

Verslag derde NOB Fiscale Conferentie Tax Talents: Verandering

Mr. T.E.C. Sigtermans en O.T.J. Mirck¹

Verslag van de derde NOB Fiscale Conferentie Tax Talents, gehouden op 24 en 25 januari te Zeist.

Inleiding

De Fiscale Conferentie Tax Talents is een samenwerking tussen de NOB en de Belastingdienst. De deelnemers bestaan uit tien talentvolle fiscalisten van de Belastingdienst en tien talentvolle belastingadviseurs. De deelnemers zijn met elkaar en met de sprekers in discussie gegaan over de volgende thema's: i) van nationale naar mondiale wetgeving, ii) de veranderende rol van Nederland, iii) *Privacy of Transparency*, iv) de veranderende rol van de fiscalist. Het programma is samengesteld op voordracht van de deelnemers. Maarten de Wilde² trad op als conferentieleider.

Van nationale naar mondiale wetgeving

ATAD, BEPS, Brexit, het belang van fiscale soevereiniteit, harmonisering, Europese vliegbelasting en rechtszekerheid

Stef van Weeghel³ opent de conferentie met een schets van de ontwikkeling van de internationale belastingarchitectuur en een verklaring van de huidige wereldwijde fiscale spanning. Ten tijde van het ontstaan van de OESO was de wereld overzichtelijk. In constructief overleg probeerde men toe te komen aan een verdeling van de heffingsrechten. Sindsdien is de legitimiteit van de organisatie in twijfel getrokken door niet-lidstaten en hebben digitalisering en mondialisering een zware wissel getrokken. Intussen heeft het jarenlange OESO-werk veel navolging gekregen, bijvoorbeeld via de OESO *Transfer Pricing Guidelines* en het OESO-modelverdrag.

Eind twintigste eeuw was belastingconcurrentie tussen landen een wijdverspreid fenomeen. Het belastingstelsel werd ingezet om multinationale bedrijven aan te moedigen zich in het eigen land te vestigen. Nederland is een uitstekend voorbeeld hiervan, maar ook landen zoals Frankrijk, Duitsland, Ierland en Luxemburg zetten de fiscaliteit in ten bate van het vestigingsklimaat. De mate van transparantie over het fiscale reilen en zeilen wisselde per land.

Het OESO-rapport *Harmful Tax Competition*⁴ gaf de contouren weer van de groeiende weerstand tegen agressieve planning. De financiële crisis heeft als katalysator gewerkt voor

¹ Auteurs zijn master student Fiscaal Recht, Indirecte Belastingen en bachelor student Fiscale Economie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.

² Prof. mr. dr. M.F de Wilde is Hoogleraar Internationaal en Europees Belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. Daarnaast is hij werkzaam bij Loyens & Loeff.

³ Prof. dr. S. van Weeghel is Hoogleraar Internationaal Belastingrecht aan de Universiteit van Amsterdam, Global Tax Policy Leader bij PwC en Chair of the Board of Trustees bij IBFD.

⁴ OECD (1998), Harmful tax competition: An emerging Issue.

de huidige weerstand. Lidstaten hebben sindsdien veel fiscale soevereiniteit opgegeven om agressieve planning tegen te gaan. Nederland probeert zich uit het fiscale verdomhoekje te werken. Dit uit zich door strengere implementatie van richtlijnen en de BEPS-maatregelen dan voorgeschreven. Van Weeghel merkt overigens op dat arbitrage en *mutual agreement procedures* uit het MLI⁵ niet in de kinderschoenen staan, maar nog in de wieg liggen.

China en India zagen weinig van de internationale belastingtaart als gevolg van de werking van de transfer-pricingrichtlijnen, terwijl zich daar een belangrijk deel van de markt- en arbeidskrachten bevinden, en zijn geneigd tot uitbreiding van hun heffingsrechten. Ook andere landen, zoals het Verenigd Koninkrijk met zijn *diverted profit tax*, hebben maatregelen getroffen tot uitbreiding van hun heffingsbereik.⁶ Tegenwoordig draait het om een herschikking van de heffingsrechten, zoals ook blijkt uit BEPS Action 1.

Daniël Smit⁷ bespreekt een actueel probleem binnen het door Van Weeghel geschetste kader, namelijk belastingheffing van *Digital Enterprises*. Smit geeft aan dat de principiële discussie die op dit moment gevoerd wordt, is of tech-ondernemingen eerlijk worden belast of dat van deze (en eventueel ook alle andere) ondernemingen anders belasting zou moeten worden geheven. Hoofdpijlers binnen dit vraagstuk zijn: waar de toegevoegde waarde zich bevindt, waar deze gecreëerd wordt en wat men precies verstaat onder *fair taxation*.

Smit stelt dat ten aanzien van digitale ondernemingen ook na de volledige implementatie van BEPS het gemiddelde EU-land achterblijft zonder *share of the tax pie*. De reden is dat de huidige verdelingsfactoren aanknopen bij de inputfactoren arbeid en kapitaal en niet bij de outputfactor van omzet. Waardecreatie door afnemerslanden leidt dus onder de huidige (post-BEPS) uitgangspunten nog niet of nauwelijks tot toewijzing van heffingsrecht in de afnemerslidstaten. Op onder meer Europees niveau is regelgeving in ontwikkeling die moet resulteren in faire belastingheffing van tech-ondernemingen. Twee ideeën verdienen specifieke aandacht en verschillen in de termijn waarop deze geïmplementeerd dienen te worden.

Op de korte termijn ligt er een voorstel voor een *Digital Services Tax* ("DST"). Het doel van deze belasting is om te voorkomen dat lidstaten unilateraal heffingen introduceren met een lappendeken aan verschillende heffingen tot gevolg. Verschillend vergeleken met huidige belastingen is dat aangegrepen wordt bij de bruto-omzet in plaats van de nettowinst. Dit zou moeten betekenen dat deze heffing niet door de bestaande belastingverdragen wordt verboden.

De focus van de DST lag in eerste instantie op de volgende drie bedrijfsmodellen:

1. Online advertising (Google)
2. Digital intermediary services (Airbnb)

⁵ Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving, Parijs 24 november 2016, *Trb.* 2017, 194.

⁶ Een dergelijke belasting wordt naar de mening van het Verenigd Koninkrijk niet gedekt door het OMV en daardoor hoeft er geen voorkoming van dubbele belastingen te worden gegeven.

⁷ Prof. dr. mr. D.S. Smit is Hoogleraar Internationaal en Europees Belastingrecht aan Tilburg University. Voorts is hij werkzaam bij EY op de afdeling EU Tax Services.

3. Sale of consumer data (Facebook)

Tijdens de onderhandelingen is de focus op een gegeven moment uitsluitend nog op de eerste categorie gelegd (de andere twee categorieën zijn uit het voorstel geschrappt). Een voordeel van de DST is dat deze aanzienlijke belastinginkomsten kan genereren en de wildgroei van unilaterale maatregelen kan tegengaan. Een nadeel is dat een DST enkel symptomen bestrijdt en de facto het bestaande internationale belastingstelsel overrulet. Ook stuit de DST internationaal-politiek op bezwaren. Het is volgens Smit daarom de vraag of lidstaten het unaniem over een dergelijke heffing eens zullen worden.⁸

Tevens is er een plan voor de lange termijn. Het voorstel is om de vennootschapsbelasting aan te laten grijpen bij *Significant Digital Presence*. Hiervoor zal een definitie van een virtuele vaste inrichting geformuleerd moeten worden en, belangrijker, bepaald moeten worden hoe de winst daaraan vervolgens moet worden toegerekend.

Vernieuwend is in dit verband dat men bij de winstallocatie ook bepaalde *economically essential activities* die buiten de virtuele vaste inrichting worden uitgeoefend, toch in acht dient te nemen. Dit heeft als voordeel dat aangesloten wordt bij bestaande regelgeving, waardoor geen fundamentele hervorming noodzakelijk is. Anderzijds introduceert men hiermee echter een fictie op de arm's-lengthstandaard. Bepaalde activiteiten worden immers *geacht* in de marktstaat te worden uitgeoefend, terwijl deze in werkelijkheid elders plaatsvinden. Het voorstel stelt daarom dus ook de bestaande internationale belastingwetgeving behoorlijk op de proef. Er worden immers nieuwe ficties op oude ficties gestapeld die in feite tot een extraterritoriale heffing kunnen leiden.

Wat Smit betreft is het belangrijk om de gevolgen van een eventuele aanpassing van het arm's-lengthbeginsel goed te doordenken. Hoe dan ook vindt Smit dat een eventuele aanpassing van de huidige regels niet beperkt zou moeten blijven tot digitale ondernemingen, maar voor alle bedrijven van toepassing zou moeten worden. Een zinvolle en eerlijke afbakening tussen beide categorieën ondernemingen lijkt hem namelijk onmogelijk.

De veranderende rol van Nederland

Vestigingsklimaat

Martin De Graaf⁹ is het aanspreekpunt voor potentiële buitenlandse investeerders bij de Belastingdienst. In zijn rol verheldert hij tijdens de conferentie de fiscale regelingen die invloed hebben op het ondernemersklimaat. Het grootste deel van de presentatie heeft echter voornamelijk het karakter van een open discussie met de aanwezigen. Dat levert een variëteit aan onderwerpen op die hieronder enigszins fragmentarisch worden geadresseerd.

Geconstateerd wordt dat fiscaliteit vaak wordt meegewogen bij investeringsbeslissingen naast bijvoorbeeld de aanwezigheid van voldoende gekwalificeerd personeel. Het perspectief van waaruit fiscaliteit wordt meegewogen lijkt in de laatste jaren echter wezenlijk te zijn

⁸ Inmiddels is tijdens de Ecofinvergadering van 12 maart 2019 duidelijk geworden dat het antwoord vooralsnog ontkennend luidt.

⁹ Mr. M.C. de Graaf is werkzaam bij de Belastingdienst binnen het APA/ATR-team in Rotterdam.

veranderd. De fiscaal aantrekkelijkste weg lijkt in eerste instantie niet meer hetgeen dat wordt gezocht. Daaraan vooraf gaat het beperken van fiscale onzekerheden.

Op het gebied van de fiscale concurrentiepositie wordt het positieve effect benoemd van het verlagen van het vennootschapsbelastingtarief naar 20,5%. Ook duiden signalen van buitenlandse investeerders erop dat een zakelijke en toegankelijke belastingdienst en (op verzoek van de ondernemingen) zekerheid vooraf in de vorm van vaststellingsovereenkomsten¹⁰ een bijdrage aan het vestigingsklimaat leveren. Daarnaast wordt door investeerders vaak positief gereageerd op de kwalitatief goede organisatie en regels ten aanzien van btw en douane.

De Graaf bevestigt desgevraagd dat de strenge wijze waarop Nederland ATAD¹¹ en het MLI implementeert, in vergelijking met sommige lidstaten, niet per se slecht is voor het vestigingsklimaat. Het kabinet wil streng zijn tegen misbruik, maar een goed klimaat bieden voor bonafide investeerders. Het is wel van belang om *overkill* te voorkomen, indien daarvan sprake is. Gerelateerd daaraan wordt gediscussieerd over de veranderende rullingpraktijk waarin economische *nexus* een grote rol zal spelen en meer terughoudendheid ten aanzien van laagbelastende jurisdicties.

In dit laatste kader over toekomstige ontwikkelingen wordt ten slotte gesproken over fiscale transparantie van ondernemingen richting belastingdiensten en van belastingdiensten onderling. Nederland is op het gebied van transparantie in veel opzichten een voorloper constateert de groep. De Graaf wijst erop dat naar verwachting vanaf 1 juli aanstaande samenvattingen van alle vaststellingsovereenkomsten met een internationaal karakter zullen worden gepubliceerd. Dat omvat meer dan de huidige "*rulings*".¹² Hij verwacht dat het publiceren tot waardevolle discussies kan leiden in de literatuur. Desgevraagd erkent hij dat er ondernemingen kunnen zijn die niet overtuigd zijn van de onherleidbaarheid van geanonimiseerde rullingssamenvattingen, al is dat wel nadrukkelijk het streven. Volgens De Wilde zou dit kunnen leiden tot situaties waarin bedrijven meer waarde hechten aan opinies van belastingadvieskantoren dan aan informeel (voor)overleg met de inspecteur.

Europese invloeden (staatssteun)

Steven Verschuur¹³ beschrijft het proces en de huidige ontwikkelingen van enkele grote rullingzaken waarin het Directoraat-Generaal Concurrentie van oordeel was dat ongeoorloofde staatssteun is verleend. De vuistregel is dat dergelijke ongeoorloofde staatssteun teruggevorderd moet worden.¹⁴ Verschuur noemt een aantal mogelijke redenen waarom staatssteunonderzoeken naar fiscale rulings juist in de afgelopen vijf jaar zijn opgekomen:

¹⁰ Zogenoemde '*rulings*'.

¹¹ ATAD 1: richtlijn(EU)2016/1164 en ATAD 2: richtlijn(EU)2017/952.

¹² APA's en ATR's.

¹³ Mr. dr. S. (Steven) Verschuur is advocaat en tevens partner bij Osborne Clarke.

¹⁴ Art. 107 jo. art. 108 VWEU.

1. De financiële crisis: door het verval van de overheidsfinanciën van meerdere lidstaten ontstond meer draagvlak voor het adequater belasten van multinationale ondernemingen.
2. BEPS: Door de implementatie van BEPS behoort het ook tot de verwachting dat de fair share afgedragen wordt door multinationale ondernemingen.
3. De EU probeert de vennootschapsbelasting te harmoniseren. Voorbeelden hiervan zijn CCTB¹⁵ en CCCTB¹⁶.
4. Het tegengaan van belastingontwijking is een speerpunt van de Commissie Juncker.

Doordat dit gevoeld werd door de Verenigde Staten als een aanval op “haar” ondernemingen heeft zij gepoogd te interveniëren in het beroep van Apple tegen de beschikking die Ierland gelastte vele miljarden van Apple terug te vorderen. Het Gerecht van de EU en het Hof van Justitie vonden het belang van de Verenigde Staten (mogelijk misgelopen belastingopbrengsten in de toekomst) echter te weinig direct om deze interventie toe te laten.

Verschuur concludeert dat de fiscale ruling zaken zich voornamelijk lijken te richten op situaties waarin zich hybride mismatches voordoen. Hij vraagt zich echter af of de Europese Commissie haar bevoegdheden niet te ver oprekt, aangezien formeel gezien de belastingen nog tot de soevereiniteit van de individuele lidstaten behoren. Volgens de Wilde verloopt het proces van harmonisatie echter traag en gecompliceerd. Voor de Commissie is het staatssteuninstrument momenteel een van de stevigste middelen om de nagestreefde *fair taxation* te bewerkstelligen. Staatssteunprocedures zijn de facto een pseudowetgevingsinstrument.

Europese en internationale samenwerking

Edwin Visser¹⁷ schetst de ontwikkelingen en de dynamiek rondom het internationale belastingsysteem en gaat in op de rol van de diverse landen en instituties in de discussie en de rol van de non-gouvernementele organisaties en de media. *Naming* en *shaming* is een steeds belangrijker instrument om belastingontwijking te voorkomen. Als voorbeeld neemt Visser de (deels terechte) publieke verontwaardiging als gevolg van de *Panamapapers* en *Luxleaks*. Hij geeft een overzicht van de belastingagenda van diverse internationale organisaties¹⁸, van de rol van nieuwe samenwerkingsverbanden tussen de instituties¹⁹ en van samenwerkende belastingdiensten.²⁰ Visser schetst ook de nieuwe dynamiek in de besluitvorming in OESO-verband; het zogenaamde *Inclusive Framework* kent ongeveer 125 leden, waaronder veel ontwikkelingslanden. Visser is van mening dat er momenteel een ongezonde competitie bestaat tussen de Commissie en de OESO, bijvoorbeeld wie komt eerder met voorstellen rondom de heffing van de digitale economie. Een betere samenwerking zou goed zijn.

¹⁵ Common Corporate Tax Base. Zie: COM(2016)685.

¹⁶ Common Consolidated Corporate Tax Base. Zie: COM(2016)685.

¹⁷ Mr. E.A. Visser is EMEA Tax Policy leader en tevens partner bij PwC.

¹⁸ OESO, IMF, Wereldbank en EU.

¹⁹ *Platform for collaboration on tax*.

²⁰ CIAT, IOTA en ATAF.

Een DST is volgens Visser onwenselijk; hij verwijst naar de argumenten tegen een DST die door de OESO worden genoemd in haar interim-rapport van maart 2018.²¹ Het is een illusie dat men de digitale economie kan separeren van de “traditionele” economie en apart kan belasten. Een DST leidt tot meervoudige heffing, valt niet binnen het bereik van de belastingverdragen, is discriminerend en mogelijk niet verenigbaar met de regels van de WTO. Het debat kan zich beter richten op de veranderingen van de fundamentele heffingsbeginselen en de vraag of winst wel de meest geschikt basis is om belasting naar te heffen. Men kan blijven aanhaken bij de oude beginselen en de digitale vaste inrichting omarmen en winst geforceerd met verder op te rekken grenzen van het arm’s-lengthbeginsel proberen te alloceren of men kan het anders aan gaan pakken. Het IMF heeft onlangs een rapport gepubliceerd inzake *destination based cashflow taxation*²², een economisch gezien minder versturende belasting. De vraag komt ook op of landen niet constructiever zouden moeten nadenken over een CCCTB en allocatiefactoren die wel tot een ‘faire’ uitkomst leiden. Binnen de OESO kent men momenteel drie stromingen: *global minimum taxation* (DE), de *marketing-intangibles* benadering (VS) en de waardering van *user participation* (VK). Visser sluit af met een overzicht van ontwikkelingen op economisch, sociaal, fiscaal en op geopolitiek gebied die het toekomstige (internationale) belastingbeleid zullen beïnvloeden.

Privacy of Transparency

Privacy/AVG²³

Priscilla de Haas²⁴ en Mark Zijlstra²⁵ behandelen het spanningsveld dat is ontstaan op fiscaal gebied door de toenemende gegevensbewaring en –uitwisseling en de (Europese) regelgeving op het gebied van privacy alsook de wens van burgers nog enige privacy te behouden.

Zijlstra geeft aan dat het verzamelen en mogelijk delen van gegevens een inbreuk is op de persoonlijke levenssfeer. Feit blijft dat nagedacht moet worden of het delen van informatie moet prevaleren boven de privacy van een belastingplichtige. De informatiehonger van de Belastingdienst kan verstrekende gevolgen hebben voor de privésfeer. Aan de hand van data kan een woonsituatie gesuggereerd worden. Een neef en nicht die, al dan niet tijdelijk, gaan samenwonen door problemen in de relatie van een van beiden kunnen geconfronteerd worden met een ongewenst fiscaal partnerschap. De woonplaats wordt immers naar feiten en omstandigheden bepaald, maar de interpretatie van de data laat op sociaal vlak geen ruimte voor de intentie. De situatieschets, gecreëerd aan de hand van data, sluit zodoende niet altijd aan bij de werkelijkheid en kan zorgen voor een onwenselijke behandeling van belastingplichtigen.

De artikelen 47 en 52 AWR, de informatieplicht van administratieplichtigen, zijn steeds vaker onderwerp van discussie. De artikelen spreken van kopieën en papieren en gaan zodoende voorbij aan de hedendaagse papiervrije werkomgeving. Inspecteurs menen echter dat ook

²¹ OECD (2018) Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018 (Inclusive Framework on BEPS).

²² B. Carton e.a., *Corporate Tax Reform: From Income to Cash Flow Taxes*, Washington: IMF 2019.

²³ Verordening (EU) 2016/679.

²⁴ Mw. mr. P. (Priscilla) de Haas is advocaat en tevens partner bij De Haas Advocaten te Rotterdam

²⁵ Mr. M. (Mark) Zijlstra is Vaktechnisch Coördinator Formeel Recht bij de Belastingdienst/Centrale administratieve processen.

toegang tot de server bestaat en kunnen zodoende een blik werpen op interne e-mails en adviezen.

In de ogen van Zijlstra vervreemdt het formele recht zich van de materiële werkelijkheid door de discussies die worden gevoerd op formeel vlak. De fiscale advocatuur is mondiger en scherper geworden. Een nadelig bijeffect hiervan is dat het feitelijke geschil naar de achtergrond verdwijnt. Meer transparantie kan mogelijk leiden tot het bereiken van een inhoudelijke discussie, maar De Haas geeft aan dat, wil een discussie leiden tot het gewenste resultaat, alle partijen ook de intentie en uiting daarvan dienen te hebben. Een mogelijke oplossing hiervoor is het omvormen van het hoorgesprek tot een voorgesprek. Vooraf pogen tot een oplossing te komen verdient de voorkeur boven ter zitting of naderhand handelen.

Ter afsluiting stelt Zijlstra dat de AWR geschreven is met het idee dat iedere aangifte gecontroleerd wordt. De actualiteit is echter dat een aanslag wordt uitgeworpen door een algoritme op basis van mogelijke fouten of bijzonderheden hierin. Nu de inspecteur doorgaans slechts uitgeworpen aangiftes behandelt, ligt vooringenomenheid op de loer.

Fair share

Hans Gribnau²⁶ constateert dat een verschuiving van het zwaartepunt in het onderwijs heeft plaatsgevonden. De fiscale vaktechniek zal in zijn ogen nooit aan belang inboeten in het curriculum, maar tegenwoordig is ook ruimte ingeruimd voor technologie en ethiek.

Het uitgangspunt in de fiscaliteit is simpel: wetgeving bepaalt welk fiscaal aandeel ieder levert ("*fair share*") en is bindend en duidelijk.²⁷ Deze basale opvatting van fiscaliteit komt echter niet meer overeen met de realiteit. Gribnau kaart aan dat de fiscale wetgeving almaar complexer wordt. Deze tendens van detaillistische wetgeving wordt deels ingegeven door het instrumentalisme daar de wetgever poogt via het fiscale instrument het gedrag van burgers te sturen.²⁸ Belastingbesparende constructies zetten het idee van een *fair share* onder druk. Tot de jaren '80 ging het Ministerie van Financiën niet zo snel over tot bestrijding daarvan. Het aanpakken van een constructie houdt namelijk in dat op de aanpassing weer gestructureerd wordt wat nog complexere wetgeving tot gevolg heeft. Maar binnen het Ministerie heeft met de jaren een mentaliteitsverandering plaatsgevonden, waardoor wetgeving tegenwoordig actief aangepast wordt. Het hoofddoel van een belastingstelsel is bijdragen aan de samenleving. Dit doel verdwijnt uit het zicht door alle regels. Politici en het Ministerie van Financiën hebben een te negatief beeld van de bereidheid van belastingplichtigen bij te dragen aan de samenleving.

Gribnau stelt dat de toenemende aandacht voor ethiek ook verklaard kan worden doordat belastingconstructies voorpaginanieuws zijn geworden. De basisgedachte van een sociaal belastingstelsel is dat als de een minder betaalt, de ander meer moet bijdragen. De gewenste distributieve rechtvaardigheid wordt in de praktijk gevoeld als distributieve

²⁶ Prof. mr. dr. J.L.M. (Hans) Gribnau is hoogleraar Belastingrecht aan de Universiteit van Leiden en Tilburg University.

²⁷ H. Gribnau, 'Belastingen, ethiek en waarden. Een weerbarstig driespan', *NtFR* 11 2017/660. p. 1-7.

²⁸ H. Gribnau, 'Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone', *Social & Legal Studies* 24 (2015) 2, p. 225–250; http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2610090.

onrechtvaardigheid daar juist door vermogende partijen actief ontweken wordt en de rekening vereffend wordt bij de burgers.²⁹

Voor bedrijven geldt dat het bedrag aan betaalde belasting niet alleen de nominale waarde vertegenwoordigt, maar dat dit ook mede de reputatie van een bedrijf kan schaden indien actief ontweken wordt. Belastingen zijn dus een kostenpost, maar geen moraal neutrale kostenpost waarop zonder consequenties bespaard kan worden. Het bijdragen aan de maatschappij en distributieve rechtvaardigheid zijn immers in het geding. Openbaar belastingbeleid in het kader van *corporate social responsibility* en *beyond compliance* zijn kan klanten trekken. Belastingen maken ook voorzieningen mogelijk waar bedrijven baat bij hebben. Volgens Adam Smith moet een sterke overheid de markt beschermen en daarvoor betaal je belasting. Dit vergeten libertaristische economen wel eens volgens Gribnau.

Fair share kent niet één antwoord en deze verschilt zodoende per onderneming. Generaliserend kan gesteld worden dat hoe meer macht een bedrijf bezit, hoe meer verantwoordelijkheid zij moet nemen. Daarbij hoort ook het op transparante wijze afleggen van verantwoording. Indien het tot nihil structureren van winst tot de mogelijkheden hoort, moet dan niet de vraag opkomen of dat wenselijk is? Daarnaast is *fair share* niet eenvoudig te bereiken doordat bedrijven hun belastingstrategie los hebben staan van het bestuur en de fiscale afdeling een *profit center* is.

De veranderende rol van de fiscalist

Technologische verandering en fiscaliteit

Marc Derksen³⁰ wijdt uit over technologische veranderingen en fiscaliteit. Geruststellend opent hij dat fiscalisten ondanks de toenemende digitalisering geen data-analisten hoeven te worden, maar dat data een toevoeging kan zijn aan het arsenaal van de moderne fiscalist. Ter verduidelijking wordt een definitie gegeven aan kunstmatige intelligentie (“A.I.”): A.I. is het gebruiken van statistische modellen om classificatieproblemen op te lossen. Het is echter van belang om bewustheid te hebben van mogelijke onzuiverheden in een dataset.

Belangrijk is om onderscheid te maken tussen algemene- en specifieke A.I. Een geromantiseerd beeld van A.I. is het autonoom opereren van een robot die menselijk gedrag imiteert. Dit wordt algemene A.I. genoemd, maar dat staat op het moment van schrijven nog in de kinderschoenen. Op dit moment is vooral specifieke A.I. relevant. Deze vorm wordt ingezet voor specifieke doeleinden zoals het uitvoeren van eenvoudige administratieve taken. Derksen geeft aan dat de Belastingdienst, door een beperking in middelen, al gebruik maakt van A.I. door middel van het creëren van risicoprofielen. Een andere toepassing is het zoeken van “gevaarlijke” clausules in een contract door *contract reviewing programs*. Een van de bekendste toepassingen van A.I. binnen de fiscaliteit is *predictive litigation*. Vanuit de academische wereld zijn claims gemaakt dat de modellen nauwkeuriger zijn dan de professionals. In de ogen van Derksen moet ingezet worden op samenwerking met machines.

²⁹ H. Gribnau, ‘The Integrity of the Tax System after BEPS: A Shared Responsibility’, *Erasmus Law Review* 10 (2017) 1, p. 12-28 https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3026295.

³⁰ Mr. M.H. Derksen is werkzaam bij Deloitte als Consultant op de afdeling Legal Analytics & A.I. en voorts verbonden aan de VU Amsterdam en Tilburg University.

Dit zorgt ervoor dat saaie repetitieve taken uit handen worden genomen waardoor meer tijd overblijft voor toepassing van de vaktechniek.

(Technologische) verandering en fiscale wetgeving

Diana Van Hout³¹ gaat in op de mogelijke risico's van de toepassing van nieuwe technologieën binnen de fiscaliteit in relatie tot de rechtsbescherming. Van Hout maakt onderscheid tussen interne en externe gevolgen van de datavergaring binnen de Belastingdienst: intern omdat die vooral zien op de interne processen van de Belastingdienst zoals communicatie en voorlichting en extern omdat die vooral betrekking hebben op het toezicht en de handhaving. Een voorbeeld van digitalisering en standaardisering van interne processen is de implementatie van *virtual reality* om de communicatie met belastingplichtigen effectiever te kunnen maken. Daarbij kan gedacht worden aan een virtuele agent in plaats van een medewerker van de belastingtelefoon. De externe werking komt naar voren in *Big Data* om controles efficiënter te kunnen uitoefenen en *Blockchain* voor het voorkomen en opsporen van fraude.

Enkel op basis van data kan niet geconcludeerd worden dat een persoon *non-compliant* is. Correlatie is namelijk niet hetzelfde als causaliteit. Dit moet gezien worden in relatie met het volgende. Gescheiden mensen maken over het algemeen meer fouten in hun aangifte. Dit betekent niet dat gescheiden mensen standaard *non-compliant* zijn. Dit gaat ook voorbij aan de verklaring dat fouten mogelijk voortkomen uit de veelal complexere financiële situatie na een echtscheiding. Door continu dezelfde groepen belastingplichtigen te controleren bestaat het risico op ongelijke behandeling. Een gevolg hiervan kan zijn dat belastingplichtigen het gedrag gaan vertonen wat verwacht wordt, maar ook *chilling effects* behoren tot de mogelijkheden. Een voorbeeld hiervan is dat belastingplichtigen afzien van bepaalde aftrekposten om te voorkomen dat hun aangifte opgemerkt wordt door de Belastingdienst. Ook *nudging*³² wordt steeds meer toegepast door de Rijksoverheid en de Belastingdienst. Een voorbeeld is de communicatie rondom de berichtenbox van de Rijksoverheid. Door middel van pop-up's bij de aangifte werd verzocht de berichtenbox te activeren, terwijl sommigen (achteraf) geen gebruik wilden maken van deze *tool*. Twijfelachtig is dan ook wanneer *nudging* overgaat in manipulatie.

Afsluitend merkt Van Hout op dat de Hoge Raad mee lijkt te gaan met de technologische ontwikkelingen aangezien de verantwoordelijkheid bij de inspecteur wordt gelegd en niet bij de belastingplichtige.³³ De vraag blijft echter of de huidige rechtsbescherming afdoende is voor de (nog te ontwikkelen) technologische toepassingen van de toekomst.

Verandering en Ethiek

Aloy Soppe³⁴ bespreekt de vraag of programmeren en algoritmes moreel verantwoord zijn. De vraag die Soppe stelt is of moraliteit programmeerbaar is. De wet is van nature *ex ante*

³¹ Prof. mr. dr. M.B.A. van Hout is bijzonder hoogleraar Formeel Belastingrecht aan de Radboud Universiteit en Raadsheer-Plaatsvervanger bij het Gerechtshof 's-Hertogenbosch.

³² Het subtiel beïnvloeden van mensen om gewenst gedrag te laten vertonen.

³³ HR 15 juni 2018, ECLI:NL:HR:2018:797, *BNB* 2018/147 (m.nt. F.J.P.M. Haas), Hof 's-Hertogenbosch 13 juni 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:1770, *NTFR* 2014/2494 (m.nt. D.N.N. Jansen) en HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1316, *BNB* 2018/182 (m.nt. E.B. Pechler).

³⁴ Dr. A.B.M. Soppe is Universitair hoofddocent Financiële Ethiek aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en Associate Lector Financiële Ethiek bij de HAN University of Applied Sciences.

gericht, maar de werkelijkheid is vele malen sneller. Ethiek kan een oplossing zijn, maar is niet altijd sluitend. Mensen maken fouten, liegen en bedriegen en houden zich voor dat hun handelen moreel verantwoord is. Onderzoek van de psycholoog Kahneman laat zien dat mensen altijd hun fouten proberen te rechtvaardigen.

Door *Financial Technology* ("fintech") worden de 'oude' banken uitgedaagd, als voorbeeld noemt Soppe bedrijven zoals Adyen. Fintech bestaat onder andere uit *spoofing* en *quote stuffing* waar moraliteit aan de orde van de dag is. Bij *spoofing* wordt niet kenbaar gemaakt wie op de markt is, dit heeft een grote impact op de verantwoordelijkheid en de aansprakelijkheid. Bij *quote stuffing* worden grote bedragen op markt gebracht en deze binnen enkele seconden weer terugtrekken, waardoor de schijn van liquiditeit gewekt wordt.

De kansen van technologisering liggen in meer efficiëntie en meer diversiteit, namelijk het breken van de macht van de banken. Volgens Soppe zijn er ook andere risico's naast privacy. Er ontstaat een *race to the bottom* niet alleen met betrekking tot lonen, maar ook tot investeringsopbrengsten. Verder moet in acht worden genomen dat technologisering ook leidt tot operationele risico's, circa 70% van de grote automatiseringsprojecten mislukt.

Soppe gaat terug naar de hoofdvraag of moraliteit programmeerbaar is. Daarbij moet gekeken worden naar de gelaagdheid van moraliteit. De psycholoog Kohlberg verdeelt moraliteit onder in pre-conventioneel, conventioneel en post-conventioneel. Pre-conventioneel bestaat uit het pure eigen belang, je doet het goede omdat je anders bestraft wordt. Conventioneel is je gedragen naar de invloed van de sociale omgeving of de wet. Post-conventioneel is volgens Soppe echte moraliteit, daar is de bron van het morele oordeel de persoon zelf. Soppe meent dat het antwoord op de vraag of moraliteit programmeerbaar 'ja' is. Echter, enkel op de eerste twee niveaus. Op post-conventioneel-niveau is het antwoord niet kenbaar.

Afsluiting

Ter afsluiting van de conferentie vindt een paneldiscussie plaats met Derksen, Van Hout en Soppe onder leiding van De Wilde. Besproken wordt dat technologie in toenemende mate een wezenlijke invloed heeft op het fiscale vakgebied, maar dat de toekomst moet uitwijzen wat de daadwerkelijke implicaties zijn.

De Wilde geeft aan dat moraliteit en verandering een spannende combinatie blijft. De Wilde spreekt van een vruchtbare, leerzame en inspirerende conferentie en dankt alle aanwezigen voor hun inzet en de panelleden voor hun bijdrage.