

25 087 Internationaal fiscaal (verdrags)beleid
Nr. 342 Brief van de staatssecretaris van Financiën
Aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal
Den Haag, 4 december 2024

In het dertigledendebat over een extra belasting voor extreem rijken op 4 april jl. is uitgebreid stilgestaan bij de belastingheffing van zeer vermogende personen.

De moties van de leden Dijk en Maatoug¹ respectievelijk de leden Idsinga en Van Eijk² verzoeken de regering om zich in te blijven spannen voor een wereldwijde minimumbelasting van zeer vermogende personen en een kopgroep te vormen met zoveel mogelijk andere landen. Hierover zijn eerder moties aangenomen van het lid Van der Lee respectievelijk het lid Alkaya.³ De andere motie van de leden Dijk en Maatoug⁴ verzoekt de regering om in EU-verband een kopgroep te vormen voor het invoeren van een EU-exitbelasting voor zeer vermogende personen en tevens een nationaal voorstel voor een exitbelasting uit te werken in navolging van andere EU-landen die dit al hebben gedaan. Dit verzoek komt ook terug in de hierboven genoemde motie van de leden Idsinga en Van Eijk. Ten slotte verzoekt ook de motie van de leden Dassen en Grinwis die tijdens de Algemene Financiële Beschouwingen op 3 oktober jl. is aangenomen het kabinet om te kijken naar het uitwerken van beleidsmatige keuzemogelijkheden voor exitheffing.⁵

In deze brief ga ik eerst in op de internationale ontwikkelingen met betrekking tot de belastingheffing van zeer vermogende personen. Daarna ga ik in op de bestaande exitbelastingen van Nederland en een aantal andere Europese landen en vervolgens zet ik uiteen welke beleidsmatige aspecten relevant zijn voor een eventuele uitwerking van een exitbelasting die vergelijkbaar is met die van deze Europese landen. Uitvoeringsaspecten voor de Belastingdienst zullen bij een verdere vormgeving nog worden uitgewerkt en betrokken in de afwegingen.

¹ Kamerstukken II 2023-24, 25 087, nr. 330.

² Kamerstukken II 2023-24, 25 087, nr. 333.

³ Kamerstukken II 2023-24, 36 418, nr. 74 en Kamerstukken II 2023-24, 36 418, nr. 76.

⁴ Kamerstukken II 2023-24, 25087, nr. 331.

⁵ Kamerstukken II 2023-24, 36 600 IX, nr. 23

Internationale ontwikkelingen met betrekking tot de belastingheffing van zeer vermogende personen

De belastingheffing van zeer vermogende personen staat ook in de G20 op de agenda en de G20 heeft inmiddels het Inclusive Framework (IF) van de OESO uitgenodigd om dit thema in overweging te nemen om mee verder te gaan.⁶ Nederland wil daaraan een actieve bijdrage leveren en trekt waar mogelijk samen op met gelijkgestemde landen. Het kabinet wil verkennen of internationaal afspraken kunnen worden gemaakt over het belasten van zeer vermogende personen en huishoudens. Nationale belastingstelsels zijn op het gebied van de inkomstenbelasting, vermogensbelasting en schenk- en erfbelasting niet goed op elkaar afgestemd, waardoor met name vermogende personen - vergelijkbaar met multinationale ondernemingen - in staat zijn om hun belastingdruk wereldwijd te minimaliseren.⁷ Dit effect wordt versterkt doordat diverse landen in de afgelopen decennia hun belastingstelsel hebben aangepast om zeer vermogende personen dan wel schaarse werknemers aan te trekken. Internationale samenwerking die inzet op een gelijk speelveld op het gebied van de belastingheffing van zeer vermogende personen kan fiscale concurrentie en wereldwijde erosie van de belastinggrondslag en verlies van belastingopbrengsten tegengaan.

Nederland heeft daarom bij meerdere gelegenheden dit onderwerp geagendeerd en inhoudelijke inbreng geleverd. Zo heeft eind mei jl. tijdens een vergadering van het Inclusive Framework van de OESO (IF) een discussie plaatsgevonden over vermogenden in de context van '*Tax and Inequality*' waar Nederland actief aan heeft deelgenomen.⁸ In de vergadering en voorafgaande discussies is onder andere ingegaan op de bevindingen uit het IBO

⁶ Zie paragraaf 13 van <https://www.g20.org/en/documents/documents-resulting-from-the-3rd-g20-finance-ministers-and-central-bank-governors-meeting-rio-de-janeiro-25th-and-26th-of-july-2024/1-g20-ministerial-declaration-international-taxation-cooperation.pdf>, paragraaf 30 van <https://g20.utoronto.ca/2024/241024-finance-communique.html>, en paragraaf 20 van <https://www.g20.org/pt-br/documentos/declaracao-de-lideres-do-g20-brasil/g20-rio-de-janeiro-leaders-declaration-final.pdf/@download/file>.

⁷ Zie ook Belastingen in maatschappelijk perspectief - Bouwstenen voor een beter en eenvoudiger belastingstelsel, 2024. Kamerstukken II, 2023/24, 32 140, nr. 180.

⁸ Zie voor het verslag van de IF-vergadering Kamerstukken II 2023-24, 25 087, nr. 331.

Vermogensverdeling, die door Nederland zijn gepresenteerd. Nederland heeft benadrukt dat het van belang is om eerst stapsgewijs de problematiek in internationaal verband te onderzoeken voordat stevig voor een bepaalde oplossingsrichting gepleit wordt. Dit is ook belangrijk om draagvlak te behouden en te vergroten. Binnen het IF zal worden verkend hoe een werkstroom op dit thema vorm te geven. Het is bijvoorbeeld van belang om zorgvuldig na te denken over de reikwijdte van de werkstroom, omdat het onderwerp voor een brede groep landen in het IF relevant moet zijn en niet ieder land dezelfde doelgroep in gedachten heeft. Ook daaraan wil Nederland een actieve bijdrage leveren en waar mogelijk optrekken met gelijkgestemde landen.

Bij het uitwerken van eerste concrete stappen kan worden gedacht aan het uitbreiden van de huidige uitwisseling van informatie over banksaldi en aandelenbezit naar eveneens bezit van vastgoed en andere niet-financiële bezittingen. Uitwisseling van informatie helpt landen om te verzekeren dat belastingplichtigen zich aan bestaande wet- en regelgeving houden. Tegelijkertijd kan ook worden gekeken naar de knelpunten binnen de verschillende nationale stelsels, zoals voor Nederland is gedaan in het IBO Vermogensverdeling en de opeenvolgende onderzoeken van het CPB, zodat deze knelpunten geadresseerd kunnen worden. Verder moet onderzocht worden hoe het fiscale beleid van het ene land het fiscale beleid van het andere land beïnvloedt, inclusief de aspecten van belastingverdragen die daarbij spelen. Denk daarbij aan fiscale regimes die verschillende landen in afgelopen decennia hebben opgetuigd om vermogende personen uit de hele wereld naar zich toe te trekken. Nederland is er dan ook voorstander van om in IF-verband te onderzoeken of en op basis van welke criteria schadelijke regimes gericht op zeer vermogende personen en huishoudens beoordeeld zouden moeten worden.

Het heeft daarbij de voorkeur om dit onderwerp in eerste instantie in zo'n breed mogelijk internationaal verband te agenderen in plaats van in EU-verband, omdat dit thema het beste kan worden aangepakt als zoveel mogelijk landen meedoen. Bovendien zijn internationale afspraken passender omdat landen die preferentiële regimes hanteren voor zeer vermogende personen vaak geen deel uitmaken van de EU. Wel heeft Nederland – parallel aan de inspanningen gericht op de OESO/IF - bij de recent aangetreden Europese Commissie de belastingheffing van zeer vermogende personen onder de aandacht gebracht bij het bepalen van de prioriteiten.

Varianten van belastingheffing bij of na emigratie

Er zijn verschillende manieren waarop omgegaan kan worden met de belastingheffing van emigrerende personen en huishoudens. Er kan een onderscheid worden gemaakt naar regelingen die verband houden met de fiscale woonplaats van een belastingplichtige, een exitheffing en een trailing taks.

Regelingen met betrekking tot de fiscale woonplaats van een belastingplichtige dienen om te bepalen of een belastingplichtige in een land woont en het desbetreffende land daardoor het recht heeft om de belastingplichtige volledig in de belastingheffing te betrekken. Deze regelingen zijn strikt genomen dus niet een belasting bij of na emigratie, maar zijn bedoeld om te bepalen of er daadwerkelijk geëmigreerd is en of het land waaruit de belastingplichtige zegt te emigreren de belastingplichtige al dan niet nog als inwoner van dat land volledig kan belasten. Volgens het Nederlandse recht is iemand hier inwoner als hij een duurzame band van persoonlijke aard heeft met Nederland.⁹ Als iemand op grond van het recht van een ander land aldaar ook als inwoner wordt aangemerkt, en er is met dat land een belastingverdrag afgesloten, bepaalt de “tiebreaker” van het verdrag in welk van de twee landen het individu woonachtig is. In het geval dat iemand geen duurzame band meer heeft met Nederland of op basis van een belastingverdrag inwoner is van een ander land, wordt de desbetreffende persoon niet meer volledig in de heffing betrokken, maar blijft hij of zij wel belastingplichtig voor inkomen uit bronnen gelegen in Nederland. Deze regelingen zijn sterk afhankelijk van feiten en omstandigheden. In dit verband wil ik uw Kamer graag wijzen op de evaluatie die naar aanleiding van een motie van de leden Idsinga en Van Eijk¹⁰ momenteel plaatsvindt naar de doelstellingen, huidige regelgeving en handhavings- en uitvoeringspraktijk rondom de vaststelling van de fiscale woonplaats in Nederland (in het vervolg van deze brief ‘de evaluatie van woonplaatsonderzoeken’).

Bij een exitheffing wordt verstaan dat 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. Deze heffingen zijn bedoeld om te voorkomen dat als gevolg van emigratie over in dat land opgebouwde en tot dan toe onbelaste vermogensaanwas geen inkomsten-, vermogens- dan wel schenk- en erfbelasting meer kan worden geheven.

⁹ HR 20 december 1995, nr. 30452, BNB 1996/161.

¹⁰ Kamerstukken II 2023-2024, 25 087, nr. 334.

Een trailing taks betreft een verlengde belastingplicht, waarbij door het land van emigratie ook belasting wordt geheven over inkomen en/of vermogensaanwas dat *na* de emigratie in een ander land wordt opgebouwd. Een trailing taks gaat verder dan de normale regelingen met betrekking tot de fiscale woonplaats en behandelt de emigrant nog enkele jaren na zijn vertrek als binnenlandse belastingplichtige. Trailing taxes komen in twee varianten. De eerste variant betreft regelingen die alleen van toepassing zijn als de emigrant een bepaalde binding behoudt van het land van emigratie, zij het dat niet meer aan het internationale inwonerschapsbegrip wordt voldaan. De tweede variant betreft regelingen waarbij een dergelijke band – los van nationaliteit – geen rol speelt (zuivere trailing taxes). De gedachte achter een trailing taks is dat iemand in het land waaruit geëmigreerd wordt, dankzij de collectieve voorzieningen in dat land (onderwijs, zorg, huisvesting, infrastructuur, etc.) zijn of haar inkomens- en vermogenspotentieel heeft gecreëerd. Als vervolgens dit potentieel daadwerkelijk wordt ingezet en omgezet in inkomensgroei en vermogensaanwas en de desbetreffende persoon naar een land met geen of een lage belastingdruk emigreert, wordt dat als een vorm van belastingontwijking en als onrechtvaardig gezien. Er wordt dan van deze persoon alsnog een bijdrage aan de collectieve voorzieningen gevraagd in de vorm van een belasting. Door het land van emigratie wordt nog een bepaald aantal jaren belasting geheven over het inkomen en de vermogensaanwas dat in het land van bestemming wordt verkregen. Trailing taxes komen minder vaak voor omdat ook wordt geheven over inkomen of vermogen dat is verdiend of opgebouwd in een ander land en het andere land hier mogelijk eveneens belasting over wil heffen, waardoor een trailing tax raakt aan de fiscale soevereiniteit van dat land.

Hierna ga ik in op de bestaande exitheffingen in Nederland, met inbegrip van een heffing die in wetsvoorstel box 3 werkelijk rendement wordt uitgewerkt. Vervolgens beschrijf ik zoals door mijn voorganger is toegezegd de trailing taxes van Duitsland, Finland, Spanje, Portugal, Frankrijk. Voor een overzicht van de exitheffingen van andere Europese landen verwijs ik naar de bijlage bij deze brief. Deze is overgenomen uit de Kamerbrief “Vervolg belastingheffing high net worth individuals”.¹¹ Ten slotte ga ik in op enkele keuzes die gemaakt moeten worden bij een eventuele vormgeving van een trailing tax in Nederland of de EU. De uitvoerbaarheid en de implicaties voor de Belastingdienst van deze varianten moeten nog nader worden onderzocht.

¹¹ Kamerstukken II 2023-24, 25 087, nr. 323.

Bestaande heffingen in Nederland bij emigratie

Exitheffing inkomstenbelasting box 1

Er is een exitheffing van toepassing wanneer iemand met winst uit onderneming (een IB-ondernemer) of resultaat uit overige werkzaamheden emigreert en ophoudt in Nederland winst of resultaat te genieten. In dat geval worden de stille en fiscale reserves bij de fictieve eindafrekening in de belastingheffing in box 1 betrokken. Zo wordt voorkomen dat ongerealiseerde waardemutaties of goodwill die in Nederland zijn ontstaan buiten het heffingsbereik van Nederland vallen. Als de betreffende persoon in Nederland zou blijven wonen, zou op een gegeven moment namelijk ook box 1 belasting zijn betaald, bijvoorbeeld bij de staking van de IB-onderneming of de werkzaamheid waaruit resultaat wordt genoten.

Exitheffing inkomstenbelasting box 2

Op de waardeaan groei van het aanmerkelijk belang ligt een latente belastingclaim. Inkomen uit aanmerkelijk belang wordt namelijk pas belast bij realisatie, dat is in geval van dividenduitkering of als aandelen worden vervreemd. Indien een aanmerkelijkbelanghouder emigreert wordt deze (nog niet in box 2 belaste) waardeaan groei aangemerkt als een fictieve vervreemding van het aanmerkelijk belang en over het vervreemdingsvoordeel wordt dan een conserverende belastingaanslag opgelegd.¹² Deze conserverende aanslag voorkomt dat de in Nederland opgebouwde aanmerkelijkbelangclaim verloren gaat vanwege de emigratie. Omdat bij fictieve vervreemding nog geen sprake is van gerealiseerde winst, hoeft de conserverende aanslag niet onmiddellijk te worden betaald en wordt onder voorwaarden uitstel van betaling verleend. Op het moment dat de geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouder daadwerkelijk inkomen uit aanmerkelijk belang realiseert, wordt (een gedeelte van) het verleende uitstel beëindigd en de conserverende belastingaanslag ingevorderd.

De Hoge Raad heeft in diverse rechtszaken bevestigd dat deze exitheffing niet in strijd is met de afspraken in Nederlandse belastingverdragen. Dit neemt echter niet weg dat een samenloop

¹² Het vervreemdingsvoordeel is het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van de aandelen op het moment van emigratie en de verkrijgingsprijs van die aandelen. Daarnaast blijft de conserverende aanslag sinds 15 september 2015 in beginsel voor onbepaalde tijd bestaan en is de oorspronkelijke kwijtschelding na een 10-jaarsperiode komen te vervallen.

van belastingheffing kan ontstaan als het nieuwe woonland ook belasting heft over de uitkeringen of vervreemdingswinst. Daarom streeft Nederland ernaar specifieke afspraken op te nemen in belastingverdragen die het heffingsrecht aan Nederland toewijzen. Wanneer deze afspraken in belastingverdragen ontbreken, treedt Nederland eenzijdig terug zodat geëmigreerde belastingplichtigen niet zwaarder worden belast dan als zij in Nederland waren blijven wonen. Dat betekent dat er geen belasting wordt geheven door Nederland voor zover het andere land feitelijk belasting heft. Geldt in het andere land een lager tarief, dan heft Nederland bij tot het in Nederland geldende tarief.

Exitheffing pensioenen en lijfrenten

Nederland hanteert verder een exitheffing over opgebouwde pensioenen en lijfrenten bij emigratie van natuurlijke personen. Bij de opbouw van een pensioen of lijfrente wordt de omkeerregel toegepast: de aanspraak is onbelast en de uitkering is belast. Dat betekent dat de premie niet wordt belast in box 1 en het opgebouwde vermogen niet in box 3. Pas als het pensioen of de lijfrente tot uitkering komt wordt deze uitkering belast in box 1.¹³ Er kan een conserverende aanslag worden opgelegd als een natuurlijke persoon uit Nederland emigreert, waarbij de gedachte is dat hij in het verleden met toepassing van de fiscale faciliteiten pensioen of lijfrente heeft opgebouwd. De conserverende aanslag ziet in beginsel op de economische waarde van de opgebouwde pensioenrechten op het moment van emigratie, dan wel op de in het verleden afgetrokken lijfrentepremies vermeerderd met het daarop behaalde rendement. De belastingschuld wordt daadwerkelijk ingevorderd als zich een zogenoemde besmette handeling voordoet. Als Nederland als gevolg van een belastingverdrag geen heffingsrecht heeft over de pensioen- of lijfrenteinkomsten wordt de heffing beperkt tot de niet tot het loon gerekende aanspraken en bijdragen, dan wel de afgetrokken premies.

Exitheffing wetsvoorstel werkelijk rendement box 3

In het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3 wordt een regeling uitgewerkt waarin een belastingplichtige bij emigratie wordt geacht bepaalde box 3-vermogensbestanddelen per emigratiedatum te hebben vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer. Het gaat hierbij om vermogensbestanddelen die via de vermogenswinstbelasting in de heffing worden betrokken, namelijk onroerende zaken en aandelen in innovatieve

¹³ Zie Kamerstukken II 2022-23. 36 200 IX en 32 043, nr. 44 voor een toelichting op de fiscaal gefaciliteerde pensioenopbouw via de 2^e en 3^e pijler.

start-ups en scale-ups. Hierbij wordt net als bij de exitheffing van een aandeelhouder met een aanmerkelijk belang een conserverende aanslag opgelegd die niet onmiddellijk hoeft te worden betaald omdat onder voorwaarden uitstel van betaling zal worden verleend. Als de betreffende onroerende zaak of aandelen vervolgens inkomsten genereren of worden verkocht kan het uitstel (al dan niet gedeeltelijk) worden beëindigd.

Trailing tax schenk- en erfbelasting

Ten slotte bevat de schenk- en erfbelasting een bepaling die regelt dat een Nederlander die binnen tien jaar nadat hij of zij Nederland heeft verlaten een schenking doet of overlijdt, geacht wordt op dat moment in Nederland te wonen. Hetzelfde geldt voor personen zonder de Nederlandse nationaliteit die tot één jaar voorafgaand aan het doen van een schenking in Nederland hebben gewoond.

Op belangrijke elementen van het inkomen en vermogen heeft Nederland derhalve al vormen van een exitheffing of trailing tax.

Belastingheffing bij emigratie in enkele andere landen

Binnen trailing taxes kan nog 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.

Finland

Finland heeft bij emigraties een specifieke regeling met betrekking tot de vaststelling van de woonplaats van een belastingplichtige. Iemand met de Finse nationaliteit die emigreert naar een ander land wordt in totaal nog drie jaar volledig belast als Finse inwoner voor de inkomstenbelasting, tenzij hij kan aantonen geen essentiële banden meer te hebben met Finland. Als het verblijf in het buitenland tijdelijk is, zal in beginsel worden aangenomen dat essentiële banden met Finland zijn blijven bestaan. Bij een duurzame verhuizing wordt onder andere gekeken naar de volgende factoren om vast te stellen of de emigrant essentiële banden met Finland behoudt:

- hij of zij behoudt een permanente woning in Finland;
- zijn of haar echtgeno(o)t(e) blijft in Finland wonen;
- hij of zij blijft eigenaar van onroerend goed in Finland, met uitzondering van een vakantiehuis;
- hij of zij blijft gedekt door het Finse socialezekerheidsstelsel;
- hij of zij heeft een bedrijf in Finland; of

- hij of zij verricht arbeid of persoonlijke diensten in Finland.

Finland verleent verrekening voor eventuele belasting die in het nieuwe woonland betaald wordt.

Uit ambtelijk contact met Finland blijkt dat de uitvoeringslasten van de driejaarsregel voor de Finse belastingdienst relatief beperkt zijn, omdat het aan de belastingplichtige is om aan te tonen dat hij geen essentiële banden meer heeft met Finland. Wel vergt dit prioritering in de uitvoeringswerkzaamheden, waarbij bijvoorbeeld de omvang van het fiscale belang een relevant aspect is.

Duitsland

Ook Duitsland hanteert bij emigraties een specifieke regeling met betrekking tot de fiscale woonplaats. Een Duitse onderdaan die emigreert naar een ander land blijft nog tien jaren belastingplichtig voor de inkomstenbelasting voor het inkomen dat aan Duitsland toegerekend kan worden als aan de volgende drie voorwaarden wordt voldaan:

- 1) in de tien jaren voorafgaand aan emigratie was hij of zij ten minste vijf jaar volledig onderworpen aan belastingheffing in Duitsland;
- 2) hij of zij emigreert naar een land met geen of een lage belastingheffing; en
- 3) hij of zij behoudt essentiële economische banden met Duitsland.

Geen of lage belastingheffing wordt verondersteld 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. Hetzelfde geldt als de belastingplichtige door een speciale regeling aanzienlijk minder belasting verschuldigd is dan andere belastingplichtigen in dat land.

Er is sprake van essentiële economische banden met Duitsland als onder andere aan een van de volgende criteria wordt voldaan:

- 1) hij of zij heeft een belang in een in Duitsland gevestigde vennootschap van ten minste 1%;
- 2) hij of zij ontvangt inkomsten uit Duitsland die ofwel 30% van zijn wereldwijde inkomsten of €62.000 overschrijden; of
- 3) het vermogen dat aanleiding zou geven tot inkomsten uit Duitsland als hij of zij een ingezetene belastingplichtige was, bedraagt meer dan 30% van zijn totale vermogen of meer dan €154.000.

Uit ambtelijk contact met Duitsland wordt afgeleid dat deze regeling moeilijker uitvoerbaar is voor een belastingdienst dan de

Finse variant. Het verschil lijkt zich te verklaren door het feit dat het bij de Finse regeling aan de emigrant is om aan te tonen dat er geen essentiële banden meer zijn met Finland, terwijl bij de Duitse regeling de bewijslast bij de belastingdienst ligt.

Spanje

Een Spaanse onderdaan die emigreert naar een jurisdictie die als niet-coöperatieve jurisdictie kwalificeert wordt in totaal nog vijf jaar belast als Spaanse inwoner. Dat is een pure vorm van een trailing tax. Daarnaast worden inwoners van deze jurisdicties uitgesloten van bepaalde voordelen in de inkomstenbelasting.

De lijst van niet-coöperatieve jurisdicties wordt bij ministeriële regeling vastgesteld en is onder andere gebaseerd op de OESO¹⁴ en de EU-lijst¹⁵ van niet-coöperatieve jurisdicties. Spanje hanteert drie parameters voor het bijwerken van de lijst, namelijk (i) de mate van transparantie tussen Spanje en het andere land, (ii) of het land winstverschuivingen faciliteert naar offshorebedrijven zonder reële economische activiteit en (iii) of het land geen of een lage belastingheffing kent.

Portugal

Bij emigratie naar een land met een gunstiger belastingregime wordt een persoon met de Portugese nationaliteit in totaal nog vijf jaar geacht een Portugese inwoner te zijn voor de inkomstenbelasting. Ook dit is een pure vorm van een trailing tax. Portugal heeft daarvoor een lijst met landen opgesteld. Deze heffing is niet van toepassing als het individu kan bewijzen dat zijn fiscale woonplaats in het andere land gerechtvaardigd is omdat hij bijvoorbeeld een tijdelijke activiteit uitoefent voor een Portugese entiteit.

Frankrijk/Monaco

Een persoon met de Franse nationaliteit die in Monaco woont, wordt op dezelfde manier belast als een Franse inwoner. Hierop bestaat wel een uitzondering voor personen die hun hele leven al in Monaco gewoon hebben. Deze belasting ziet dus alleen op inwoners van Monaco met een Franse nationaliteit en is niet van toepassing op inwoners van Monaco met de nationaliteit van een ander land. De nationale wetgeving van dat land en een eventueel

¹⁴ Hiermee wordt verwezen naar de 'peer reviews' die worden uitgevoerd binnen het Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes in het kader van internationale standaarden die door de OESO zijn ontwikkeld voor het uitwisselen van informatie.

¹⁵ <https://www.consilium.europa.eu/nl/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>.

belastingverdrag tussen Monaco en dat land is bepalend voor de fiscale behandeling van de desbetreffende inwoner van Monaco.

Deze belasting is in 1963 afgesproken. De historische achtergrond ervan is zeer complex. Tussen Frankrijk en Monaco waren er op dat moment grote politieke spanningen die onder andere raakten aan de soevereiniteit en het fiscale beleid van Monaco en ertoe leidden dat Frankrijk de grenzen sloot. Deze belasting is onderdeel van een bredere overeenkomst tussen beide landen om die spanningen te verminderen. Hoewel een relevante factor bij het afspreken van de regeling was dat veel rijke Franse inwoners naar Monaco emigreerden om geen belasting over hun inkomen te hoeven betalen, is het lastig om de situatie één op één naar de Nederlandse situatie te vertalen. Dit betekent bijvoorbeeld dat het voor Nederland meer haalbaar zou zijn om een unilaterale belasting in te voeren dan een dergelijke afspraak met Monaco te maken.

Aspecten bij de vormgeving van een trailing tax

Bij de vormgeving van een heffing die geëmigreerde inwoners belast alsof zij nog binnenlands belastingplichtig zijn, dienen keuzes in de verschillende aspecten van een dergelijke belasting te worden gemaakt. Deze aspecten worden hieronder weergegeven voor een vorm van een trailing tax die eventueel door Nederland geïmplementeerd kan worden. Er is onder andere gekeken naar de wetgeving van de eerdergenoemde landen. Specifieke overwegingen die spelen bij een Europese trailing tax worden in een later onderdeel van deze brief besproken.

Daarbij wil ik graag benadrukken dat het hier om aspecten bij een trailing tax gaat. Uitvoeringsaspecten voor de Belastingdienst blijven voornamelijk buiten beschouwing. Voor de wetgeving met betrekking tot de fiscale woonplaats van een belastingplichtige wordt verwezen naar de eerdergenoemde evaluatie van woonplaatsonderzoeken.

De volgende aspecten zijn relevant voor de vormgeving van een trailing tax:

1. Aanknopingspunt: een trailing tax is van toepassing op natuurlijke personen die een voldoende sterke band met Nederland hebben of hebben gehad, omdat zij hier gebruik hebben kunnen maken van de sociale voorzieningen. Daarvoor zou aangesloten kunnen worden bij het bezitten van de Nederlandse nationaliteit. Daarnaast of in plaats daarvan kan de voorwaarde gesteld worden dat de emigrant een aantal jaren voorafgaand aan emigratie onbepaald binnenlands

belastingplichtige is geweest voor de inkomstenbelasting. Daarbij kan om ontwijkingsmogelijkheden te mitigeren worden gekeken naar een langere periode voorafgaand aan de emigratie, waarvan het individu een bepaalde periode binnenlands belastingplichtige is geweest (bijvoorbeeld vijf van de tien jaar voorafgaand aan emigratie).

2. Doelgroep: een trailing tax gericht op zeer vermogende personen kan een eis stellen aan de hoogte van het inkomen of vermogen dat het individu geniet op het moment voorafgaand aan emigratie. Daarbij moet de keuze gemaakt worden of gekeken wordt naar het inkomen, het vermogen, of allebei. De trailing tax zou bijvoorbeeld van toepassing kunnen zijn als het inkomen in box 1 hoger is dan het algemene bezoldigingsmaximum voor de Wet normering topinkomens (momenteel EUR 233.000). Daarnaast kan voor box 2 bijvoorbeeld aangesloten worden bij een minimale omvang van de waarde in het economische verkeer (WEV) van het aanmerkelijk belang van de DGA. Op basis van de gegevens van het IBO Vermogensverdeling wordt ingeschat dat met een grens van EUR 1 miljoen voor de WEV van het aanmerkelijk belang ongeveer de rijkste 1% Nederlanders geraakt wordt. Daarbij kan bijvoorbeeld ook het gemiddelde van de drie jaren daarvoor meegenomen worden om mogelijkheden voor structureren te verminderen. Voor box 3 zou gekeken kunnen worden naar ofwel het werkelijk rendement over de vermogensbestanddelen die in box 3 vallen, ofwel de waarde van die vermogensbestanddelen zelf. Ook die drempelwaarde kan vormgegeven worden op een manier dat bijvoorbeeld alleen de rijkste 1% Nederlanders geraakt wordt.
3. Duur: bepaald moet worden hoeveel jaren de natuurlijke persoon na e emigratie belast wordt alsof hij nog binnenlands belastingplichtige is. Het aantal jaren dat doorgaans door andere Europese landen wordt gehanteerd ligt tussen drie en tien jaren. Het aantal jaren dat de trailing tax van toepassing is, zou af kunnen hangen van de duur van het Nederlandse inwonerschap voorafgaand aan emigratie.
4. Land van bestemming: bij de vormgeving van een trailing tax moeten keuzes gemaakt worden in relatie tot welke bestemmingslanden de heffing geëffectueerd zou worden. Als het doel van de heffing is om belastingvlucht te voorkomen, ligt het voor de hand om deze groep landen te beperken tot landen met geen of een lage belastingdruk. Hierbij zou een materiële belastingdrukvergelijking gemaakt kunnen worden tussen Nederland en het land waarnaar geëmigreerd wordt, zoals bij de Duitse regeling. De trailing tax zou dan van toepassing zijn als de emigrant minder dan X% van de belasting betaalt vergeleken met wanneer hij in Nederland onbeperkt binnenlands belastingplichtig zou zijn gebleven. Hierbij kan uitgegaan worden van een standaardsituatie die bijvoorbeeld aansluit bij de minimale inkomens- en vermogensgrenzen

waarboven de maatregel in werking treedt. Ook zou rekening gehouden moeten worden met ruimhartige regimes die tot een lagere belastingheffing leiden in het land waarheen geëmigreerd wordt vergeleken met inkomen in dat land dat buiten het regime valt. Een alternatief voor de materiële belastingdrukvergelijking is het hanteren van een lijst van landen of regimes die onder de trailing tax vallen, zoals Spanje en Portugal doen. Hoewel een dergelijke lijst de uitvoerbaarheid ten goede zou komen, kan dit in de diplomatieke sfeer tot spanningen leiden.

5. Internationale regels: in het licht van internationale afspraken zou de trailing tax beperkt worden tot landen waarmee geen belastingverdrag gesloten is of waarmee in het belastingverdrag is afgesproken dat een trailing tax geheven mag worden als er een fiscaal voordelig regime op het individu van toepassing is. Dit wordt hieronder verder uitgewerkt.
6. Verrekeningsmogelijkheden: de trailing tax kan de belastingplichtige de mogelijkheid geven om belasting die zij betalen in hun nieuwe woonland te verrekenen met de Nederlandse belastinggrondslag. Daarnaast zouden de emigranten in dezelfde mate als andere binnenlands belastingplichtigen de mogelijkheid moeten hebben om belasting geheven in derde landen te verrekenen met hun belastinggrondslag. Zonder deze waarborgen zou de trailing tax kunnen leiden tot dubbele belasting.
7. Tegenbewijsmogelijkheid: ten slotte zou een tegenbewijsregeling opgenomen kunnen worden voor de gevallen waarin iemand vanwege legitieme redenen naar een land verhuist. Dit zou een open norm kunnen zijn, of een opsomming van concrete omstandigheden waarbij legitieme redenen verondersteld worden, bijvoorbeeld omdat de emigrant een tijdelijke activiteit gaat uitoefenen voor een buitenlandse vestiging van een Nederlandse onderneming. Een tegenbewijsregeling biedt meer ruimte voor maatwerk voor belastingplichtigen, maar betekent eveneens dat de maatregel aanzienlijk moeilijker uitvoerbaar is voor de Belastingdienst.

Bij het maken van de keuzes voor een trailing tax is het belangrijk dat de uiteindelijke variant proportioneel is. Bij de uitwerking van de eventuele wetgeving is het van belang om oog te houden voor meer mogelijkheden om de maatregel gericht te laten werken en tegelijkertijd de rechtsbescherming te verbeteren.

Als een trailing tax vormgegeven wordt op het niveau van de EU zullen keuzes in de hierboven genoemde aspecten dienen te worden gemaakt. Zo zouden landen kunnen afspreken om de maatregel slechts te effectueren richting landen buiten de EU of de Europese Economische Ruimte (de EER, waarbinnen vergelijkbare regels gelden). Een aanvullend aspect is de verdeling van

heffingsrechten als een natuurlijk persoon in meerdere Europese of EER-landen heeft gewoond alvorens te emigreren naar een derde land in relatie waartoe de trailing tax geëffectueerd kan worden. Bij de vormgeving moet dan rekening gehouden worden met het feit dat een dergelijke verdeling van heffingsrechten ertoe kan leiden dat belastingplichtigen (eventueel via constructies) fiscaal de meest gunstige weg proberen te bewandelen. De vormgeving van een trailing tax op EU-niveau zou waarschijnlijk meerdere jaren in beslag nemen.

Relatie met belastingverdragen

Als een Nederlander verhuist naar een ander land, kan een belastingverdrag van toepassing zijn in relatie met dat andere land. Belastingverdragen verdelen de heffingsrechten over inkomen (en soms vermogen) van personen die inwoner zijn van een of beide landen. Nederland kan bij een van toepassing zijnde verdrag slechts een individu belasten voor zijn wereldinkomen als hij zowel op grond van het Nederlandse recht als op grond van het verdrag kan worden aangemerkt als inwoner van Nederland. Het verdrag bevat een bepaling die regelt in welk land een individu woont als die door beide verdragslanden als inwoner wordt aanmerkt. Deze bepaling kan bijvoorbeeld in aanmerking nemen waar het individu een duurzame woning tot beschikking heeft, en waar zijn persoonlijke en economische betrekkingen het sterkst zijn.¹⁶

Een individu wordt op dit moment voor de Nederlandse wet als Nederlandse inwoner aangemerkt indien hij een duurzame band

¹⁶ Het OESO-Modelverdrag, die in de regel de basis vormt voor Nederlandse belastingverdragen, bevat de volgende bepaling: "Indien een natuurlijke persoon ingevolge de bepalingen van paragraaf 1 inwoner van beide verdragsluitende Staten is, wordt zijn situatie op de volgende wijze bepaald:

- a. hij wordt geacht alleen inwoner te zijn van de Staat waar hij een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft; indien hij in beide Staten een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, wordt hij geacht alleen inwoner te zijn van de Staat waarmee zijn persoonlijke en economische betrekkingen het nauwst zijn (middelpunt van de levensbelangen);
- b. indien niet kan worden bepaald in welke Staat hij het middelpunt van zijn levensbelangen heeft of indien hij in geen van de Staten een duurzaam tehuis tot zijn beschikking heeft, wordt hij geacht alleen inwoner te zijn van de Staat waar hij gewoonlijk verblijft;
- c. indien hij in beide Staten of in geen van beide gewoonlijk verblijft, wordt hij geacht alleen inwoner te zijn van de Staat waarvan hij onderdaan is;
- d. indien hij onderdaan is van beide Staten of van geen van beide, regelen de bevoegde autoriteiten van de verdragsluitende Staten de aangelegenheid in onderlinge overeenstemming.

van persoonlijke aard met Nederland heeft. Dit volgt uit artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Nederlandse jurisprudentie. Een nieuwe trailing tax zou bij fictie een individu nog enkele jaren na emigratie (waarbij de duurzame band met Nederland is verbroken) kunnen aanmerken als Nederlands inwoner. Nederland zal echter zijn heffingsrecht over het wereldinkomen van het individu alsnog kwijtraken onder het verdrag als deze op basis van de eerdergenoemde bepaling als inwoner van het andere land kwalificeert. Nederland zal in dat geval slechts belasting kunnen heffen over inkomen uit Nederlandse bronnen waarvan het heffingsrecht aan Nederland is toegewezen. De trailing tax leidt in dit geval niet tot enige heffing door Nederland.

Een heffing die geëmigreerde individuen na emigratie belast alsof zij nog binnenlands belastingplichtig zijn zal dus bij toepassing van een belastingverdrag slechts geëffectueerd kunnen worden als het individu op basis van de eerdergenoemde bepaling als inwoner van Nederland geldt. Als iemand daadwerkelijk naar het andere land emigreert, zal dit doorgaans niet het geval zijn. Vanwege het uitgebreide verdragennetwerk van Nederland betekent dit dat een trailing tax slechts richting een beperkte groep landen toegepast kan worden. Als het in relatie tot bepaalde landen waarmee Nederland een belastingverdrag heeft wenselijk is om een trailing tax te effectueren, bijvoorbeeld omdat het desbetreffende land in het geheel geen inkomstenbelasting heeft of een fiscaal voordelig regime hanteert, kan in overleg met dat land een belastingverdrag wel zo vormgegeven worden dat een trailing tax geëffectueerd kan worden. Finland heeft dit bijvoorbeeld in een tiental belastingverdragen opgenomen. Het is echter wel de ervaring dat het aanpassen van een belastingverdrag – zeker als de wens daartoe slechts bij een van de twee landen bestaat – lastig is en lang duurt. Finland heeft een dergelijke bepaling in recente verdragen dan ook niet af kunnen spreken.

Relatie met Europese vrijheden

De Europese regelgeving over het vrij verkeer van personen kan van invloed zijn op de mogelijkheden voor lidstaten om belasting te heffen. Daarvoor zijn in het kader van belastingheffing bij emigratie twee zaken relevant.

Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat het in overeenstemming is met het EU-recht als lidstaten de nationaliteit van hun onderdanen ook na hun emigratie als aanknopingspunt voor de

heffingsbevoegdheid van de lidstaat hanteren.¹⁷ Deze beslissing betrof de trailing tax in de Nederlandse erf- en schenkbelasting waarbij een Nederlander die binnen tien jaar na emigratie overlijdt of een schenking doet, wordt geacht in Nederland te hebben gewoond op het moment van overlijden of schenking. Het Hof van Justitie heeft daarnaast geoordeeld dat het moment van emigratie naar een andere lidstaat van de EU of EER ongeacht de nationaliteit van de belastingplichtige ook als belastbaar feit mag gelden om de vermogensaanwas tijdens het verblijf op het grondgebied van de lidstaat te kunnen belasten. Daarbij is wel geoordeeld dat de invordering niet eerder mag plaatsvinden dan wanneer de betrokkene niet zou zijn geëmigreerd en er geen zekerheid mag worden gevraagd om de invordering veilig te stellen.¹⁸

Een nationale trailing tax kan (afhankelijk van de verdere vormgeving) in overeenstemming zijn met het EU-recht als deze zich beperkt tot personen met de Nederlandse nationaliteit. Ook andere EU-landen met wetgeving voor emigranten passen deze slechts toe op eigen onderdanen.

Hierbij is wel van groot belang dat Nederland met alle landen van de Europese Unie een belastingverdrag heeft en een nationale 'trailing tax' daardoor niet geëffectueerd kan worden. Om enige discussie of twijfel over de verenigbaarheid van een nationale trailing tax met het Europese recht te voorkomen, kan ervoor gekozen worden om deze alleen richting landen buiten de EER van toepassing te laten zijn. Daarmee ontstaat ook ruimte om voor andere criteria dan nationaliteit te kiezen.

Conclusie

Op basis van voorgaande analyse concludeer ik dat Nederland voor diverse belastingen reeds exitheffingen heeft en een trailing tax voor de inkomstenbelasting met name in aanvulling op en/of op basis van internationale afspraken kan fungeren en dat het effect ervan de komende jaren relatief beperkt is. Gezien het uitgebreide verdragennetwerk van Nederland zou een trailing tax in een beperkt aantal gevallen direct bij invoering geëffectueerd kunnen worden, namelijk de landen waarmee geen verdrag bestaat. Daar zitten wel enkele landen met geen of een lage belastingheffing tussen, zoals Monaco. Nederland heeft echter met een aantal landen met een lage belastingdruk of een voordelig fiscaal regime voor zeer vermogende personen wel een belastingverdrag.

¹⁷ Zie arrest van 23 februari 2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131.

¹⁸ Arrest van 7 september 2006, N. C-470/04, ECLI:EU:C:2006:525.

Daarvoor geldt dat het belastingverdrag eerst aangepast moet worden voordat een trailing tax geëffectueerd kan worden. Dit is doorgaans een langdurig proces. Een alternatief zou zijn om wereldwijd afspraken te maken over het afschaffen van fiscaal voordelige regimes, waarvan Nederland in OESO-verband een voorstander is, of om in een dergelijk geval – ook onder belastingverdragen – een trailing tax toe te staan. Voor deze alternatieven geldt wel dat zij enige tijd in beslag nemen om te realiseren, omdat dit draagvlak van een grote groep landen vergt.

Om de keuze te maken of het introduceren van een trailing tax wenselijk is, is het van belang om te bepalen of het doel in verhouding staat tot de lasten voor de Belastingdienst en belastingplichtigen. Ook als een trailing tax slechts richting een beperkt aantal landen en een relatief kleine groep geëffectueerd kan worden, kan een dergelijke belasting wenselijk zijn. Het gaat dan bijvoorbeeld om landen die in het geheel geen inkomstenbelasting of een voordelig fiscaal regime hebben. Daarnaast kan het fiscale belang vanwege de aard van de groep omvangrijk zijn. Een volgende stap die ik daarom wil zetten, is onderzoeken of er betrouwbare cijfers zijn te geven over hoeveel personen en met welk fiscaal belang emigreren naar een land met geen of een lage belastingheffing waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten en om de uitvoeringsgevolgen nauwkeuriger in kaart te brengen.

Tot slot

Op dit moment vindt de evaluatie van de doelstellingen, huidige regelgeving en de handhavings- en uitvoeringspraktijk woonplaatsonderzoeken nog plaats. Indien mogelijk wordt in deze evaluatie ook onderzocht wat de omvang van de potentiële doelgroep is en het fiscaal belang wat hiermee samenhangt.

In elk geval hecht ik aan het maken van afspraken over een effectieve belasting van zeer vermogende personen in internationaal verband en wil ik daaraan een actieve bijdrage leveren en waar mogelijk optrekken met gelijkgestemde landen. Ik zal uw Kamer blijven informeren in de voortgang hiervan.

De staatssecretaris van Financiën,
T. van Oostenbruggen