

Ministerie van Financiën

> Retouradres POSTBUS 20201 2500 EE 's-Gravenhage

Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal
Postbus 20018
2500 EA Den Haag

Korte Voorhout 7
2511 CW 's-Gravenhage
POSTBUS 20201
2500 EE 's-Gravenhage
www.rijksoverheid.nl/fin

Ons kenmerk
2025-0000497873

Uw brief (kenmerk)

Datum 15 december 2025
Betreft Vervolgonderzoek trailing tax

Geachte voorzitter,

In de brief van 4 december 2024 over de opvolging van moties en toezeggingen uit het dertigledendebat over een extra belasting voor extreem rijken is mijn ambtsvoorganger ingegaan op de mogelijkheid van een verlengde belastingplicht in de inkomstenbelasting na emigratie (een zogenoemde 'trailing tax'). Deze brief volgde op de moties van de leden Dijk en Maatoug,¹ Idsinga en Van Eijk² en Dassen en Grinwis,³ waarin het kabinet werd verzocht om een dergelijke maatregel nader uit te werken.

In die Kamerbrief is geconcludeerd dat Nederland voor diverse belastingen reeds exitheffingen heeft en dat een trailing tax voor de inkomstenbelasting met name in aanvulling op of op basis van internationale afspraken kan fungeren. Het effect van een trailing tax zou de komende jaren beperkt zijn, omdat Nederland een uitgebreid verdragennetwerk heeft en een trailing tax in beginsel niet geëffectueerd kan worden als er een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is. Aanpassing van een belastingverdrag is – zeker als de wens daarvoor slechts bij een van de twee landen bestaat – vaak lastig en een langdurend proces. Verder is benadrukt dat bij de afweging of invoering van een trailing tax wenselijk is, bepaald moet worden of het doel van de regeling in verhouding staat tot de lasten voor de Belastingdienst en belastingplichtigen.

Mijn ambtsvoorganger heeft daarom toegezegd te onderzoeken in hoeverre er betrouwbare cijfers zijn te geven over de vraag hoeveel personen emigreren, en met welk fiscaal belang, naar een land met geen of een lage belastingheffing waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten, en om de uitvoeringsgevolgen van een trailing tax nauwkeuriger in kaart te brengen. Met deze brief informeer ik uw Kamer over de uitkomsten van dat onderzoek.

Uit het onderzoek blijkt dat het verwachte fiscale belang van een trailing tax beperkt is. De potentiële jaarlijkse opbrengst bedraagt circa €16 tot €38 miljoen, afhankelijk van de gekozen variant en duur van de maatregel. In de praktijk zal de geschatte opbrengst

¹ Kamerstukken II 2023-24, 25087, nr. 331.

² Kamerstukken II 2023-24, 25087, nr. 333.

³ Kamerstukken II 2023-24, 36 600 IX, nr. 23.

mede door gedragseffecten lager uitvallen. De maatregel zou daarnaast grote uitvoeringslasten meebrengen voor de Belastingdienst en belastingplichtigen, evenals een aanzienlijke complexiteit en intensivering van het toezicht. De toepassing van een trailing tax is tijdsintensief, privacygevoelig en vraagt toegang tot betrouwbare informatie, wat vooral bij niet-verdragslanden een grote uitdaging vormt. Daarnaast zal monitoring van dossiers over een langere periode nodig zijn en zal in voorkomende gevallen een waardering moeten plaatsvinden van vermogensbestanddelen die zich in het buitenland bevinden. Tot slot is bij niet-verdragslanden invordering zeer lastig en kostbaar door gebrek aan bijstand bij invordering en complexe buitenlandse invorderingsregels en -beperkingen.

Het is daarom de vraag of een trailing tax in de huidige context een evenwichtige en doelmatige bijdrage zou leveren aan de beoogde doelstelling.

In deze brief zal ik eerst ingaan op de internationale context rondom de belastingheffing van zeer vermogende personen (paragraaf 1). Ik zal daarna nader ingaan op de mogelijke keuzes en doelstellingen van trailing taxes, en op basis daarvan een drietal varianten uitwerken (paragraaf 2). Vervolgens zal ik stilstaan bij de uitkomsten van het onderzoek naar het fiscale belang van een trailing tax (paragraaf 3). In paragraaf 4 besteed ik aandacht aan de uitvoeringsaspecten die bij een trailing tax spelen. In paragraaf 5 vat ik de voorgaande paragrafen samen en ga ik in op mogelijke alternatieven voor een trailing tax.

1. Internationale context belastingheffing zeer vermogende personen

Nederland heeft de afgelopen jaren ingezet op het tegengaan van de mogelijkheden voor multinationale ondernemingen om hun effectieve belastingdruk te verlagen. Ook zeer vermogende personen hebben hiertoe mogelijkheden. Dat komt mede door de mobiliteit van kapitaal en verschillen tussen nationale belastingstelsels op het gebied van inkomstenbelastingen, vermogensbelastingen en erf- en schenkbelastingen. Dit effect wordt versterkt doordat diverse landen fiscale regimes hebben geïntroduceerd om zeer vermogende mensen aan te trekken. Dit kan leiden tot erosie van de belastinggrondslag en afname van het maatschappelijk draagvlak voor belastingen. In navolging van het belasten van multinationale ondernemingen is daarom wereldwijd de maatschappelijke en politieke aandacht voor het belasten van zeer vermogende personen gegroeid. Internationale en Europese samenwerking waarbij wordt ingezet op een gelijk speelveld op het gebied van de belastingheffing van zeer vermogende personen kan grondslaguitholling tegengaan.

Zowel het kabinet Rutte IV als het huidige demissionaire kabinet hebben aangegeven te verkennen of internationale afspraken gemaakt kunnen worden over de belastingheffing van zeer vermogende personen. Nederland stelt zich hier actief op en trekt samen op met gelijkgestemde landen. Daarbij is telkens benadrukt dat het van belang is om de problematiek stapsgewijs en op basis van feiten te onderzoeken, om zo draagvlak voor mogelijke oplossingen te behouden en te vergroten.

Binnen het Inclusive Framework (IF) van de OESO wordt momenteel verkend hoe dit onderwerp gefaseerd en 'evidence based' opgepakt kan worden. Daarnaast heeft Nederland onlangs samen met enkele andere EU-lidstaten het initiatief genomen om fiscaal voordelige regimes voor zeer vermogenden binnen de EU te agenderen.

Omdat deze problematiek net als de belastingheffing van multinationals een belangrijke internationale component heeft, heeft het maken van internationale afspraken de voorkeur omdat deze het meest effectief zijn. In de brief van 4 december 2024 is daarom toegelicht dat een trailing tax vooral gezien moeten worden als een maatregel die in aanvulling op internationale afspraken genomen zou kunnen worden, of ter overbrugging tot die afspraken er zijn.

Ons kenmerk
2025-0000497873

2. Varianten van trailing taxes

2.1 Achtergrond en doelstellingen trailing tax

Een trailing tax betreft een verlengde belastingplicht voor de inkomstenbelasting, waarbij Nederland nog een aantal jaren inkomstenbelasting heft over het inkomen dat ná emigratie wordt genoten. Een trailing tax beoogt te voorkomen dat zeer vermogende personen via emigratie hun wereldwijde belastingdruk substantieel kunnen verlagen. Een trailing tax zou bijvoorbeeld vormgegeven kunnen worden als een inwonerschapsfictie na emigratie. In de brief van 4 december 2024 is toegelicht dat een trailing tax in beginsel alleen geëffectueerd kan worden richting landen waarmee geen belastingverdrag is gesloten.

Een trailing tax moet onderscheiden worden van een exitheffing. Bij een exitheffing wordt bij emigratie belasting geheven over de vermogensaanwas dan wel het inkomen dat in de periode voor emigratie is opgebouwd in het land van waaruit geëmigreerd wordt. Op de meeste elementen van het inkomen past Nederland al exitheffingen toe.

Variaties van trailing taxes zijn van toepassing in Duitsland, Finland, Spanje, Portugal en Frankrijk. Voor een uitgebreidere beschrijving van deze trailing taxes verwijs ik naar de brief van 4 december 2024.

Land van aankomst

Bestaande trailing taxes worden doorgaans toegepast richting landen met een gunstiger belastingstelsel, maar hoe deze landen worden bepaald verschilt per maatregel. De Spaanse trailing tax is bijvoorbeeld alleen van toepassing op vastgestelde niet-coöperatieve jurisdicties. De Duitse trailing tax kijkt daarentegen naar de feitelijke belastingdruk in het land van bestemming en is van toepassing als de te betalen belasting meer dan een derde lager is dan in Duitsland het geval was geweest voor een alleenstaande met een jaarinkomen van €77.000. De trailing tax van Frankrijk ziet alleen op Monaco. Bij de keuze richting welke landen de maatregel van toepassing is, speelt mede de vraag of de trailing tax bedoeld is om specifieke jurisdicties te raken, of dat het bedoeld is alle gevallen waarin lage belastingdruk ontstaat aan te pakken.

Tegenbewijsregeling

Binnen trailing taxes kan onderscheid gemaakt worden tussen regelingen die alleen van toepassing zijn als de emigrant een bepaalde binding behoudt met het land van emigratie, en regelingen waarbij een dergelijke binding niet vereist is (zuivere trailing

taxes). De regelingen van Finland en Duitsland behoren tot de eerste categorie, en de trailing taxes van Spanje, Portugal en Frankrijk tot de tweede categorie.

Ons kenmerk
2025-0000497873

Als de emigrant een bepaalde binding behoudt met het oude woonland, ook als hij daar niet meer woonachtig is, kan daarin een grotere rechtvaardiging worden gezien om na emigratie het individu te blijven behandelen als binnenlands belastingplichtige. Een dergelijke maatregel zou daarnaast schijnemigraties moeten tegengaan. De rechtvaardiging van een trailing tax die niet een dergelijke binding vereist ligt in de veronderstelling dat de verdiensten van de emigrant (deels) te danken zijn aan de publieke voorzieningen waar hij in zijn oude woonland gebruik van heeft kunnen maken. Het oude woonland zou dan het recht hebben om deze verdiensten te belasten als die nergens of tegen een veel lager tarief worden belast. Zo kan een trailing tax functioneren als een 'minimumbelasting' voor oud-inwoners. Een bijkomende rechtvaardiging kan liggen in de preventie van fiscaal-gemotiveerde emigraties.

Een optie zou zijn om een tegenbewijsregeling op te nemen voor de gevallen waarin iemand vanwege legitieme redenen naar een land verhuist. De bestaande trailing taxes kennen niet een dergelijke tegenbewijsregeling.

Doelgroep

Ten slotte worden de eerdergenoemde bestaande trailing taxes in beginsel toegepast op alle emigranten. Als de doelstelling van deze belasting is om enkel zeer vermogende emigranten te raken, dan dient de maatregel ook enkel op deze doelgroep van toepassing te zijn. De maatregel zou daarnaast ook van toepassing kunnen zijn op emigranten met een hoog inkomen. Een dergelijke afbakening van een trailing tax tot personen vanaf een bepaald vermogen of inkomen komt internationaal nog niet voor en zou dus nieuw zijn. Gezien het verloop van de maatschappelijke en politieke discussie in Nederland en de bewoordingen van de moties is dat wel de variant die eerder is uitgewerkt en waarvan nu het fiscale belang is onderzocht.

2.2 Mogelijke varianten trailing tax

In de Kamerbrief van 4 december 2025 staat voor de uitwerking van een trailing tax per element beschreven welke keuzes gemaakt kunnen worden. Door de verschillende combinaties zijn een groot aantal varianten denkbaar. Deze zijn mede afhankelijk van het doel van de maatregel, zoals hierboven beschreven.

Hieronder worden, zoals ik heb toegezegd in het tweeminutendebat Internationale Fiscaliteit van 11 september 2025, drie mogelijke varianten uitgewerkt. In alle drie de varianten wordt de maatregel niet toegepast bij strijdigheid met een relevant belastingverdrag en wordt eventueel in het buitenland betaalde belasting verrekend met de Nederlandse belastingschuld. De keuze voor varianten A en B is ingegeven door de strekking van de moties die ziet op de doelgroep zeer vermogende personen. Variant C is ruimer vormgegeven omdat internationaal gezien een trailing tax alleen voor zeer vermogenden nog niet voorkomt. In dit onderdeel wordt nog niet ingegaan op de uitvoeringsgevolgen van de verschillende varianten. Die worden in paragraaf 4 toegelicht.

Variant A – Maatregel gericht op personen met een hoog inkomen en/of vermogen en een lage effectieve belastingdruk

- Doelgroep: emigranten met een inkomen boven het bezoldigingsmaximum uit de Wet normering topinkomens (WNT) of met een vermogen boven een vermogensdrempel gebaseerd op de top 1% hoogste vermogens in Nederland. De maatregel wordt alleen toegepast als de emigrant de Nederlandse nationaliteit heeft en in de tien kalenderjaren voorafgaand aan emigratie ten minste vijf jaren in Nederland woonde.
- Land van aankomst: de maatregel wordt toegepast indien het nominale inkomstenbelastingtarief in het land van aankomst 10% of minder is of als er een fiscaal voordelig regime van toepassing is.
- Binding: geen binding met Nederland vereist.

Deze optie richt zich op Nederlanders met een hoog inkomen of vermogen die emigreren naar landen waar hun inkomsten tegen een tarief van maximaal 10% worden belast. Deze variant komt het meest overeen met de strekking van de moties.⁴ De trailing tax die onderzocht is op het fiscale belang in paragraaf 3 is gebaseerd op deze variant.

Variant B – Maatregel gericht op Nederlandse personen met een hoog vermogen en een lage belastingdruk die nog een substantiële band met Nederland houden

- Doelgroep: emigranten met een vermogen boven een vermogensdrempel gebaseerd op de top 1% hoogste vermogens in Nederland. De maatregel wordt alleen toegepast als de emigrant de Nederlandse nationaliteit heeft en in de tien kalenderjaren voorafgaand aan emigratie ten minste vijf jaren in Nederland woonde.
- Land van aankomst: de maatregel wordt toegepast als de te betalen inkomstenbelasting in het land van bestemming meer dan een derde lager is dan in Nederland het geval was geweest.
- Binding: toepassing vervalt als de emigrant kan aantonen geen essentiële banden meer te hebben met Nederland. Op basis van nader vast te stellen criteria wordt vastgesteld wanneer dergelijke banden geacht worden aanwezig te zijn.

Deze variant heeft een beperktere doelgroep dan variant A omdat alleen naar de omvang van het vermogen van emigranten wordt gekeken. Daarnaast blijven emigraties waarbij de betrokkene zich duurzaam losmaakt van Nederland in deze variant in beginsel buiten de reikwijdte. Dit element is vergelijkbaar met de Duitse en Finse trailing taxes. De landenmaatstaf is in deze variant ruimer dan variant A, omdat per geval een vergelijking van de feitelijke belastingdruk plaatsvindt. Eventueel zou van een bepaalde standaardsituatie met bijvoorbeeld een verondersteld standaardinkomen uitgegaan kunnen worden voor de vergelijking met de Nederlandse belastingdruk. Dit is vergelijkbaar met de Duitse regeling.

Variant C – Brede doelgroep met vaste landenlijst

- Doelgroep: alle emigranten. De maatregel wordt alleen toegepast als de emigrant de Nederlandse nationaliteit heeft en in de 25 kalenderjaren voorafgaand aan emigratie ten minste 10 jaren in Nederland woonde.
- Land van aankomst: de maatregel geldt uitsluitend voor een bij ministeriële regeling vast te stellen lijst van landen met geen of zeer lage belastingheffing.

⁴ Kamerstukken II 2023-24, 25087, nr. 331. Kamerstukken II 2023-24, 25087, nr. 333. Kamerstukken II 2023-24, 36 600 IX, nr. 23.

- Binding: geen binding met Nederland vereist.

Ons kenmerk
2025-0000497873

Deze optie heeft een veel bredere doelgroep dan varianten A en B maar een beperkte landenmaatstaf. De maatregel zou toegepast worden op alle Nederlandse emigranten, ongeacht hun vermogen of inkomen, indien zij lang genoeg in Nederland gewoond hebben. Deze variant vereist geen effectieve belastingdrukvergelijking per geval, maar gaat uit van een jaarlijks vastgestelde lijst van laagbelastende landen. Een dergelijke lijst kan diplomatiek gevoelige consequenties hebben, zeker als de lijst niet gebaseerd zou worden op een bestaande lijst van de EU of OESO. De huidige EU lijst van laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden is echter minder geschikt in deze context, omdat de lijst primair met het oog op de winstbelasting is opgesteld en niet de inkomstenbelasting. Daardoor staan de bepaalde landen met fiscale regimes voor zeer vermogende personen niet op deze lijst.

2.3 Alternatief: nieuwe exitheffing richting laagbelastende landen

Een mogelijk alternatief voor een trailing tax zou kunnen zijn om via een vorm van een exitheffing het emigreren naar een laagbelastend land te ontmoedigen. Een dergelijke heffing zou aangrijpen bij het moment vóór emigratie en kan – afhankelijk van de vormgeving – in beginsel verenigbaar zijn met belastingverdragen. Daarmee zou een dergelijke exitheffing mogelijk effectiever kunnen zijn dan een trailing tax. Op de meeste elementen van het inkomen past Nederland al exitheffingen toe. In theorie zou voor een nieuwe exitheffing bijvoorbeeld kunnen worden gedacht aan een regeling waarbij zeer vermogende personen die emigreren naar een laagbelastend land aan een exitheffing worden onderworpen die wordt berekend over het vermogen op het moment van vertrek. Dit zou in zekere zin aansluiten bij een achterliggende gedachte van een trailing tax, namelijk dat inkomen dat genoten wordt na emigratie een connectie kan hebben met in Nederland opgebouwd vermogen of activiteiten, en daarom in de Nederlandse belastingheffing kan worden betrokken wanneer dat inkomen anders buiten de heffing zou blijven. Deze en andere aspecten vergen echter nadere verkenning en beoordeling.

3. Fiscaal belang trailing tax

Naar aanleiding van de toezegging van de toenmalige staatssecretaris heeft de Belastingdienst intern onderzoek verricht naar de vraag hoeveel personen emigreren, en met welk fiscaal belang, naar een land met geen of een lage belastingheffing waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten. Voor de berekening van het fiscaal belang is gebruikgemaakt van de vijf meest recente aangiften voorafgaand aan het jaar van emigratie in 2022 en 2023. Dit zijn de meest recente belastingjaren waarvoor de belastingaangiften compleet zijn.

Bij dit onderzoek zijn een aantal technische uitgangspunten gekozen om inzicht te verkrijgen in de omvang van het aantal emigranten en het mogelijke fiscale belang. Hierbij is variant A in paragraaf 2.2 als uitgangspunt genomen. Deze uitgangspunten betreffen echter één mogelijke vormgeving van een trailing tax, en ook andere keuzes zijn mogelijk.

Het onderzoek spitst zich toe op personen die in de tien kalenderjaren voorafgaand aan het jaar van emigratie (in 2022 en 2023) minstens vijf belastingjaren binnenlands belastingplichtig voor de inkomstenbelasting waren. Zij moeten daarnaast een

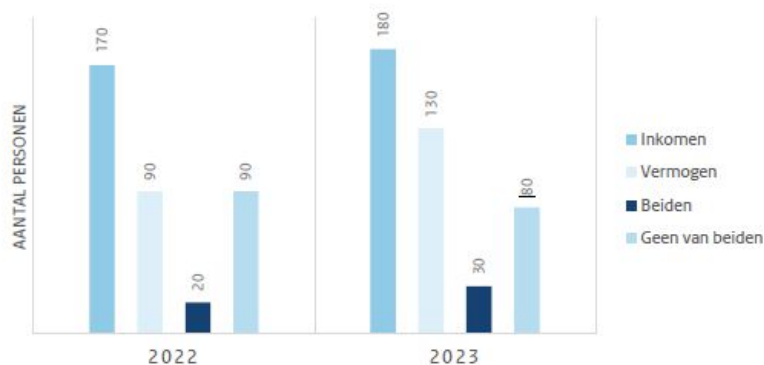
gemiddeld inkomen (in de afgelopen drie jaar) hebben dat boven het bezoldigingsmaximum (Wet Normering Topinkomens) ligt of een gemiddeld vermogen hebben dat behoort tot de top 1% hoogste vermogens in Nederland. In het geval van een fiscaal partnerschap is dit bedrag gedeeld door twee om tot een individuele waarde te komen.

Ons kenmerk
2025-0000497873

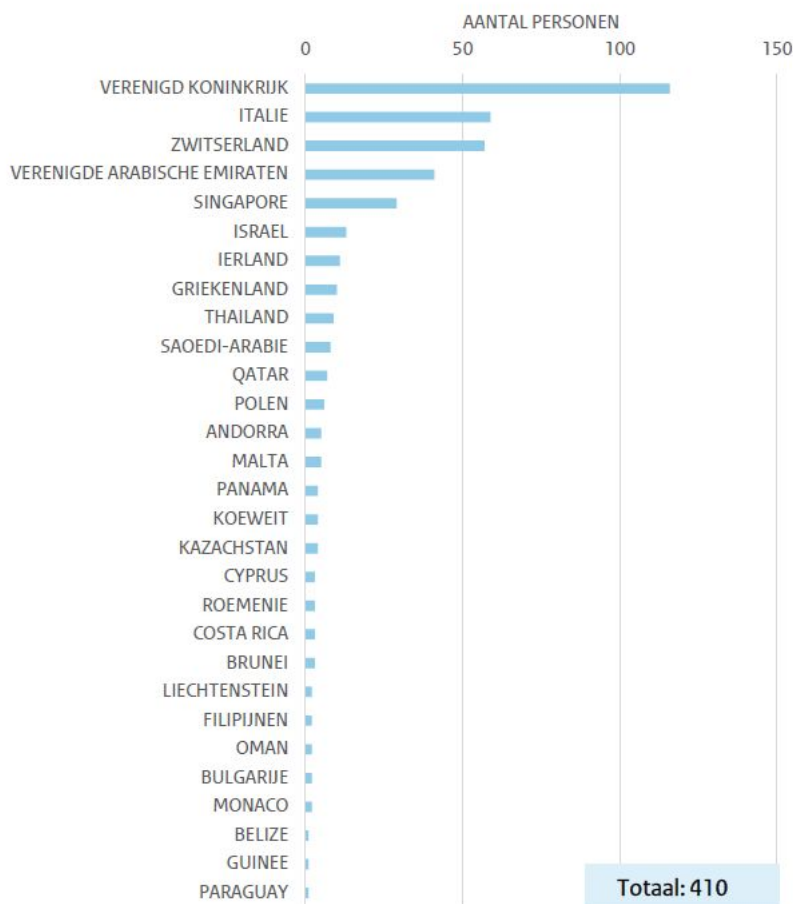
Als (potentieel) laagbelastende landen werden voor dit onderzoek gekwalificeerd landen met (i) in het geheel geen inkomstenbelasting, (ii) een inkomstenbelasting met een toptarief van 10% of minder, of (iii) die een fiscaal voordelig regime hanteren om zeer vermogende personen aan te trekken (inclusief een territoriaal belastingstelsel). Fiscaal voordelige regimes die zijn gericht op het aantrekken van (typen) werknemers (vergelijkbaar met bijvoorbeeld de Nederlandse expatregeling) zijn niet in het onderzoek betrokken, omdat dit doorgaans een andere doelgroep betreft. Voor de berekening van het fiscale belang is rekening gehouden met de mogelijkheid om eventueel in het andere land verschuldigde belasting te verrekenen met de Nederlandse belastingsschuld.

Uit het onderzoek blijkt dat in 2022 370 personen (250 huishoudens) en in 2023 410 personen (300 huishoudens) die tot de doelgroep behoren geëmigreerd zijn naar een (potentieel) laagbelastend land. Dit betreft zowel verdragslanden als niet-verdragslanden. Grofweg 40% van deze groep behoorde in 2023 tot de top 1% meest vermogende Nederlanders. De andere 60% is tot de doelgroep gerekend op basis van hun hoge inkomen of het inkomen/ vermogen van hun partner.

SELECTIE OP BASIS VAN INKOMENS- OF VERMOGENSDREMPEL



Van de emigranten in deze doelgroep ging bijna 70% naar een land met een fiscaal aantrekkelijk regime. De meeste emigranten vertrokken naar het Verenigd Koninkrijk, Italië, Zwitserland, de Verenigde Arabische Emiraten (VAE) en Singapore.



2023

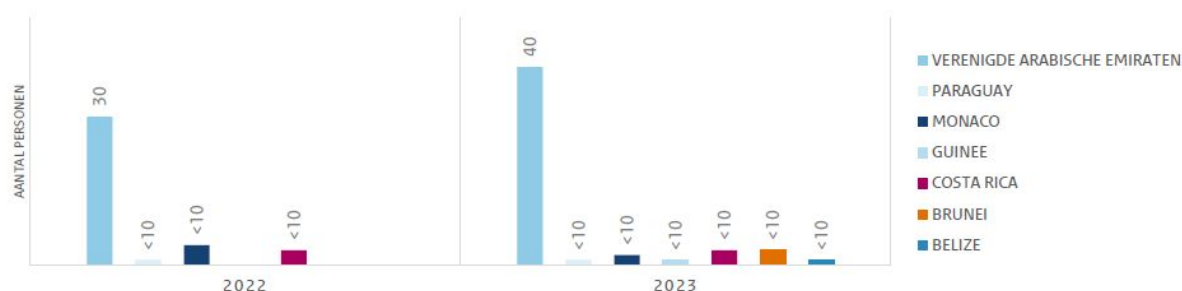
Van de 370 emigranten in 2022, zijn 40 personen verhuisd naar een laagbelastend land waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft dat effectuering van de trailing tax zou voorkomen. Voor 2023 gaat dit om 50 van de in totaal 410 emigranten. Dit betekent dat de trailing tax in bijna 90% van de gevallen strijdig is met een relevant verdrag. Deze 40, respectievelijk 50, emigranten hadden in het jaar van emigratie gezamenlijk een vermogen (in box 1, 2 en 3 samen) van € 135 miljoen, respectievelijk € 98 miljoen. Het deel van de doelgroep dat in 2022 of 2023 naar een verdragsland emigreerde had in het jaar van emigratie gezamenlijk een vermogen van € 1,2 miljard, respectievelijk € 1,3 miljard. Het vermogen van personen die geraakt zouden worden door een trailing tax, is daarmee 7 tot 11% van het totale vermogen van de doelgroep.

Het land waar de meeste emigranten naar toe gaan waar een trailing tax wel geëffectueerd zou kunnen worden is de VAE (30 emigranten in 2022 en 40 emigranten in 2023). Met de VAE is weliswaar een belastingverdrag afgesloten, maar dit biedt in de regel geen verdragsvoordelen aan Nederlanders die naar de VAE zijn geëmigreerd. Dit komt door een bijzondere inwonersbepaling in het verdrag, die bepaalt dat individuen alleen als inwoner van de VAE worden beschouwd als zij daar onderdaan zijn (dat wil zeggen de betreffende nationaliteit hebben). De VAE wordt voor het vervolg van deze brief daarom vanwege eenvoud geclassificeerd als niet-verdragsland. Zowel in

2022 als in 2023 waren er 10 emigranten in de doelgroep die naar een ander laagbelastend land zonder verdrag vertrokken.

Ons kenmerk
2025-0000497873

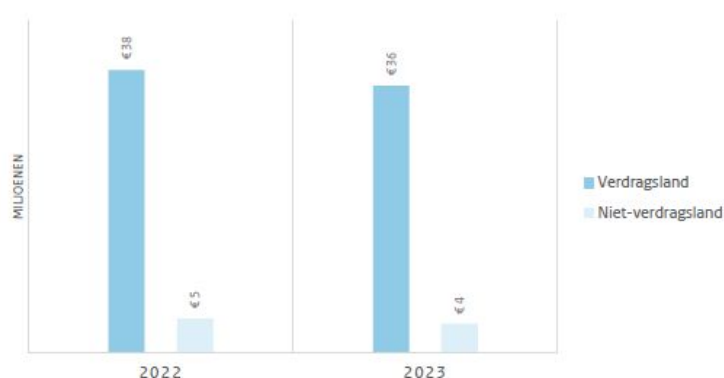
SPREIDING NIET-VERDRAGSLANDEN



De potentiële opbrengst van de trailing tax is berekend op basis van de gemiddelde verschuldigde inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen van de emigrant over de vijf belastingjaren voorafgaand aan emigratie.

Rekening houdend met belastingverdragen, zou de trailing tax per jaar ten aanzien van de emigranten in 2022 €5 miljoen opleveren, en ten aanzien van de emigranten in 2023 €4 miljoen. Dit betekent dat de maatregel afhankelijk van de duur van de maatregel (5 of 10 jaar na emigratie) gebaseerd op de cijfers van 2022 een budgettair belang van € 16 miljoen respectievelijk € 31 miljoen vertegenwoordigt en gebaseerd op de cijfers van 2023 van € 19 respectievelijk € 38 miljoen. Als belastingverdragen geen beperking zouden vormen voor een trailing tax, zou het budgettaire belang ongeveer tien keer zo groot zijn geweest.

VERSCHULDIGDE BELASTING



Deze resultaten zijn uiteraard deels afhankelijk van de gekozen parameters. Zo is voor de vaststelling van de doelgroep bij dit onderzoek een relatief hoge vermogensdrempel gebruikt (gebaseerd op de top 1% meest vermogende Nederlanders), in relatie tot de gekozen inkomensdrempel. Dit blijkt uit het percentage emigranten dat enkel tot de doelgroep is gerekend op basis van het inkomen. Bij een andere vormgeving van een trailing tax kan daarom een andere opbrengst horen.

Desalniettemin zal in de praktijk de verwachte opbrengst van de maatregel lager uitvallen vanwege gedragseffecten, bijvoorbeeld doordat mensen die potentieel onder de regeling zouden vallen emigreren naar landen waarmee Nederland wél een belastingverdrag heeft in plaats van een niet-verdragsland. Daarnaast is het voor de Belastingdienst uitdagend om bij niet-verdragslanden de geformaliseerde belastingschuld te innen, zoals bij de uitvoeringsaspecten nader beschreven wordt.

Ons kenmerk
2025-0000497873

4. Uitvoeringsaspecten trailing tax

2.1 Algemene uitvoeringsaspecten

Een nieuwe heffing, zoals een trailing tax, doet een groot beroep op de uitvoeringscapaciteit van de Belastingdienst. Een trailing tax brengt naar alle waarschijnlijkheid relatief hoge uitvoeringskosten met zich mee in relatie tot het daarmee gemoeide fiscale belang. Ook doet het een groot beroep op de nalevingsinspanning van belastingplichtigen.

In algemene zin geldt dat de heffing en inning van belastingen zeer complex is wanneer belastingplichtigen zich in het buitenland bevinden, tenzij sprake is van vrijwillige betaling. Met name bij niet-verdragslanden is het bovendien zeer lastig en kostbaar om de geformaliseerde belastingschuld te innen vanwege het veelal ontbreken van afspraken over informatie-uitwisseling en bijstand bij invordering en complexe buitenlandse invorderingsregels en beperkingen.

Belastingplichtigen kunnen proberen de werking van een trailing tax te ontwijken door eerst te verhuizen naar een hoger belastend land voordat zij emigreren naar een laagbelastend land. Eventuele antimisbruikregels daartegen maken de toepassing van de trailing tax complexer, mede omdat dan verschillende verhuisbewegingen moeten worden gevolgd. Ook is te verwachten dat belastingplichtigen, ondanks dat er al trailing taxes bestaan in Europa en in de erf- en schenkbelasting, in bezwaar en beroep zullen komen tegen een nieuwe trailing tax in de inkomstenbelasting. Dit zal capaciteit van de Belastingdienst vergen.

Een trailing tax brengt ook administratieve lasten mee voor belastingplichtigen. Afhankelijk van het land van immigratie kunnen zij verplicht zijn om over één belastingjaar in twee landen aangifte te doen, die ieder eigen regels kennen. Belastingplichtigen kunnen daarnaast ervaren dat hun recht op privacy wordt geraakt, indien het voormalige woonland nog enkele jaren informatie blijft verzamelen ter vaststelling van de trailing tax. Tot slot komt daarbij dat elke grens of (extra) voorwaarde bij de toepassing van een trailing tax tot grensverkenning kan leiden. Anderzijds kan een verdergaande afbakening wel gewenst zijn om de maatregel zoveel mogelijk toe te spitsen op de beoogde doelgroep (zie ook onderdeel 2 van deze brief).

Verder is de toepassing van een trailing tax tijdsintensief en zal monitoring van dossiers over een langere periode nodig zijn.

2.2 Vormgeving-afhankelijke uitvoeringsaspecten

De uitvoeringsgevolgen hangen sterk samen met de vormgeving van de trailing tax. Relevante keuzes zijn onder meer het aanknopingspunt van de belastingheffing, de doelgroep, het land van bestemming en de mogelijkheid van tegenbewijs.

Als de doelgroep van de trailing tax wordt beperkt tot emigranten met een zeer hoog vermogen of inkomen, verlaagt dit de uitvoeringslasten voor de Belastingdienst en verkleint dit het aantal belastingplichtigen dat met de trailing tax wordt geconfronteerd. Zoals in paragraaf 2.1 is beschreven, zou een rechtvaardiging van een dergelijk onderscheid erin liggen dat personen met een zeer hoog vermogen of inkomen meer dan andere personen mogelijkheden hebben om hun woonplaats en activiteiten zo vorm te geven dat zij zo min mogelijk belasting betalen. Een dergelijk onderscheid zou uiteraard juridisch houdbaar moeten zijn door bijvoorbeeld een deugdelijke onderbouwing van de gekozen grenzen.

Afhankelijk van de vormgeving zou in voorkomende gevallen een waardering moeten plaatsvinden van vermogensbestanddelen die zich in het buitenland bevinden om vast te stellen of een belastingplichtige aan de vermogensgrens voldoet.

Als alle emigranten in beginsel onderworpen zouden kunnen worden aan een trailing tax, zou dit voor een veel grotere groep belastingplichtigen tot administratieve lasten leiden en zou dit qua uitvoering (bijna) ondoenlijk zijn voor de Belastingdienst. Bovendien zou het risico bestaan dat de trailing tax in de praktijk met name toegepast zou worden op minder vermogende personen, omdat vermogende personen relatief meer mogelijkheden hebben om hun emigratie zodanig te structureren dat zij buiten de regeling vallen. Een dergelijke ruime vormgeving leidt naar verwachting tot een ongewenste hoge druk op de uitvoeringscapaciteit die niet in verhouding staat tot de verwachte opbrengst van de maatregel.

Aanknopingspunt

Verder is een robuust aanknopingspunt voor de uitvoering essentieel. Aansluiting bij de Nederlandse nationaliteit in combinatie met een minimumperiode van Nederlands inwonerschap is beleidsmatig een logische optie (vergelijkbaar met de huidige regeling in de schenk- en erfbelasting). Zonder dergelijke voorwaarden zouden ook expats of personen die maar kort in Nederland gewoond hebben geraakt kunnen worden.⁵ Deze combinatie van aanknopingspunten zou een trailing tax echter wel moeilijker uitvoerbaar maken. Daarnaast zou de duur van de trailing tax eventueel afhankelijk gemaakt kunnen worden van het aantal jaren waarin de belastingplichtige in Nederland heeft gewoond. Dit zou de regeling wel complexer en nog lastiger uitvoerbaar maken.

Naar verwachting zal in de praktijk veel meer dan nu het geval is discussie ontstaan over het moment van emigratie. In de praktijk is het niet altijd duidelijk op welk moment een belastingplichtige exact is geëmigreerd en niet langer in Nederland woont. Bij een trailing tax die van toepassing is voor een aantal jaar nadat de belastingplichtige uit Nederland is geëmigreerd, hebben deze belastingplichtigen er belang bij het moment van emigratie zo vroeg mogelijk vast te stellen. In dat geval is de effectieve toepassingstermijn van de trailing tax namelijk zo beperkt mogelijk. Het is daarom denkbaar dat belastingplichtigen hun woonplaats nadrukkelijker aan de orde zullen stellen en daardoor meer woonplaatsonderzoeken door de Belastingdienst moeten worden uitgevoerd.

⁵ In Kamerstukken II 2024-25, 25087, nr. 342 is bovendien beschreven dat een nationale trailing tax (afhankelijk van de verdere vormgeving) in overeenstemming kan zijn met het EU-recht als deze zich beperkt tot personen met de Nederlandse nationaliteit.

Als de trailing tax slechts van toepassing is richting (potentieel) laagbelastende landen, zou voor deze doeleinden een landenlijst vastgesteld kunnen worden. Een vaste landenlijst vergemakkelijkt de uitvoering en bevordert de rechtszekerheid. Wel zou de opname van een land met een regime op de lijst vereisen dat deze en nieuwe regimes jaarlijks worden geëvalueerd. Een dergelijke lijst moet dus voortdurend worden gemonitord.

Een beoordeling door de Belastingdienst per geval op basis van de feitelijke belastingdruk sluit beter aan bij de doelstelling van de maatregel en laat ruimte voor maatwerk. Dit betekent wel een forse verzwaring van de uitvoeringslast van de Belastingdienst, ook als de bewijslast voor de belastingdrukvergelijking bij de belastingplichtige ligt. De Belastingdienst zal deze voorwaarde namelijk ook moeten handhaven. Bovendien zal dan waarschijnlijk een herrekening van de buitenlandse belastinggrondslag naar Nederlandse maatstaven moeten plaatsvinden. Daarvoor is specifieke kennis van het belastingrecht in de woonstaat van de belastingplichtige noodzakelijk, die niet gemakkelijk is te achterhalen en te toetsen.

Verrekening

De mogelijkheid om eventuele belasting betaald in het land van immigratie te verrekenen met de Nederlandse belastingschuld is in lijn met de doelstelling van de regeling, gewenst vanuit het perspectief van de belastingplichtige. Zonder een verrekeningsmogelijkheid kan dubbele belasting ontstaan. Een dergelijke uitkomst is niet wenselijk. Een verrekeningsmogelijkheid brengt naar verwachting beperkte uitvoeringsproblemen met zich mee. Daarvoor is wel vereist dat de systematiek van verrekening helder is voor de Belastingdienst en de belastingplichtige. Er kan aangesloten worden bij de systematiek van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001. Daarbij is het van belang dat de belastingplichtige ook de juiste documentatie beschikt om zo ook aan zijn bewijslast te kunnen voldoen als de verrekeningsmogelijkheid wordt toegepast.

Tegenbewijsregeling

Een tegenbewijsregeling waarmee emigranten zouden kunnen aantonen dat sprake is van legitieme emigratieredenen, maakt de regeling beduidend complexer voor de uitvoering. In de praktijk is het moeilijk onderscheid te maken tussen persoonlijke motieven en bijvoorbeeld anti-fiscale motieven en deze te wegen. Indien het doel is om enkel emigraties te raken waarbij substantiële banden met Nederland blijven bestaan, ligt het meer voor de hand de trailing tax alleen in die gevallen toe te passen, vergelijkbaar met de Finse regeling.⁶ Indien een landenlijst gehanteerd wordt waar ook landen met voordelige regimes in opgenomen zijn, zouden belastingplichtigen eventueel via een tegenbewijsmogelijkheid kunnen aantonen geen gebruik te maken van dat regime.

Conclusie

Het onderzoek van de Belastingdienst laat zien dat een trailing tax met een duur van vijf jaar een budgettair belang van circa € 16 tot € 20 miljoen vertegenwoordigt en met een

⁶ De Finse trailing tax is nader beschreven in Kamerstukken II 2024-25, 25087, nr. 342.

duur van tien jaar circa € 31 tot € 38 miljoen. De onderzochte variant is gericht op emigranten met een hoog inkomen of zeer hoog vermogen die in het land van bestemming weinig tot geen inkomstenbelasting betalen. In de praktijk zal de geschatte opbrengst lager uitvallen. Zo is er een reëel risico dat zeer vermogende emigranten hun activiteiten zo zullen structureren dat zij geen trailing tax betalen, bijvoorbeeld door gebruik te maken van het Nederlandse verdragennetwerk, door eerst naar een ander land te verhuizen en vervolgens verder te migreren naar een laagbelastend land, of door misbruik te maken van ontbrekende afspraken over informatie-uitwisseling en bijstand bij invordering. Het resultaat zou kunnen zijn dat met name emigraties zonder fiscaal motief geraakt zullen worden door de trailing tax.

Een trailing tax zou, naast de verwachte beperkte opbrengst, ook grote uitvoeringslasten meebrengen voor de Belastingdienst en belastingplichtigen. Het is daarom de vraag of een trailing tax in de huidige context een evenwichtige en doelmatige bijdrage zou leveren aan de beoogde doelstelling.

Het aanpassen van belastingverdragen met landen waar veel emigranten wonen zou mogelijk een hogere effectiviteit kunnen bewerkstelligen. Echter is het aanpassen van verdragen een langdurig proces dat ook concessies vergt, en het risico blijft bestaan dat personen emigreren naar landen waarmee geen herzien verdrag is gesloten. Het lijkt, kortom, erg lastig om een doeltreffende vorm van een trailing tax te bewerkstelligen.

Gezien de demissionaire status van dit kabinet is de keuze voor het eventueel verder onderzoeken of invoeren van een (variant van) een trailing tax echter aan een volgend kabinet.

Een mogelijk alternatief voor een trailing tax zou kunnen zijn om via een vorm van een exitheffing het emigreren naar een laagbelastend land te ontmoedigen. Een voorbeeld daarvan zou zijn een regeling waarbij zeer vermogende personen die emigreren naar een laagbelastend land aan een exitheffing worden onderworpen die wordt berekend over het vermogen op het moment van vertrek. Een dergelijke exitheffing zou in beginsel verenigbaar moeten zijn met belastingverdragen en kan daarmee effectiever zijn. Ook hier spelen echter ontwijkingsmogelijkheden als bij een trailing tax, zoals de mogelijkheid om eerst te verhuizen naar een land met een hogere belastingdruk.

Een exitheffing als genoemd betreft bovendien een nieuw en tot op heden internationaal niet toegepast concept. Het is op dit moment nog niet duidelijk hoe een dergelijke regeling juridisch, uitvoerbaar en proportioneel zou kunnen worden vormgegeven. Deze en andere aspecten vergen daarom nadere verkenning en beoordeling voordat een dergelijke maatregel verder overwogen kan worden. Het vergt bovendien een politieke keuze om een dergelijke afrekening aan de grens, bovenop bestaande exitheffingen, te bewerkstelligen.

Daarnaast is bij elke maatregel die gericht is op het effectiever belasten van zeer vermogende personen in internationaal verband, van belang om goed inzicht te hebben in de werking van de huidige exitheffingen in box 1 en 2 van de inkomstenbelasting. Hierbij gaat het om exitheffingen inzake winst uit onderneming, resultaat uit overige werkzaamheden, aanmerkelijk belang, evenals pensioenen en lijfrenten. Daarom wil ik door middel van een (beleids)evaluatie nader onderzoeken of deze bestaande exitheffingen in de praktijk hun doelstelling behalen, namelijk verzekeren dat Nederland belasting kan heffen over het inkomen of de vermogensaanwas die in Nederland is

opgebouwd. In deze evaluatie betrek ik ook de bestaande exitheffing in de schenk- en erfbelasting.

Ons kenmerk
2025-0000497873

Ten slotte blijven internationale afspraken het meest effectief om gelijk speelveld te bewerkstelligen en grondslaguitholling tegen te gaan. Nederland zal zich daarom blijven inspannen voor internationale afspraken bij de OESO of EU om fiscale concurrentie tussen lidstaten te beperken, en trekt daarbij op met gelijkgestemde landen. Bovendien zal Nederland in algemene zin erop inzetten om bij toekomstige verdragsonderhandelingen rekening te houden met bepaalde fiscale regimes, door bijvoorbeeld bij bepaalde regimes de verdragsvoordelen te ontfangen.

Hoogachtend,

de staatssecretaris van Financiën –
Fiscaliteit, Belastingdienst en Douane,

Eugène Heijnen