

WFR 2024/159

Digitaliseren en fiscaliteit

Mr. K. MisiÅ«naitÄ— & mr. R.K. Bane, datum 27-05-2024

Datum	27-05-2024
Auteur	Mr. K. MisiÅ«naitÄ— & mr. R.K. Bane ^[2]
JCDI	JCDI:ADS962944:1
Vakgebied(en)	Belastingrecht algemeen / Algemeen

Verslag van de vijfde jongerenbijeenkomst van de Vereniging voor Belastingwetenschap, gehouden op 18 april 2024 in Den Haag.

1. Opening

Wiltink^[3] opende de jongerenbijeenkomst met een korte uitleg van wat de Vereniging voor Belastingwetenschap allemaal doet.

Zij gaf vervolgens aan dat we ook in de fiscaliteit niet meer om de digitalisering heen kunnen. Dit is dan ook de reden dat tijdens deze jongerenbijeenkomst aandacht wordt besteed aan dit thema. Het onderwerp is door een viertal sprekers vanuit verschillende invalshoeken belicht:

1. Putman^[4] ging in op de vraag of de rol van de adviseur kan worden overgenomen door Generatieve AI (voor bepaalde fiscale taken).
2. Fasol^[5] & Tuin^[6] besteedden aandacht aan de digitale middelen die de FIOD in haar opsporing gebruikt.
3. Perdaems^[7] beschouwde vanuit de advocatuur de rechtspositie van belastingplichtigen bij gebruik van digitale middelen.

2. Generatieve AI in het dagelijks leven van een belastingadviseur

Alvorens toe te komen aan de gevolgen en mogelijke gevaren van Generatieve AI voor de fiscaliteit, startte Putman met de geschiedenis van AI en een algemene uitleg van de werking van AI.

Hoewel ChatGPT pas in november 2022 is gelanceerd, hebben dergelijke taalmodellen de wereld inmiddels bij storm genomen. Is Generatieve AI een hype? Dat zeker, concludeert Putman, maar wel een die zal blijven. Ook in de fiscale wereld wordt de technologie veelvuldig toegepast om adviezen voor te bereiden, te vertalen, lange toelichtingen op wetwijzigingen samen te vatten, en nog ontelbare andere taken over te nemen. Dit kan leiden tot een toename in efficiëntie in het fiscale beroep en kwaliteit in dienstverlening. Op basis van een onderzoek dat Putman binnen EY heeft uitgevoerd krijgt ChatGPT momenteel al een rapportcijfer: 7,4^[8] voor fiscale taken. Voor specifiek op compliance gerelateerde taken gooit de technologie hoge ogen. Daarnaast is

de feedback van fiscalisten met name dat de chatbot heel begrijpelijk en correct schrijft. Het systeem scoort slechter op het gebied van fiscaal onderzoek doen.

Volgens Putman zijn aan het gebruik van Generatieve AI binnen de fiscaliteit wel risico's verbonden. Eén van die risico's die Putman noemde is dat veel fiscalisten de taalmodellen ook gebruiken als "kennisbron". Dat is gevaarlijk, want de modellen zelf baseren hun antwoorden op patronen en gegevens uit een grote verzameling teksten tot een bepaalde datum. Daarnaast kunnen taalmodellen doorgaans geen directe bronvermeldingen geven zoals een traditionele zoekmachine of een academisch onderzoek dat zou doen, omdat het geen toegang heeft tot bronnen, maar antwoorden genereert op basis van een breed scala aan informatie waaraan het tijdens de training is blootgesteld. Putman vatte samen: eigenlijk is ChatGPT een hele grote rekenmachine, die grappig genoeg zelf geen woorden of taal snapt. Een door een gebruiker gestelde vraag wordt omgezet in getallen, waar het programma mee aan de haal gaat, waarna de output weer bestaat uit getallen die worden omgezet in tekst. Mede hierdoor kunnen taalmodellen "hallucineren", een fenomeen waarbij het systeem foutieve of verzonnen informatie genereert, wat gevaarlijk kan zijn omdat het tot misleidende of onjuiste conclusies kan leiden. De oplossing, volgens Putman, is het model toegang geven tot de up-to-date kennisbronnen die je wilt gebruiken in een antwoord en specifieke instructies voor het model formuleren ("prompt engineering").

Kan Generatieve AI de rol van de belastingadviseur overnemen? Nu nog niet, concludeert Putman. Op basis van onderzoek blijkt dat mensen slechter scoren bij het oplossen van zakelijke problemen als ze volledig vertrouwen op AI.^[9] Wel is het zo dat de modellen zich heel snel ontwikkelen, en er ook steeds meer Generatieve AI-oplossingen opkomen die toegang hebben tot up-to-date fiscale kennisbronnen. Ook zijn er al Generatieve AI-oplossingen die in de laptops van belastingadviseurs meekijken met alles wat ze doen en schrijven en daarbij assistentie kunnen bieden. Volgens Putman staan we momenteel nog helemaal aan het begin van deze revolutie, en moeten we de rol van Generatieve AI niet onderschatten - ook al kan het momenteel de menselijke belastingadviseur nog niet vervangen.

3. FIOD: Opsporing in een digitale wereld

Nadat Putman zijn bijdrage over AI in het dagelijks leven van een belastingadviseur had afgerond, spraken Fasol en Tuin over opsporing door de FIOD in een steeds verder digitaliserende wereld.

In de wereld van de FIOD, welke zich onder meer bezighoudt met de opsporing van fiscale delicten, is het van belang dat het bewijs dat de FIOD vergaart, bijdraagt aan het wettig en overtuigend bewijzen van ten laste gelegde strafbare feiten. Hiervoor is vereist dat alles dat de FIOD verzamelt navolgbaar is, traceerbaar is en is omschreven in een proces-verbaal.

Met deze standaard loop je al heel snel vast met AI: hoewel AI zeker helpend kan zijn, is terugvinden hoe je ergens aan bent gekomen met AI niet mogelijk. Als er twijfel kan zijn over het vergaarde bewijs, zijn de FIOD-rechercheurs hun zaak kwijt.

Fasol en Tuin toonden een filmpje.^[10] Hierin wordt verteld dat de FIOD meer digitaal en internationaal werkt. In het werk dat de FIOD doet heeft hij steeds meer te maken met digitalisering. Ook de criminelen die hij opspoort worden steeds digitaler. Zo hebben criminelen steeds vaker crypto's in plaats van contant of giraal geld. De rechercheurs van de FIOD nemen geen ordners meer in beslag, maar data. Dit levert met de bestaande wetgeving, die nog veelal uitgaat van papieren dossiers, veel vraagstukken op.

De FIOD heeft niet slechts te maken met belastingfraude, aldus Fasol en Tuin, maar spoort ook accijnsfraude, faillissementsfraude en witwassen op. Waar er bij accijnsfraude, belastingfraude en faillissementsfraude vaak wel een 'toeleverancier' is voor de FIOD, is er bij witwassen geen specifieke toezichthouder, waardoor opsporing van dit feit lastig is. De FIOD is niet zozeer van de cybercrime, maar heeft wel te maken met cybercrime.

Was vroeger de Belastingdienst de hofleverancier van de FIOD en had de FIOD daarmee vooral fiscalisten in

dienst, momenteel is de verscheidenheid aan soorten medewerkers steeds uitgebreider. Met onder andere ook digitaal onderlegde mensen, die als de FIOD data in beslag neemt daar wat mee kunnen. Hierbij kan worden gedacht aan internetrechercheurs en netwerkanalisten.

Fasol en Tuin presenteerden tot slot een fictieve casus,^[11] daarin stond een internetdienst centraal die abonnees via speciale servers voor slechts een paar euro per maand alle tv-zenders en streamingsdiensten liet bekijken. Deze zaak is bij de FIOD binnengekomen, waarbij letterlijk al die servers in beslag genomen zijn en uiteindelijk verkocht via Domeinen Roerende Zaken om het geld daarvan verbeurd te verklaren.

4. De impact van digitalisering op de rechtsbescherming van belastingplichtigen

Perdaems ging in op de impact van digitalisering op de rechtsbescherming van belastingplichtigen. Daarbij ging Perdaems enerzijds in op de veranderingen die de digitalisering met zich brengen voor wat betreft de informatieverplichtingen van belastingplichtigen.^[12] Anderzijds ging Perdaems in op de inzage in het dossier in de bezwaarfase, de gevolgen van digitalisering en hoe een inzage er in de praktijk uitziet.

Bij digitalisering en rechtsbescherming komen vragen op zoals: hoe vindt de selectie plaats van de belastingplichtige die wordt gecontroleerd? Hoever mogen vragen van de Belastingdienst gaan? Welke gegevens heeft de Belastingdienst allemaal?^[13]

Na het opwerpen van deze vragen ging Perdaems in op de verschillende vormen van digitale dossiers die belastingplichtigen hebben: die bij de adviseur, die bij belastingplichtige zelf, e-mailboxen. Ook Perdaems benadrukte dat de AWR stamt uit het 'papieren tijdperk' en dat er nog geen voornemens lijken te zijn om die te actualiseren.

In de praktijk zijn verzoeken gebaseerd op art. 47 AWR, bijvoorbeeld als het e-mails betreft, zeer ruim, volgens Perdaems. Genoemd werd het verzoek om alle e-mails over een periode van zeven jaar te verstrekken. De vraag die dan opkomt is of dergelijke verzoeken toegestaan zijn. Vanuit de zaal werd geantwoord dat het verzoek wellicht een *fishing expedition* is. Wat ook voorkomt, bijvoorbeeld bij derdenonderzoeken, is dat de Belastingdienst op bezoek komt en vraagt om zoekwoorden in te typen in de e-mailbox. Onder omstandigheden mag dat, maar dat levert wel praktische problemen op door de wijze waarop de zoekfunctie werkt: er kan materiaal naar boven komen dat onder het (informele) verschoningsrecht valt. Dat mag de inspecteur niet zien. Daar is de praktijk niet op ingericht.

In de praktijk gaat Perdaems in gesprek met de Belastingdienst over de afbakening van informatieverzoeken. Bijvoorbeeld binnen een bepaalde periode, met bepaalde onderwerpen en van wie aan wie, zodat bijvoorbeeld materiaal dat onder het (informeel) verschoningsrecht valt kan worden uitgesloten.

De wetsgeschiedenis die het 'snuffelen door de archiefkasten' aanmerkt als een *fishing expedition* is niet geactualiseerd naar het moderne tijdperk met 'digitale archiefkasten'. Dat levert vragen op over de reikwijdte van het verbod van *fishing expeditions* in de digitale archiefkast, zoals de e-mailbox. Het gebrek aan regels op dit punt leidt vaak tot discussies. Van beide kanten is er werk aan de winkel.

Perdaems benoemde kort dat de informatiebeschikking haar gebreken kent, maar dat het Ministerie van Financiën momenteel bezig is die tegen het licht te houden.

Verder ging Perdaems in op de toetsing aan het evenredigheidsbeginsel. Waar in het verleden de belastingrechter toetste aan het 'willekeurcriterium', dient de belastingrechter tegenwoordig te toetsen aan het evenredigheidsbeginsel als de belastingplichtige de evenredigheid van het informatieverzoek ter discussie stelt.^[14] Er moet echter wel een beroep op worden gedaan door de belastingplichtige.

Tot slot ging Perdaems in op de inzage in het dossier. In de praktijk is het lastig om als belastingplichtige te controleren of het dossier volledig is. Op grond van de jurisprudentie van de Hoge Raad dient een grafische weergave op papier zichtbaar te worden gemaakt van de verschillende digitale bronnen van de Belastingdienst

indien de Belastingdienst geen inzage geeft in de digitale gegevens.^[15] Bij geautomatiseerde processen (software) zoals modelmatige waardebeoordeling van de WOZ-waarde, moeten de keuzes, gegevens en aannames controleerbaar zijn en inzichtelijk worden gemaakt. Er mag geen sprake zijn van een *black box*.^[16]

Perdaems concludeerde dat de informatieverplichtingen verder gaan dan in het verleden, dat inzage in het dossier lastiger is dan in het verleden en dat er geen inzicht wordt gegeven in de koppeling van systemen en analyses. Doordat de AWR hierop niet is aangepast, zorgt dit voor een gebrek aan rechtsbescherming voor belastingplichtigen.

5. Debat

Tot slot gingen de aanwezigen in debat met de sprekers en met elkaar over de volgende stellingen:

1. Binnen drie jaar wordt >50% van mijn tijd vrijgemaakt door het gebruik van generatieve AI (Putman).
2. *Prompt engineering* moet een verplicht onderdeel worden van elke fiscale opleiding (Putman).
3. Over tien jaar treedt de FIOD veel minder fysiek naar buiten met doorzoekingen en vindt opsporing meer digitaal (op afstand) plaats (Fasol & Tuin).
4. Op dit moment loopt de pilot dat de taken van de hulpofficier van justitie (hOvJ) uitgebreid worden met veelvoorkomende lichtere opsporingsbevoegdheden, die tot nu toe alleen officieren van justitie mochten inzetten. In de toekomst is het een goed idee om het takenpakket van een hOvJ te verruimen met veelvoorkomende lichtere en zwaardere opsporingsbevoegdheden (Fasol & Tuin).
5. De belastingplichtige is verplicht om desgevraagd alle e-mails te verstrekken (Perdaems).
6. De Belastingdienst mag bij een inzage volstaan met een papieren inzage en hoeft geen inzage in de gegevens in de systemen te geven.

Voor wat betreft de eerste stelling, concludeerden de deelnemers dat het waarschijnlijk langer zal duren voordat >50% van de tijd vrijgemaakt zou worden door het gebruik van AI. Voorts zou die tijd dan aan andere (werkgerelateerde) zaken besteed worden.

Ten aanzien van de tweede stelling, vonden de deelnemers dat deze vaardigheid al eerder zou moeten worden geleerd: bijvoorbeeld op de middelbare school.

Met de derde stelling waren de deelnemers het eens. Vanuit de FIOD is het een 'realistische droom', zodat onderzoekers minder gevaar lopen, waarbij het ook minder impactvol is voor verdachten.

Voor wat betreft de vierde stelling waren de deelnemers niet razend enthousiast: door de inbedding van de hOvJ binnen de opsporingsdienst zelf (projectleiders binnen de FIOD), bestaat er een risico dat er minder waarborgen zijn voor de inzet van opsporingsbevoegdheden waar nu de machtiging van de OvJ voor nodig is.

Ten aanzien van de vijfde stelling vonden de aanwezigen een verzoek om alle e-mails te verstrekken een niet-toegestane *fishing expedition*. Er moest nadere afbakening plaatsvinden alvorens een belastingplichtige verplicht zou moeten kunnen worden om e-mails te verstrekken.

Over de zesde stelling waren de deelnemers verdeeld. Enkelingen waren het met de stelling eens, mits er een uitdraai zou zijn van het systeem. De onduidelijkheden die kunnen ontstaan met een papieren uitdraai deed anderen weer concluderen dat dit niet voldoende zou moeten zijn. De stelling werd afgesloten met de noodzaak voor wederzijds vertrouwen en meer richtlijnen hoe om te gaan met de inzage in het dossier.

De bijeenkomst werd afgesloten door Bane, die de sprekers bedankte voor hun bijdragen en de aanwezigen voor hun deelname.

Voetnoten

- [1] Kristina MisiÅ«naitÄ— is als beleidsmedewerker btw en overdrachtsbelasting verbonden aan het Ministerie van Financiën.
- [2] Rhys Bane is als medewerker verbonden aan Lubbers, Boer & Douma en als buitenpromovendus verbonden aan de Universiteit Leiden.
- [3] Claire Wiltink is Teamleider Grote Ondernemingen, Unit Internationaal bij de Belastingdienst. Daarnaast is zij bestuurslid van de Vereniging voor Belastingwetenschap.
- [4] Frank Putman is als Senior Manager Tax, Technology & Innovation verbonden aan EY.
- [5] Monique Fasol is als Directeur Intelligence en Kennis, Vaktechniek & Veiligheid werkzaam bij de Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdiensten (FIOD).
- [6] Gerwin Tuin is als onderzoeker werkzaam bij de FIOD.
- [7] Angelique Perdaems is als partner verbonden aan Hertoghs Advocaten.
- [8] Mr. dr. C. Bruijsten & F.C.P. Putman LLM, 'Fiscaliteit en kunstmatige intelligentie: stand van zaken en een fiscaal rapportcijfer van 7,4 voor ChatGPT', *MBB* 2023/15.
- [9] Harvard Business School Technology & Operations Mgt. Unit Working Paper No. 24-013.
- [10] Deze video is te zien op <https://www.fiod.nl/>.
- [11] Gebaseerd op een bestaande zaak.
- [12] Ex art. 47 AWR.
- [13] Perdaems benoemde Common Reporting Standard (CRS) gegevens, DAC6, DAC7 en nog enkele ander bronnen van informatie voor de Belastingdienst.
- [14] RvS 2 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285.
- [15] HR 4 mei 2018, ECLI:NL:HR:2018:672.
- [16] HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1316.