

# Vermogenden profiteren nog steeds van de 30%-regeling

Mw. mr. D. Nijkamp en mw. mr. F.J.P. de Vos van Steenwijk

Er is veel te doen geweest rondom de 30%-regeling de laatste tijd. Dit gunstige regime voor expats is behoorlijk aangescherpt. De regeling is behalve voor expats ook zeer aantrekkelijk voor vermogende particulieren die zich in Nederland wensen te vestigen en dat blijft zo, ook na de recente wijzigingen betogen mr. Diane Nijkamp en mr. Fiona de Vos van Steenwijk.

Vermogende particulieren die vanuit het buitenland naar Nederland verhuizen, kunnen onder voorwaarden kwalificeren voor de 30%-regeling, met als groot voordeel dat voor hen dan een partiële buitenlandse belastingplicht van toepassing is. Daardoor is in feite geen box 3-heffing verschuldigd. Inkomen uit sparen en beleggen waar ook ter wereld, kan buiten de heffing blijven gedurende een periode van vijf jaar. Tevens geldt een zeer beperkte belastingplicht in box 2.

Hieronder zullen wij ingaan op de recente wijzigingen en de planningsmogelijkheden die de 30%-regeling nog altijd biedt.

## Partiële buitenlandse belastingplicht

Voor internationale Estate Planning is van groot belang, dat onder de 30%-regeling een partiële buitenlandse belastingplicht van toepassing is<sup>1</sup>. Deze houdt in dat een

werknemer die onder deze regeling valt, binnenlands belastingplichtig is in box 1 voor zijn of haar wereldinkomen, maar dat in box 2 en 3 sprake is van een buitenlandse belastingplicht. Dit betekent concreet dat alleen inkomsten uit een in Nederland gevestigde a.b.-vennootschap of in Nederland gelegen onroerende zaken belast zijn<sup>2</sup>. Alle andere vermogensbestanddelen in box 3 wereldwijd, zoals spaargeld en effecten, blijven onbelast gedurende de looptijd van de regeling. Omdat ook in box 2 een buitenlandse belastingplicht geldt, is het onder toepassing van de 30%-regeling mogelijk om als inwoner van Nederland een aanmerkelijk belang in een buitenlandse vennootschap te vervreemden of liquideren zonder box 2-heffing, mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan. Inkomsten (inclusief dividenden) uit een aanmerkelijk belang in een buiten Nederland gevestigde vennootschap zijn niet belast in box 2 gedurende de looptijd van de regeling.

Diane Nijkamp is fiscalist bij Monterey Tax - Private Clients in Amsterdam, lid van STEP en van het Register Estate Planners. Fiona de Vos van Steenwijk is fiscalist bij De Vos Consultancy in Zürich en lid van STEP.



Daarnaast bestaat de mogelijkheid van het toerekenen van vermogen van de fiscale partner aan een persoon op wie de 30%-regeling van toepassing is. Al met al kan de 30%-regeling zo tot een enorme belastingbesparing in box 2 en 3 leiden.

### Toerekenen vermogen fiscale partner

Als iemand zelf niet voldoet aan de eisen voor toepassing van de 30%-regeling, maar zijn of haar fiscale partner wel, bestaat de mogelijkheid om toch te profiteren van de regeling. Dit kan door vermogensbestanddelen toe te rekenen aan de partner op wie de regeling van toepassing is. De regels voor toerekening van inkomsten tussen fiscale partners, zijn gewoon van toepassing op ingekomen werknemers die werkzaam zijn onder de 30%-regeling<sup>3</sup>. Zo is het mogelijk dat een persoon met een relatief laag inkomen een dienstbetrekking in Nederland aangaat onder de 30%-regeling (mitsuiteraard aan de minimum salariseis wordt voldaan, waarop wij later nog zullen ingaan) en dat daardoor de fiscale partner van deze persoon die miljoenen aan vermogen bezit, gedurende vijf jaar geen box 3-heffing betaalt.

In Nederland woonachtige natuurlijk personen op wie de 30%-regeling van toepassing is en hun fiscale partners, kwalificeren als inwoner van Nederland onder artikel 4, eerste lid van de Nederlandse belastingverdragen en zijn gerechtigd tot de voordelen van die verdragen<sup>4</sup>. Voor personen met de Amerikaanse nationaliteit gelden afwijkende regels<sup>5</sup>.

### Voorwaarden van de 30%-regeling

De 30%-regeling is een overeenkomst tussen een werkgever en een werknemer, welke op verzoek kan worden toegepast. De voorwaarden om te kwalificeren voor de 30%-regeling zijn dat sprake is van een dienstbetrekking, dat de werknemer is geworven uit het buitenland door een Nederlandse werkgever en dat sprake is van een specifieke deskundigheid die deze werknemer bezit<sup>6</sup>. Deze deskundigheid moet schaars zijn op de Nederlandse arbeidsmarkt. Om op een praktische wijze te toetsen of aan deze specifieke deskundigheid voldaan

wordt, is een salariseis ingevoerd. In 2019 moet het belastbare loon van een ingekomen werknemer minimaal € 37.743 bedragen<sup>7</sup>. Als de 30%-regeling wordt toegekend, mag een korting op het belastbare loon van 30% worden toegepast, waardoor in feite slechts 70% van het loon belast wordt. Omdat de werknemer moet worden geworven uit het buitenland en cruciaal is dat de arbeidsovereenkomst tot stand komt terwijl men nog niet in Nederland woont, is het belangrijk dat voorafgaand aan de immigratie een zorgvuldige planning plaatsvindt.

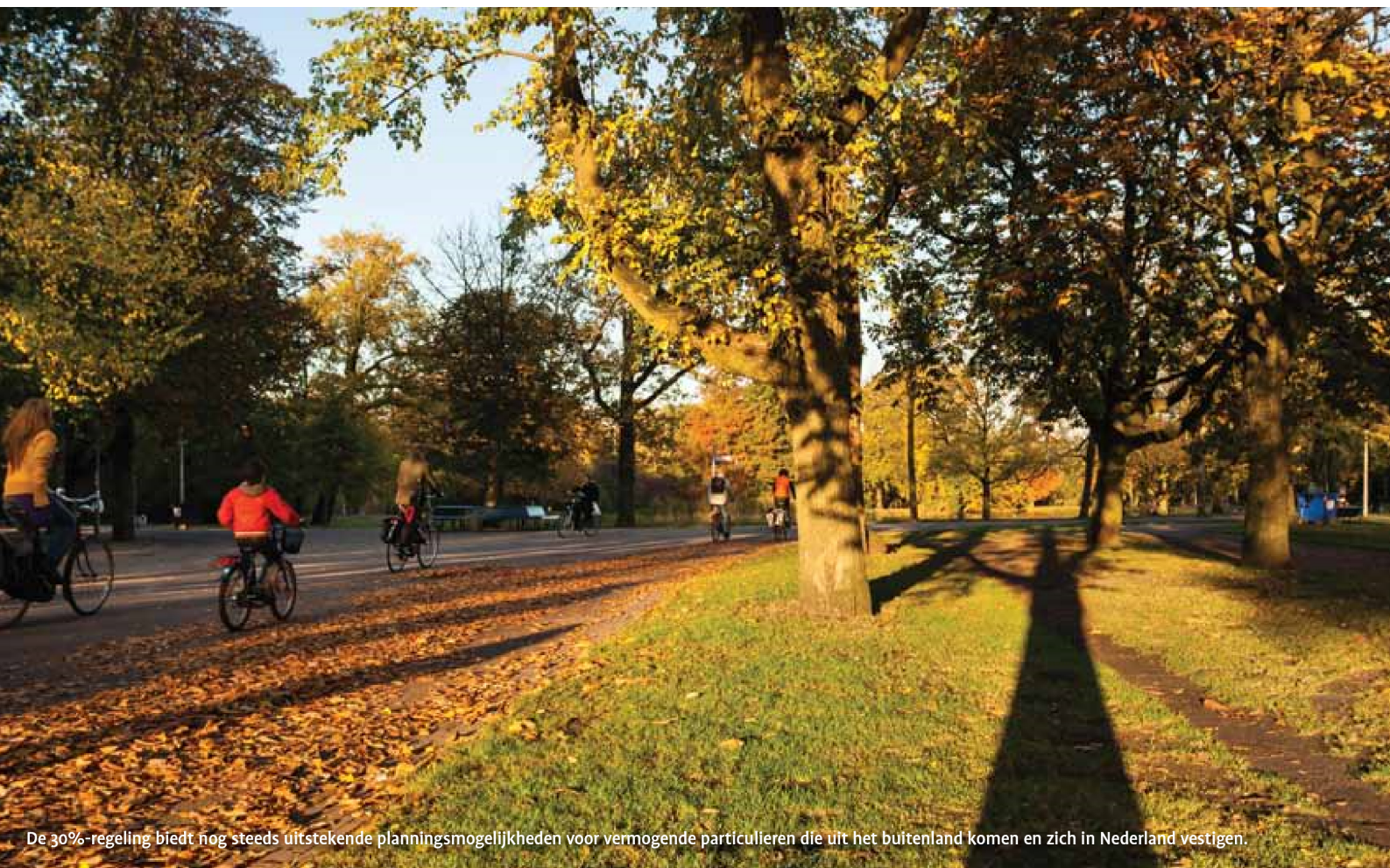
De Nederlandse nationaliteit is op zich geen probleem voor de 30%-regeling

### Langer dan 25 jaar weg uit Nederland

Een onderdeel van de 30%-regeling dat voor veel Nederlanders roet in het eten gooit, is de beperking dat een werknemer minimaal 25 jaar weg moet zijn uit Nederland om voor de regeling in aanmerking te kunnen komen. Op de looptijd van de regeling van vijf jaar worden alle eerdere perioden van verblijf of tewerkstelling in Nederland minder dan 25 jaar geleden, in mindering gebracht. Het hebben van de Nederlandse nationaliteit is op zich geen belemmering voor toepassing van de 30%-regeling, zo lang iemand dus maar minimaal 25 jaar weg is uit Nederland. Voor korte perioden van vakantie of familiebezoek is een uitzondering gemaakt<sup>8</sup>. Indien de partner van de Nederlander een buitenlandse nationaliteit heeft en kan kwalificeren voor de 30%-regeling, zijn er in sommige gevallen wel weer mogelijkheden, zoals hierboven omschreven.

### 30%-regeling bij eigen B.V.

Voordat een vermogende particulier die gebruik wil gaan maken van de 30%-regeling zich in Nederland vestigt, dient sprake te zijn van een dienstbetrekking bij



De 30%-regeling biedt nog steeds uitstekende planningsmogelijkheden voor vermogende particulieren die uit het buitenland komen en zich in Nederland vestigen.

een Nederlandse werkgever. De Belastingdienst keurt in de praktijk goed dat de 30%-regeling wordt toegepast op een dienstbetrekking bij een eigen (actieve) B.V. Volgens dient de 30%-regeling te worden aangevraagd bij de Belastingdienst op gezamenlijk verzoek van de B.V. als werkgever en (de partner van) de vermogende particulier als werknemer. Er is terugwerkende kracht mogelijk tot vier maanden na aanvang van de dienstbetrekking. Indien iemand eerst naar Nederland komt en later probeert de 30%-regeling alsnog aan te vragen, al dan niet bij een eigen B.V., zal de regeling in beginsel geweigerd worden. De volgorde van de te nemen stappen in het begeleiden van een vermogende particulier die zich onder de 30%-regeling in Nederland wenst te vestigen, luistert dus nauw.

### Recente wijzigingen

De 30%-regeling is veel in het nieuws geweest het afgelopen jaar. Met name de verkorting van de looptijd van acht jaar naar vijf jaar, ook voor bestaande gevallen, heeft (terecht) heel wat stof doen opwaaien. De aanleiding voor de recente aanscherping van de 30%-regeling is een rapport geweest uit 2016 van de Algemene Rekenkamer over

de noodzaak en efficiëntie van de 30%-regeling en een daaropvolgende evaluatie van onderzoeksbureau Dialogic met aanbevelingen. Wat verder concreet veranderd is, is dat met ingang van 1 januari 2019 een uitgebreider aanvraagformulier dient te worden gebruikt, waarbij bijvoorbeeld bewijs moet worden meegestuurd dat de dienstbetrekking tot stand is gekomen voordat een werknemer naar Nederland is gekomen. Bovendien moet iedere ingekomen werknemer nu aantonen dat hij of zij in het buitenland heeft gewoond gedurende meer dan 16 van de 24 maanden voorafgaand aan de ingangsdatum van de regeling. Hiervoor dienen bankafschriften met pinbetalingen en bankopnames, of energienota's over elk van die 17 maanden overgelegd te worden. Ook zou een uittreksel met in- en uitschrijvingsbewijzen uit het lokale bevolkingsregister kunnen volstaan, of een huurcontract mét betalingsbewijzen van de huur. Tot slot wordt genoemd een overzicht van het gebruikersdeel van de gemeentelijke belastingen van de werknemer in zijn of haar voormalige woonplaats. Sinds 2012 is bepaald dat iemand die minder dan 150 km van de Nederlandse grens woonde voorafgaand aan de dienstbetrekking in Nederland, niet meer in aanmerking kan komen voor de 30%-regeling<sup>9</sup>. Ondanks rechtszaken aangespannen bij

het Europese Hof van Justitië waarbij gesteld werd dat de 150-km grens in strijd zou zijn met EU-recht, heeft deze eis stand gehouden.

## Immigratie-fictie bij einde 30%-regeling

Bij het einde van de 30%-regeling geldt niet langer een buitenlandse belastingplicht voor box 2 en box 3. Voor de inkomsten in deze boxen ontstaat een onbeperkte binnenlandse belastingplicht op het moment dat de 30%-regeling eindigt, waar in box 1 al sprake van was. Fiscaal wordt het binnenlands belastingplichtig worden in box 2 en box 3, nadat eerder sprake was van een buitenlandse belastingplicht, feitelijk behandeld als een immigratie. In box 3 vindt een tijdsevenredige berekening plaats van de verschuldigde heffing als gedurende het belastingjaar een binnenlandse belastingplicht ontstaat<sup>10</sup>. In box 2 zal voor buitenlandse a.b.-vennootschappen een step-up voor de verkrijgingsprijs moeten worden aangevraagd op het moment van 'immigratie'.

Doordat voor veel belastingplichtigen de 30%-regeling abrupt zal eindigen per 31 december 2020<sup>11</sup> als gevolg van de verkorting van de looptijd, zullen op korte termijn veel 'immigratie-aangiften' moeten worden voorbereid. Ook is fiscale planning voorafgaand aan het volledig binnenlands belastingplichtig worden in box 2

en box 3 aan te raden. Te denken valt aan de verkoop van buitenlandse a.b.-aandelen, het inbrengen van vermogen in een Nederlandse a.b.-vennootschap en vooroverleg met de fiscus over de fiscale behandeling van buitenlandse trusts of andere doelvermogens.

## Conclusie

Al met al biedt de 30%-regeling in Nederland nog steeds uitstekende planningsmogelijkheden voor vermogende particulieren die uit het buitenland komen en zich hier vestigen. Gedurende vijf jaar is in feite geen box 3 of box 2-heffing van toepassing onder de partiële buitenlandse belastingplicht voor de personen op wie de 30%-regeling van toepassing is én hun fiscale partners. Mede met Brexit in het vooruitzicht kan de 30%-regeling voor veel vermogende personen fiscaal heel interessant zijn. Een zorgvuldige planning voordat men naar Nederland komt is onontbeerlijk<sup>12</sup>. Ook zal door het abrupt eindigen van veel bestaande 30%-regelingen door de ingevoerde beperking van de looptijd veel begeleiding nodig zijn bij het opstellen van 'immigratie-aangiften', omdat het eindigen van de 30%-regeling als een fictieve immigratie wordt gezien voor box 2 en box 3.

Hier is een mooie taak weggelegd voor de internationale Estate Planner.

## Noten

- 1 Art. 2.6 Wet IB 2001 jo. artikel 11 Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001.
- 2 Art. 7.7 Wet IB 2001 vermeldt ook nog rechten die op onroerende zaken betrekking hebben, dan wel rechten op aandelen in de winst van een onderneming waarvan de leiding in Nederland is gevestigd.
- 3 Zie tevens het antwoord op vraag 1 in onderdeel 2 van het Besluit van 21 oktober 2005, nr. CPP2005/2378M.
- 4 In de op verzoek te verstrekken woonplaatsverklaring wordt echter in sommige gevallen nadrukkelijk vermeld dat slechts ter zake van het inkomen uit werk en woning in box 1 sprake is van onbeperkte binnenlandse belastingplicht (geclausuleerde woonplaatsverklaring).
- 5 Het eerste lid van artikel 4 NL-VS belastingverdrag stelt dat personen met de VS nationaliteit geacht worden inwoner van de VS te zijn.
- 6 Art. 10e e.v. Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.
- 7 Indien een salaris wordt overeengekomen van € 53.918, kan 30% belastingvrij belastingvrij worden uitbetaald, waardoor een belastbaar loon van € 37.743 overblijft. Er gelden uitzonderingen voor promovendi en jongeren met een Mastertitel.

- 8 Er geldt een uitzondering van jaarlijks 20 werkdagen en jaarlijks 6 weken (+ eenmalig drie aaneengesloten maanden) familiebezoek of vakantie op basis van art. 10ef Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965.
- 9 Het gaat om 150 km hemelsbreed, waardoor iemand voorheen woonachtig in Brussel of Luxemburg niet langer kan kwalificeren voor de 30%-regeling, maar iemand uit Parijs of Londen wel.
- 10 Art. 7.7 lid 4 Wet inkomstenbelasting 2001.
- 11 Voor bestaande 30%-regelingen is een overgangsregeling van toepassing:
  - Einddatum van de beschikking in 2019 of 2020: einddatum op beschikking is nieuwe einddatum
  - Einddatum van de beschikking in 2021, 2022 of 2023: 31 december 2020 is nieuwe einddatum
  - Einddatum van de beschikking in 2024 of later: einddatum op de beschikking minus 3 jaar is nieuwe einddatum.
- 12 Mogelijk valt het begeleiden van vermogende personen bij de 30%-regeling onder de meldingsplicht van de Mandatory Disclosure-richtlijn.