan een technische aanpassing voor werkgever en werknemer, ze beïnvloeden het Nederlandse vestigingsklimaat. De kernvraag blijft: blijft de 30%-regeling houdbaar en aantrekkelijk voor zowel werkgevers als werknemers?

Huidige 30%-regeling

De 30%-regeling stelt werkgevers in staat om een forfaitaire vergoeding van maximaal 30% van het loon belastingvrij toe te kennen aan werknemers die van buiten Nederland worden aangeworven en voldoen aan specifieke voorwaarden.³ Het doel is het compenseren van zogenoemde extraterritoriale kosten, zoals dubbele huisvestingskosten, extra kosten voor levensonderhoud en reiskosten van en naar het land van herkomst. Als alternatief kunnen werkgevers ervoor kiezen om de werkelijke extraterritoriale kosten (ETK) op declaratiebasis te vergoeden, bijvoorbeeld indien deze hoger zijn dan de forfaitaire 30%-vergoeding of wanneer een werknemer niet aan de voorwaarden voldoet.

De regeling kent een maximale looptijd van vijf jaar en is bedoeld voor werknemers die beschikken over specifieke deskundigheid die schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Toegang tot de regeling hangt af van de volgende voorwaarden:

- De werknemer is vanuit het buitenland aangeworven of naar Nederland uitgezonden.
- De werkgever is in Nederland geregistreerd als inhoudingsplichtige voor de loonheffingen.
- De werknemer heeft in de twee jaar voorafgaand aan de start in Nederland minimaal 150 kilometer van de Nederlandse grens gewoond, met een uitzondering van maximaal acht maanden dichterbij.⁴
- De werknemer beschikt over specifieke deskundigheid, hetgeen wordt ingevuld door salarissenormen: minimaal € 46.660 (2025) voor reguliere werknemers en € 35.468 voor werknemers jonger dan 30 jaar met een kwalificerend masterdiploma.⁵

De 30%-regeling biedt een administratieve vereenvoudiging om buitenlandse werknemers fiscaal aantrekkelijk te belonen en kan tevens worden gezien als een instrument om internationaal talent aan te trekken.

Versoeringen

De 30%-regeling kent een lange geschiedenis van aanpassingen en versoeringen. Zo was in het verleden sprake van een 35%-regeling. Later werd dit percentage verlaagd naar 30%, met een maximale looptijd van tien jaar. Vanaf dat moment zijn stapsgewijs verschillende wijzigingen doorgevoerd, gericht op het aanpassen van de hoogte van het forfait, de looptijd en de voorwaarden van de regeling. Een van de eerste grote aanpassingen in de recente periode was de verkorting van de maximale looptijd van acht naar vijf jaar per 1 januari 2019.

Daarna volgde de veelbesproken versoering van de 30-20-10%-regeling, welke per 1 januari 2024 zou worden ingevoerd. Deze versoering bracht met zich

mee dat werknemers met de 30%-regeling vanaf 2024 voor de eerste 20 maanden maximaal een 30%-nett-overgoeding zouden mogen krijgen. Daarna zou deze vergoeding maximaal 20% bedragen in de volgende 20 maanden en 10% in de laatste 20 maanden van de looptijd. De totale maximale looptijd van vijf jaren bleef onveranderd.⁶

Na politieke en maatschappelijke discussie werd deze versoering in het Belastingplan 2025 grotendeels teruggedraaid. Voor nieuwe ingekomen werknemers blijft het maximale percentage voorlopig 30%, maar vanaf 1 januari 2027 wordt het forfait verlaagd naar 27%.⁷ Voor de tussenliggende jaren 2024, 2025 en 2026 blijft daarmee de 30%-regeling gehandhaafd.

Salarisnormen

In het belastingplan 2025 is tevens opgenomen dat de salarissenormen verder worden verhoogd per 2027 en dat de reguliere norm van € 46.107 naar € 50.436 wordt verhoogd. De verlaagde norm, voor werknemers jonger dan 30 jaar met een kwalificerende masterdiploma, wordt verhoogd van € 35.048 naar € 38.338. Alle bedragen zijn van het prijspeil 2024 en zullen worden geïndexeerd. Deze stijging is fors, maar ligt mogelijk beter in lijn met het minimale salarisvereiste voor het kennismigrantenvizum en sluit aan bij de discussie over harmonisatie van fiscale en migratieregels en volgt wat mij betreft tevens de indexatie van reguliere salarissen. De uiteindelijke salarissenormen voor 2027 zijn nog niet definitief vastgesteld, net zoals (ten tijde van het schrijven van dit artikel) de normen voor 2026, deze laatste worden naar verwachting in december 2025 gepubliceerd.

Aftopping WNT-norm

De aftopping van de 30%-regeling geldt per 1 januari 2023 voor werknemers die een brutoloon ontvangen boven de WNT-norm (in de volksmond ook wel de Balkenende-norm genoemd).

De 30%-regeling kan enkel worden toegepast op het brutoloon tot aan deze WNT-norm (voor 2025: € 246.000). Wordt de 30%-regeling in een kalenderjaar bij meerdere inhoudingsplichtigen toegepast, dan gebeurt er iets vreemds met de aftopping, waardoor per saldo sprake is van een belastingvrije vergoeding van meer dan 30% van het WNT-normbedrag. Het navolgende voorbeeld illustreert dit.⁸

Voorbeeld

Werknemer X werkt in één kalenderjaar voor twee werkgevers. Bij inhoudingsplichtige A geldt de 30%-regeling in de loontijdvakken januari en februari (2/12 van het jaar), en bij inhoudingsplichtige B van februari tot en met december

(11/12 van het jaar). De maximale onbelaste expatvergoeding bedraagt:

- Voor werkgever A: $2/12 \times 30\% \times \text{WNT-norm} = 2/12 \times 30\% \times € 246.000 = € 12.300$
- Voor werkgever B: $11/12 \times 30\% \times \text{WNT-norm} = 11/12 \times 30\% \times € 246.000 = € 67.650$

Het totaal van beide werkgevers komt daarmee op € 79.950, wat 32,5% van de WNT-norm is.

Dit voorbeeld laat zien hoe de tijdsgelange herrekening praktisch wordt toegepast bij een wisseling van werkgever binnen hetzelfde kalenderjaar. De aftopping geldt per inhoudingsplichtige, waardoor het totaal op jaarbasis voor de werknemer boven 30% kan uitkomen zolang elk van de werkgevers de regeling correct heeft toegepast.

Daarnaast geldt overgangsrecht specifiek voor de aftopping van de 30%-regeling voor werknemers bij wie de 30%-regeling uiterlijk in het laatste loontijdvak van 2022 is toegepast. Voor hen blijven de oude regels voor de 30%-regeling van kracht en geldt de aftopping dus niet.

Overgangsrecht

Voor ingekomen werknemers bij wie vóór 2024 de 30%-regeling (in het laatste loontijdvak van 2023) is toegepast, geldt overgangsrecht. Voor hen blijft tot het einde van de maximale looptijd het oorspronkelijke forfaitaire percentage van 30% gelden, alsook de toen geldende (geïndexeerde) salarissenormen.

Voor werknemers die vanaf 1 januari 2024 kwalificeren als ingekomen werknemer voor de expatregeling en vanaf die datum (of later) een beschikking hebben, blijft het forfaitpercentage tot 2027 maximaal 30%; vanaf 2027 wordt dit percentage verlaagd naar maximaal 27%. Voor deze groep geldt wel dat de huidige salarissenormen van kracht blijven, ook na 2027.

Voor werknemers die vanaf 1 januari 2025 of later kwalificeren als ingekomen werknemer, geldt vanaf 2027 het nieuwe, verhoogde salarissenormniveau. In de jaren 2025 en 2026 geldt voor deze laatste groep het forfait van 30% in combinatie met de huidige salarissenormen.⁹

Ook in gevallen waarin correctieaangiften over deze tijdvakken (december 2022 respectievelijk 2023) worden ingediend, kan het overgangsrecht in specifieke gevallen van toepassing zijn. Deze specifieke gevallen staan opgenomen in het Besluit correctie 30%-regeling van 21 december 2023.¹⁰

Hieronder kort een schematische weergave van het overgangsrecht (salarissenormen, onder voorbehoud van indexatie).

Toepassing 30%-regeling	2025 en 2026	2027 en verder
Uiterlijk op 31 december 2023 en eerder	30% en huidige salarismnorm	30% en huidige salarismnorm
Vanaf 1 januari 2024	30% en huidige salarismnorm	27% en huidige salarismnorm
Vanaf 1 januari 2025 en verder	30% en huidige salarismnorm	27% en nieuwe salarismnorm

30%-regeling toepassen vooruitlopend op beschikking Belastingdienst

In hetzelfde besluit zijn situaties opgenomen waarin de werkgever, onder bepaalde voorwaarden, alvast vooruitlopend op de afgifte van een 30%-beschikking van de Belastingdienst de 30%-regeling mag toepassen:

- Gedurende de aanvraagperiode voor de 30%-regeling mag de werkgever al vooruitlopend hierop de 30%-regeling in de aangifte loonheffingen toepassen. Wordt de beschikking 30%-regeling toch niet afgegeven voor de gevraagde periode, dan moeten de aangiften loonheffingen worden gecorrigeerd.
- Kiest de werkgever ervoor om de 30%-regeling vooruitlopend op de beslissing van de Belastingdienst niet toe te passen, dan mogen de loonaangiften over de loontijdvakken achteraf worden gecorrigeerd voor de periode waarin volgens de beschikking recht bestaat op de 30%-regeling.
- Als een afgegeven beschikking wordt herzien door een nieuwe beschikking, die (deels) ziet op reeds verstreken loontijdvakken, dan mag de werkgever de 30%-regeling over deze loontijdvakken alsnog toepassen door correctieberichten in te dienen.

Voorbeeld herziening

Stel, een werkgever vraagt voor een nieuwe werknemer de 30%-regeling aan met een looptijd van vijf jaar, ingaande op 1 januari 2022. De Belastingdienst geeft echter per abuis een beschikking af met een looptijd van slechts vier jaar, eindigend op 31 december 2025.

In januari 2026 ontdekt de werkgever deze fout en dient een verzoek tot herziening in. Omdat uit de oorspronkelijke feiten blijkt dat de werknemer recht heeft op de volledige looptijd van vijf jaar, herstelt de Belastingdienst de beschikking. Er wordt vervolgens een nieuwe beschikking afgegeven met de juiste einddatum: 31 december 2026.

Let wel, bovenstaande uitgangspunten gelden alleen als uit de arbeidsrechtelijke afspraken blijkt dat de werkgever een 30%-vergoeding heeft toegekend en

aan alle overige voorwaarden van de 30%-regeling is voldaan. Doorgaans wordt dit opgenomen in een addendum bij de arbeidsovereenkomst, waarin een zogenoemde "glijclausule" is opgenomen. Uit deze clausule blijkt onder andere dat het fiscale loon met terugwerkende kracht mag worden gecorrigeerd om te voldoen aan de toepasselijke salarismnorm, mocht de beschikking toch niet worden afgegeven.

Partiële buitenlandse belastingplicht

Per 1 januari 2025 is de mogelijkheid om te kiezen voor partiële buitenlandse belastingplicht vervallen. Werknemers met een 30%-regeling werden onder deze faciliteit voor de inkomstenbelasting behandeld als buitenlands belastingplichtigen, voor box 2- en box 3-inkomsten, met als gevolg dat de inkomsten uit een aanmerkelijk belang in een buitenlandse vennootschap in Nederland buiten de heffing konden blijven. Datzelfde gold voor inkomsten uit sparen en beleggingen, met uitzondering van in Nederland gelegen onroerend goed. Door de afschaffing is de ingekomen werknemer vanaf 2025 volledig binnenlands belastingplichtig, waardoor box 2- en box 3-inkomsten regulier moeten worden aangegeven. Voor werknemers die uiterlijk ultimo 2023 de 30%-regeling genoten, geldt een overgangstermijn. Voor hen vervalt de partiële buitenlandse belastingplicht pas per 1 januari 2027.

Indien een werknemer met de 30%-regeling tevens aanmerkelijkbelanghouder is in een buitenlandse entiteit, kan het vervallen van de partiële buitenlandse belastingplicht significante fiscale gevolgen hebben. De verkrijgingsprijs van het aanmerkelijk belang wordt daarbij vastgeklemd op het moment van feitelijke immigratie naar Nederland; er wordt géén "step-up" toegekend bij het vervallen van de regeling. Dit kan ertoe leiden dat een waardeestijging over meerdere jaren in Nederland in box 2 belast wordt.

Voorbeeld

Een werknemer met een 30%-regeling immigrereert in juli 2023 naar Nederland. Hij heeft een aanmerkelijk belang in een in België gevestigde vennootschap. Op het moment van immigratie in juli 2023 hebben de aandelen een waarde van € 100.000. In 2027 zijn deze aandelen € 160.000 waard. Vanaf het vervallen van de partiële buitenlandse belastingplicht (voor veel werknemers: 1 januari 2027) wordt de gehele waardeestijging van € 60.000 belast in Nederland, ook al vond een deel van die waardeaan groei plaats in eerdere jaren waarin nog sprake was van partiële buitenlandse belastingplicht.

Bij een box 2-tarief van 24,5% tot € 67.804 en 31% daarboven (tarieven 2025) kan deze waardeestijging dus leiden tot een belastingheffing van maximaal 31% over € 60.000 (€ 18.600).

Evaluatierapport

Uit het recente evaluatierapport¹¹ van het ministerie van Financiën blijkt dat de 30%-regeling effectief is in het aantrekken van kennismigranten en daarmee bijdraagt aan het Nederlandse vestigingsklimaat, zonder buitensporige budgettaire kosten. Het rapport benadrukt dat de regeling vooral goed functioneert in sectoren met grote personeelstekorten (zowel kwantitatief als kwalitatief), zoals ICT, techniek, R&D en medische specialismen.

Tegelijkertijd wordt in het rapport opgemerkt dat de houdbaarheid van de regeling zowel politiek als budgettair steeds meer onder druk staat, waardoor discussie over verdere versobering en afstemming op de kennismigrantenregeling blijft spelen. Het afschaffen van de partiële buitenlandse belastingplicht beperkt de instroom van kennismigranten overigens nauwelijks.

Het fiscale voordeel van de regeling zit voornamelijk in de 30%-vergoeding, die voor de overgrote meerderheid van de kennismigranten hoger is dan de werkelijk gemaakte extraterritoriale kosten en de aanvullende vermogensheffing in Nederland. Het grote aantal aanpassingen aan de regeling, waaronder eerder genoemde versoberingen heeft een negatief effect op het vestigingsklimaat.

Specifieke deskundigheid

Het criterium van specifieke deskundigheid vormt een wezenlijk onderdeel van de 30%-regeling. In de praktijk wordt deze deskundigheid vrijwel volledig afgeleid uit de salariscriteria die de Belastingdienst hanteert. Sinds de herziening van de 30%-regeling in 2012 gelden de salariscriteria als objectief kader om schaarste of bijzondere expertise vast te stellen, waardoor een inhoudelijke beoordeling van de arbeidsmarktsituatie grotendeels is vervangen door een kwantitatieve toets.

Inmiddels speelt een bredere discussie over de vraag of de toegangseisen van de 30%-regeling moeten worden geharmoniseerd met die van het kennismigrantenvisum. Beide regimes richten zich op hooggekwalificeerde buitenlandse werknemers, maar de visumcriteria liggen systematisch hoger en zijn geënt op Europese migratiekaders.¹² Voorstanders van harmonisatie zien voordelen in uniformiteit en handhaafbaarheid, terwijl tegenstanders betogen dat fiscale doelen wezenlijk verschillen van migratiebeleid en dat volledige gelijkstelling de aantrekkingskracht van Nederland mogelijk verzwakt. De discussie raakt daarmee de vraag of een fiscale regeling dezelfde drempels moet kennen als een migratieregeling wanneer zij vrijwel dezelfde doelgroep bedienen.¹³

Kennisgroepstandpunten

De kennisgroepstandpunten van de Kennisgroep Loonheffingen binnen de Belastingdienst spelen voor de Belastingdienst een belangrijke rol bij de interpretatie van de 30%-regeling, waarbij doorgaans wordt benadrukt dat de regeling onder strikte voorwaarden moet worden toegepast. In diverse kennisgroepstandpunten is onder meer naar voren gekomen hoe de ingekomen-status, de woonafstand van meer dan 150 kilometer en de correcte invulling van het deskundigheids criterium moeten worden getoetst. Ook heeft de Kennisgroep loonheffingen meerdere malen verduidelijkt hoe de regeling moet worden toegepast bij situaties zoals functiewijzigingen, loonaanpassingen of grensgevallen waarin de looncriteria maar net worden gehaald. Wel benadruk ik dat het slechts de mening van de Belastingdienst is; dat wil zeggen dat dit geen wet is. Uiteindelijk is het de rechter die bepaalt hoe een wettelijke bepaling dient te worden uitgelegd of geïnterpreteerd.

In dit kader licht ik twee onderwerpen uit die in de praktijk regelmatig terugkeren of tot discussie leiden: het kennisgroepstandpunt over artikel 10ea UBLB en einde looptijd 30%-regeling en de behandeling van het box 3-vermogen, weliswaar van de Kennisgroep inkomstenbelasting, maar het hangt samen met het vervallen van de partiële buitenlandse belastingplicht en de 30%-regeling.

Kennisgroepstandpunt artikel 10ea UBLB en einde looptijd 30%-regeling¹⁴

De Kennisgroep loonheffingen van de Belastingdienst stelt dat alleen het loon dat is genoten tijdens de geldige looptijd van de beschikking tot de fiscale grondslag van de expatregeling mag behoren. Concreet betekent dit dat loon dat na afloop van de looptijd wordt uitbetaald, niet in aanmerking komt voor de 30%-regeling. Bij maandlonen, waarbij de looptijd bijvoorbeeld halverwege de maand eindigt, moet het loon pro rata worden verdeeld: alleen het deel dat toerekenbaar is aan werkdagen vóór de aflooptdatum telt mee. Als het niet mogelijk is om het loon specifiek toe te rekenen, kan een breuktoerekening worden gebruikt op basis van het herleidingsvoorschrift voor de loontijdvakken van artikel 25 Wet LB 1964. Vindt salarisbetaling in de betreffende maand plaats nadat de 30%-looptijd is verstreken, dan is de 30%-regeling in het geheel niet toe te passen over de betreffende maand, zo luidt het standpunt van de Kennisgroep.

Werkgevers moeten extra alert zijn bij uitbetalingen aan het einde van de looptijd van de 30%-regeling en er desgewenst voor zorgen dat deze plaatsvinden voordat de looptijd is verstreken.

Kennisgroepstandpunt partiële buitenlandse belastingplicht¹⁵

Een ander relevant kennisgroepstandpunt betreft de toerekening tussen partners van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen (box 2 en box 3) aan een partieel buitenlandse belastingplichtige. Het gaat daarbij dus om fiscale partners waarbij één van de twee partners onder de 30%-regeling valt. De Kennisgroep stelt dan dat eerst de individuele inkomensbestanddelen van beide fiscale partners moeten worden bepaald en dat daaruit vervolgens de gezamenlijke grondslagen worden berekend en volledig worden toegerekend aan de partieel buitenlandse belastingplichtige. Op basis daarvan zou deze toerekening niet tot een lager belastbaar inkomen leiden dan wanneer diezelfde bestanddelen aan een binnenlandse partner zouden worden toegerekend.

Dit standpunt is echter zeer recent opnieuw bijgesteld. De Belastingdienst heeft namelijk aangekondigd dat deze interpretatie tot en met belastingjaar 2026 niet zal worden toegepast, omdat deze afwijkt van het bestaande beleid en van de uitvoeringspraktijk.¹⁶ Sinds jaar en dag was het namelijk gangbare praktijk dat gemeenschappelijke box 3-vermogensbestanddelen eerst werden toegerekend aan de partner met de 30%-regeling, waarna deze kon opteren voor de partiële buitenlandse belastingplicht. Hierdoor viel het box 3-vermogen in de praktijk veelal buiten de Nederlandse heffing. Het nieuwe kennisgroepstandpunt zou met terugwerkende kracht een eind hebben gemaakt aan deze toepassing en leidde tot stevige kritiek vanuit de fiscale adviespraktijk, mede omdat het tot aanzienlijke extra box 3-heffing zou kunnen leiden. Door het opschorten van de toepassing heeft het standpunt voor de praktijk geen gevolgen meer tot en met 2026. Vanaf 1 januari 2027 vervalt het overgangsrecht en daarmee ook de mogelijkheid om nog langer voor de partiële buitenlandse belastingplicht te kunnen kiezen.

Vergoeden extraterritoriale kosten

Een belangrijk alternatief voor de 30%-regeling is het vergoeden van werkelijke extraterritoriale kosten (ETK), zoals dubbele huisvestingskosten, verhuissuitgaven of extra kosten voor levensonderhoud.¹⁷ Werkgevers kunnen met ingang van 1 januari 2023 per jaar een keuze maken: zij kunnen de 30%-regeling toepassen of de werkelijke ETK onbelast vergoeden. Dit alternatief kan aantrekkelijk zijn wanneer de werkelijke kosten hoger zijn dan het forfait of wanneer een werknemer niet voldoet aan de salaris- of afstandscriteria van de regeling.

Tegelijkertijd voorziet het Belastingplan 2026 in een versoering van deze ETK-regeling: bepaalde kosten

kunnen vanaf 2026 niet langer onbelast worden vergoed.¹⁸ Het gaat specifiek om extra kosten van levensonderhoud die ontstaan doordat het prijspeil in Nederland hoger is dan in het land van herkomst, zoals gas, water, licht en andere nutsvoorzieningen, en om extra privégesprekskosten met het land van herkomst. Werkgevers dienen hier rekening mee te houden bij het bepalen van onbelaste vergoedingen voor buitenlandse werknemers, aangezien deze bedragen vanaf 2026 belast worden en daardoor het netto-effect van ETK-vergoedingen verandert.

Aandachtspunten voor de salarisadministratie

Gezien het grote aantal wijzigingen van de 30%-regeling van de afgelopen jaren en hetgeen ons nog te wachten staat, is het belangrijk om de 30%-regeling goed te monitoren in de salarisadministratie en waar nodig tijdig te corrigeren. Hieronder worden de belangrijkste situaties kort toegelicht:

- Salariscriteria (continue toets)

Het belastbare loon van de werknemer moet gedurende de gehele looptijd van de 30%-regeling voldoen aan de minimale salarismaxima. Dit betekent dat bij loonwijzigingen de 30%-vergoeding opnieuw moet worden getoetst om te waarborgen dat de werknemer in aanmerking blijft komen. Hierbij moet niet alleen worden gelet op aanpassingen in het vaste salaris, maar ook op elementen die het fiscale loon verlagen. Denk bijvoorbeeld aan werknemersbijdragen voor aftrekbare pensioenpremies binnen een bedrijfstakpensioenfondsenregeling, deelname aan een cafetarieregeling of het opnemen van bepaalde verlofvormen. Dergelijke posten kunnen het heffingsloon tijdelijk of structureel verlagen, waardoor de werknemer in één of meerdere loontijdvakken onder de salarismaxima kan uitkomen met mogelijk verlies van de 30%-regeling als gevolg.

- Gedurende het jaar 30 jaar worden

Voor werknemers die tijdens het kalenderjaar de leeftijd van 30 jaar bereiken, geldt tot en met de maand van hun verjaardag het lagere salariscriterium voor werknemers jonger dan 30 jaar met een kwalificerend masterdiploma. Vanaf de maand volgend op hun verjaardag geldt het hogere salariscriterium voor reguliere werknemers.¹⁹ Het forfait moet in de administratie hierop worden aangepast om te voorkomen dat de 30%-vergoeding onterecht te hoog (of te laag) wordt toegepast. De vraag komt hierbij op of het salarispakket automatisch signaleert dat een werknemer de leeftijd van 30 jaar bereikt. Zo niet, dan zal hier handmatig een signalering voor moeten worden ingebouwd.

- *Wisseling van werkgever (ook binnen concern nieuwe aanvraag)*

Bij een overstap naar een andere werkgever, ook binnen hetzelfde concern, is doorgaans een nieuwe beschikking voor de 30%-regeling nodig. Het is belangrijk dat het nieuwe contract binnen drie maanden na het einde van de eerdere tewerkstelling wordt getekend;²⁰ bij perioden van inactiviteit, zoals *garden leave*, kan het recht op de 30%-regeling vervallen. Zonder een tijdige nieuwe beschikking vervalt de 30%-regeling, wat gevolgen kan hebben voor zowel de nettobeloning van de werknemer als voor de toepassing van de partiële buitenlandse belastingplicht.

- *Uitdiensttreding halverwege de maand of over de jaargrens*

Wanneer een werknemer halverwege een maand of het jaar uit dienst treedt, moet de 30%-regeling pro rata worden berekend. Alleen het loon dat toerekenbaar is aan de periode waarin de 30%-regeling geldt, mag worden meegenomen in de vrijstelling. Daarbij mag de 30%-regeling nog voor één maand na uitdiensttreding worden toegepast, mits dit correct in de loonadministratie wordt verwerkt.

- *Einde looptijd 30%-regeling*

Het kennisgroepstandpunt over artikel 10ea UBLB benadrukt dat alleen het loon tot de aflooptdatum van de beschikking in aanmerking komt voor de vrijstelling; loon dat wordt genoten na afloop van de beschikking valt hierbuiten.

Een nauwkeurige registratie en voortdurende toetsing van deze aandachtspunten draagt bij aan een correcte toepassing van de 30%-regeling en zorgt voor een salarisadministratie in lijn met fiscale wet- en regelgeving. Bovendien voorkomt een correcte toepassing van de regeling een hoop discussie met werknemers.

Tot slot

De discussie over verdere versobering van de 30%-regeling is nog lang niet afgerond. De regeling staat voortdurend onder druk: kortere looptijd, lager

forfait, afschaffing partiële buitenlandse belastingplicht, indexering salarissen, WNT-aftopping en strikte toepassing door de Belastingdienst illustreren de voortdurende veranderingen.

Op 2 oktober 2025 nam de Tweede Kamer een motie aan om opnieuw naar mogelijke beperkingen te kijken. Werkgevers en werknemers doen er goed aan de wijzigingen scherp te volgen, administratieve processen zorgvuldig in te richten en het netto-effect helder te communiceren aan de werknemers.

De vraag blijft: hoe kan Nederland de 30%-regeling blijven inzetten om internationaal talent aan te trekken? Blijft het 30%-instrument houdbaar, of komt er straks een 28,5%-regeling? Is de houdbaarheidsdatum van de expatregeling al in zicht?

Noten:

1. N.J. Reer LLM is als loonheffingspecialist werkzaam bij Govers Accountants/Adviseurs te Eindhoven.
2. Per 1 januari 2023 is het loon voor de 30%-regeling afgetoet op de WNT-norm.
3. Art. 10ea UBLB 1965.
4. Art. 10e UBLB 1965.
5. Art. 10eb UBLB 1965.
6. Art. 10ea, lid 1, onderdeel a UBLB 1965 [versie 2025].
7. Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. #1 en Kamerstukken II 2025/26, 36812, nr. #1.
8. Zie <https://kennisgroepen.belastingdienst.nl/publicaties/kg04120255-expat-regeling-aftopping-wisseling-van-werkgever/>
9. Tweede nota van wijziging Belastingplan 2025, notanummer 2024-0000472369 en kamerstuk 36602, nr. 41.
10. Besluit correctie 30%-regeling, BWBR0049189.
11. Kunde, kosten en keuzes: Evaluatie 30%-regeling, extraterritoriale kostenregeling & partiële buitenlandse belastingplicht 2016-2022 (SEO-rapport 2024-78).
12. Kamerstukken II 2024/25, 29861, nr. 163 – Kamerbrief Verkenning aanscherping kennismigrantenregeling, 4 juli 2025.
13. Kamerstukken II 2024/25, 36602, nr. 87, Voorstel-amendement koppeling salarissenorm expatregeling aan kennismigrantenregeling.
14. Zie <https://kennisgroepen.belastingdienst.nl/publicaties/kg04120236-expat-regeling-einde-looptijd/>.
15. Zie <https://kennisgroepen.belastingdienst.nl/publicaties/kg202202521-toerekening-gemeenschappelijke-inkomensbestanddelen-aan-partieel-buitenlandse-belastingplichtige/>.
16. Zie <https://kennisgroepen.belastingdienst.nl/publicaties/kg202202521-toerekening-gemeenschappelijke-inkomensbestanddelen-aan-partieel-buitenlandse-belastingplichtige/>.
17. Art. 31a, lid 2, aanhef en letter e Wet LB 1964.
18. Wetsvoorstel Belastingplan#2026, Kamerstukken II#2025/26, 36812, nr. #1.
19. Besluit Loonheffingen, extraterritoriale werknemers; 30%-regeling, BWBR0033855.
20. Artikel 10ed UBLB 1965.