

# Verslag tiende Fiscale Conferentie Tax Talents

WFR 2024/133

**Verslag van de tiende Fiscale Conferentie Tax Talents, georganiseerd door de Belastingdienst en de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (“NOB”), gehouden op 25 en 26 januari 2024 in de Ernst Sillem Hoeve te Den Dolder.**

## 1. Inleiding

Op 25 en 26 januari 2024 organiseerden het Platform Versterking Vaktechniek van de Belastingdienst en de NOB de tiende editie van de Fiscale Conferentie Tax Talents. Tijdens deze editie van de conferentie werd een viertal onderwerpen besproken door jonge medewerkers van de Belastingdienst, jonge belastingadviseurs die lid zijn van de NOB en de inleiders van deze onderwerpen.

De deelnemers waren tijdens de conferentie verdeeld in vier groepen, bestaande uit medewerkers van de Belastingdienst en belastingadviseurs. Elke groep had een dagdeel inclusief sprekers georganiseerd. De gekozen onderwerpen waren: i) rechtsbescherming in het tijdperk van big data, ii) kennisgroepsstandpunten, iii) samenwerking tussen de Belastingdienst en belastingadviseurs en iv) complexiteit van wetgeving. De deelnemers en de inleiders bespraken deze onderwerpen op persoonlijke titel en de gehele conferentie vond plaats onder de Chatham House Rule.<sup>3</sup> De conferentie stond onder leiding van prof. mr. dr. J.P. (Koos) Boer.<sup>4</sup>

## 2. Rechtsbescherming in het tijdperk van big data

Het eerste onderwerp stond in het teken van rechtsbescherming alsmede de ontwikkelingen op het gebied van technologie en data. Dit thema werd vanuit verschillende invalshoeken belicht en afgesloten met een paneldiscussie.

1 Claartje Rouppe van der Voort is Senior Beleidsadviseur Omzetbelasting bij de Concerndirectie Fiscale en Juridische Zaken van de Belastingdienst.

2 Pim Koppel is Senior Tax Consultant bij Ernst & Young Belastingadviseurs LLP.

3 De Chatham House Rule luidt als volgt (in het Engels): “*When a meeting, or part thereof, is held under the Chatham House Rule, participants are free to use the information received, but neither the identity nor the affiliation of the speaker(s), nor that of any other participant, may be revealed.*” We verwijzen voor een nadere uitleg naar: <https://www.chathamhouse.org/about-us/chatham-house-rule>.

4 Prof. mr. dr. J.P. Boer is hoogleraar Algemeen Belastingrecht aan de Universiteit Leiden en partner bij Boer, Lubbers & Douma.

### 2.1 Een tijdperk van big data

Mr. C.E. (Charlotte) Kaebisch<sup>5</sup> introduceerde het eerste onderwerp van de conferentie. Zij stond vooral stil bij de achtergrond van big data en in het bijzonder van algoritmes. Algoritmes komen voor in verschillende vormen. Zo heb je niet-zelflerende algoritmes en zelflerende algoritmes. Een algoritme is sterk afhankelijk van de input. In dat kader werd ‘big data’ besproken. Een concrete definitie van big data is (nog) onduidelijk, maar dit begrip wordt wel aan de hand van de V-definitie<sup>6</sup> omschreven. Een ander begrip dat naar voren kwam, was de term ‘profiling’. Profiling ziet op het uitvoeren van kansberekeningen op basis van (persoonlijke) gegevens.

Algoritmes, big data en profiling kunnen worden gebruikt als ‘slimme opsporingstechnieken’. Hierbij moet wel rekening worden gehouden met de kwaliteit van de input en het voorkomen van bias (‘vooringenomenheid’ ten aanzien van uitkomsten). In die zin is het van belang om een algoritme te doorgronden. Je wilt dat een algoritme geen black box maar een glass box is (i.e. meer transparantie in het proces van het algoritme). In dat kader verwees Kaebisch naar een uitspraak van de Raad van State waarin werd overwogen dat gegevens duidelijk en passend bekend moeten worden gemaakt.<sup>7</sup>

Kaebisch sloot haar bijdrage af met een idee voor een ‘controlegroep’ die bias kan voorkomen. Deze controlegroep (bestaande uit bijvoorbeeld fiscalisten, ict’ers, ethici) beoordeelt dan of de data juist worden verwerkt en let erop dat de werkelijkheid zo goed mogelijk wordt benaderd.

### 2.2 Een analyse van de rechtsbescherming bij big data

Prof. dr. E. (Eric) Poelmann<sup>8</sup> benoemde dat big data en fiscale rechtsbescherming actuele thema’s met onderlinge samenhang zijn. Een belangrijk element hierbij is dat het formele recht ‘by design’ wordt meegenomen en dat checks and balances worden georganiseerd. In die zin staat ‘big data’ op dit moment nog in de kinderschoenen.

Het punt daarbij is ook dat Europeesrechtelijke beginselen van belang zijn, zoals uit het Handvest, het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens en de Algemene veror-

5 Mr. C.E. Kaebisch is werkzaam bij Taxafy en winnares van de NOB/LOF scriptieprijs 2023.

6 Dit zijn *Velocity, Volume, Value, Variety* en *Veracity* van data.

7 RvS 17 mei 2017, nrs. 201600614/1/R2, 201600617/1/R2, 201600618/1/R2, 201600620/1/R2, 201600622/1/R2 en 201600630/1/R2, ECLI:NL:RVS:2017:1259.

8 Prof. dr. E. Poelmann is hoogleraar Algemeen Belastingrecht/fiscale rechtsbescherming aan de Rijksuniversiteit Groningen en werkzaam bij de Belastingdienst.

dening gegevensbescherming. De Algemene wet inzake rijksbelastingen ('AWR') stamt uit de jaren 50 van de vorige eeuw en is daarom niet toegesneden op de huidige tijd, en zeker niet op big data. Een voorbeeld hiervan is het derdenonderzoek van art. 53 AWR. Tegenwoordig wordt op basis van deze bepaling veel meer informatie, of zelfs bulkinformatie, verzameld dan destijds bij de totstandkoming van art. 53 AWR zal zijn beoogd. Volledigheidshalve dient opgemerkt te worden dat werken met (big) data niet 'slecht' is, maar als het formele recht wordt vergeten, worden fundamentele rechten en waarborgen overgeslagen en neemt het risico op omissies in de rechtsbescherming toe. In dit kader werd verwezen naar het art. 1043-arrest, waaruit bleek dat wanneer bijvoorbeeld een aangifte wordt gecorrigeerd, terwijl sprake is van een onjuiste verwerking van persoonsgegevens, niet is uitgesloten dat dit invloed kan hebben op de houdbaarheid van die correctie.<sup>9</sup>

De bijdrage van Poelmann werd afgesloten met een verwijzing naar het zogenoemde *black box*-arrest, waarin is geoordeeld dat het bestuursorgaan moet zorgen dat van een (deels) geautomatiseerd genomen besluit inzichtelijk en controleerbaar is welke keuzes en aannames daarbij zijn gemaakt.<sup>10</sup> In het verlengde van de bijdrage van Kaebisch merkte Poelmann naar aanleiding van dit arrest op dat het dus al langer van belang is dat adequaat transparantie wordt geboden bij de totstandkoming van bepaalde 'big data-beslissingen'.

### 2.3 Rechtsbescherming en big data in de praktijk

Als laatste spreker van dit onderdeel bracht prof. mr. dr. D. (Diana) van Hout<sup>11</sup> technologie en het fiscale formele recht samen. In dit kader werd stilgestaan bij de navorderingsregels van art. 16 AWR. Bij aanslagbelastingen geldt een zorgvuldigheidsplicht voor de inspecteur. Dit is van belang voor de rechtszekerheid van belastingplichtigen. In deze context heeft de inspecteur een onderzoeksplicht en dit is relevant voor een nieuw feit. Als een inspecteur in redelijkheid twijfelt aan de juistheid van een aangifte moet deze aangifte worden onderzocht. In het verlengde hiervan is in art. 16 lid 2 sub c AWR de 'kenbare fout' neergelegd. Hiervan kan onder andere sprake zijn bij de automatische verwerking van aangiftes. De fout moet wel kenbaar zijn, anders wordt niet aan de voorwaarden van art. 16 AWR voldaan. Overigens is de kenbare fout iets anders dan een beoordelingsfout.

De Belastingdienst hanteert risicomodellen en selectieregels. Deze zijn relevant voor het controleproces van de aangiftes en de uitwerpen hiervan. Bij deze selectie kan

worden gedacht aan normbedragen (bijvoorbeeld overschrijding van 'standaardbedragen' die voortvloeien uit de wet) of topic-modellen die zien op een specifiek onderdeel in de aangifte (bijvoorbeeld de eigen woning). Als het voorgaande wordt doorgetrokken naar de context van navordering komt het belang van de uitworpredenen naar voren. Indien wordt uitgeworpen op basis van een 'harde selectiemaatregel', zoals de overschrijding van een normbedrag, kan de aangifte niet juist zijn en moet dus de inspecteur de aangifte controleren.

De bijdrage van Van Hout werd afgesloten met een uiteenzetting van een aantal uitspraken met betrekking tot de geautomatiseerde verwerking van aangiftes en navordering.<sup>12</sup> Uit deze zaken bleek dat de vormgeving van het aangifteproces en de uitworpredenen een belangrijke rol spelen bij de vraag of een inspecteur wel of niet mag navorderen op grond van art. 16 AWR.

### 2.4 Paneldiscussie

Het eerste onderwerp werd afgesloten met een paneldiscussie tussen de sprekers van de onderdelen. In dit kader werden verschillende stellingen voorgelegd. Eén van deze stellingen luidde als volgt: "Zolang het uitsluiten van discriminatie niet gegarandeerd kan worden, is het verstandig dat de Belastingdienst terughoudend is met het gebruik van zelflerende algoritmes". Uit de discussie die volgde bleek dat voorzichtig moet worden omgegaan met algoritmes. Deze zijn vrij technisch en bias versterkt dit. Het is in het kader van de capaciteit van en de druk op de Belastingdienst van belang dat een algoritme 'juist' wordt ingezet. Dit kan bijvoorbeeld worden gedaan door het proces transparant te maken, waarbij ook verantwoordelijkheid wordt genomen voor een juiste afhandeling van het proces. Het probleem van bias moet daarnaast ook worden gemitigeerd door bias toetsing te laten plaatsvinden door een controlegroep.

Het punt van toezicht kwam ook naar voren bij een andere stelling: "De inzet van slimme opsporingstechnieken, zoals algoritmes, big data-analyse en profiling, kan mogelijk beter worden uitgevoerd door een onafhankelijk gespecialiseerd toezichthoudend orgaan." Hierbij is van belang dat dit orgaan bestaat uit een diverse groep mensen met verschillende perspectieven (bijvoorbeeld ICT-, juridisch- en een burgerperspectief). Een belangrijk element hierbij is dat de controle aan de voorkant plaatsvindt en niet pas achteraf. Dit orgaan controleert vervolgens of de algoritmes selecteren op basis van fiscaal relevante kenmerken en niet (onbedoeld) op discriminatoire kenmerken (bijvoorbeeld afkomst, geardeerdheid of geloofsovertuiging) en aldus waakt dat duidelijk blijft waarom bepaalde keuzes worden gemaakt (i.e. motiveringsplicht). Daarnaast is van be-

<sup>9</sup> HR 10 december 2021, nr. 20/02304, ECLI:NL:HR:2021:1748.

<sup>10</sup> HR 17 augustus 2018, nr. 17/01448, ECLI:NL:HR:2018:1316.

<sup>11</sup> Prof. mr. dr. D. van Hout is hoogleraar Formeel Belastingrecht aan de Radboud Universiteit en universitair hoofddocent aan Tilburg University.

<sup>12</sup> Zie o.a.: Rb. Zeeland-West-Brabant 31 juli 2020, nr. BRE 19/2850, ECLI:NL:RBZWB:2020:3585 en Hof Arnhem-Leeuwarden, nrs. 22/00388 en 22/00389, ECLI:NL:GHARL:2023:2844.

lang dat er bepaalde (formele) kaders komen om dit proces af te bakenen. Hierbij moet ook aandacht worden besteed aan de privacyaspecten. Het was duidelijk dat het panel het belang van fiscaal toezicht, dat momenteel ook al is belegd bij verschillende onafhankelijke gremia, onderschreef, maar er discussie was over de vraag of er een nieuwe toezichthouder zou moeten komen.

### 3. Kennisgroepstandpunten

Kennisgroepstandpunten zijn sinds de openbaarmaking hiervan zeer actueel. Dit thema werd tijdens de conferentie vanuit het perspectief van de Belastingdienst, de belastingadviespraktijk en de rechterlijke macht bekeken. Het onderwerp werd afgesloten met een paneldiscussie.

#### 3.1 *Perspectief van de Belastingdienst*

Drs. M.E. (Manuela) van Blanken<sup>13</sup> startte haar bijdrage door de historie van de kennisgroepen bij de Belastingdienst toe te lichten. Hoewel kennisgroepstandpunten pas onlangs worden gepubliceerd, zijn kennisgroepen niet nieuw. Kennisgroepen zijn ontstaan in de jaren 90 en werden destijds 'werkgroepen' genoemd. Deze naam is medio jaren 90 gewijzigd naar 'kennisgroepen'. Een kennisgroep bestaat uit een voorzitter, een secretaris en leden vanuit de Belastingdienst. Daarnaast zijn ook agendaleden van de afdelingen Brieven en Beleidsbesluiten ("B&B") en Fiscale en Juridische Zaken ("FJZ") van de Belastingdienst aangesloten. FJZ is binnen de Belastingdienst de kaderstellende beleidsdirectie en heeft onder andere als taak om met de wetgever over de uitleg van de wet te schakelen en te bezien of in de toekomst een eventuele wetswijziging noodzakelijk is. B&B is betrokken omdat zij verantwoordelijk is voor de latere publicatie van kennisgroepstandpunten in beleidsbesluiten.

Het doel van de kennisgroepen is om antwoord te geven op rechtsvragen<sup>14</sup> en complexe helpdeskvragen.<sup>15</sup> Ter beantwoording van dergelijke vragen kijkt de kennisgroep objectief naar een geanonimiseerde casus. In tegenstelling tot de betrokken inspecteur, krijgt de kennisgroep dus geen subjectieve elementen mee. Nadat de kennisgroep een standpunt heeft ingenomen en FJZ als kaderstellende beleidsdirectie akkoord heeft gegeven op dat standpunt, wordt de vraagstellende inspecteur over dit standpunt geïnformeerd. Het definitieve kennisgroepstandpunt wordt gepubliceerd op een website.<sup>16</sup> Na publicatie op de website worden standpunten die zien op een rechtsvraag in een beleidsbesluit opgenomen. Volledigheidshalve merkt

Van Blanken op dat de publicatie van de kennisgroepstandpunten niet naar aanleiding van de Wet Open Overheid ("WOO") in gang is gezet. De werkzaamheden om de kennisgroepstandpunten te publiceren waren al aangevangen voordat de WOO in zicht kwam. Daarnaast wordt opgemerkt dat gegevens die worden gedeeld op grond van de WOO achterhaald kunnen zijn (vanwege latere ontwikkelingen in de wet- en regelgeving of gewijzigd beleid). De website met de kennisgroepstandpunten wordt echter steeds bijgewerkt.

Van Blanken sloot haar bijdrage af door erop te wijzen dat de Belastingdienst inzet op het nog toegankelijker maken van kennisgroepstandpunten, zodat belastingplichtigen hier meer informatie aan kunnen ontleen.

#### 3.2 *Perspectief van de adviespraktijk*

Dr. mr. M.M. (Marion) Kors<sup>17</sup> stelde eerst de vraag wat een kennisgroepstandpunt precies is. Het is geen wet en ook geen 'echt' beleid. Het is een 'soort van' beleid. Onzeker is hoe kennisgroepstandpunten juridisch moeten worden geduid; in vervolg hierop kan onduidelijkheid bestaan over de vraag hoe er een beroep op kan worden gedaan. Vervolgens zette Kors de mogelijke gevolgen uiteen bij een gunstig standpunt en bij een ongunstig standpunt, bezien vanuit het perspectief van de belastingplichtige. Als de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat kan met behulp van het vertrouwensbeginsel een beroep worden gedaan op een gunstig kennisgroepstandpunt. Bij een onherroepelijke aanslag kan mogelijk een verzoek worden gedaan tot ambtshalve vermindering. Hierbij rijzen vragen of een kennisgroepstandpunt beleid is in de zin van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht en wanneer een kennisgroepstandpunt nieuw beleid vormt. Bij een ongunstig standpunt wordt opgemerkt dat de inspecteur hieraan gebonden is, maar de belastingplichtige/adviseur en de rechter niet. Voorts kan, als een belastingplichtige een kennisgroepstandpunt niet volgt en uiteindelijk bij de rechter blijkt dat de belastingplichtige toch ongelijk heeft (het kennisgroepstandpunt bleek toch juist), niet zomaar een boete worden opgelegd. Het is zeker niet uit te sluiten dat het andersluidende standpunt van de belastingplichtige wel pleitbaar was.

In het verlengde van de bijdrage van Van Blanken sloot Kors haar bijdrage af met de opmerking dat het met name bij publicatie van stukken op grond van de WOO niet altijd duidelijk is wanneer er sprake is van een kennisgroepstandpunt en of dat standpunt nog actueel is.

#### 3.3 *Perspectief rechtspraak en paneldiscussie*

Mr. W.A.P. (Wendy) van Roij<sup>18</sup> besprak de verhouding tussen kennisgroepstandpunten en de rechterlijke macht. In deze

13 Drs. M.E. van Blanken is teamleider Kennisgroepen bij de Belastingdienst.

14 Zoals opgenomen in par. 2.2 en 2.3 van het Besluit Fiscaal Bestuursrecht.

15 Een helpdeskvraag is een complexe vraag die geen rechtsvraag is.

16 We verwijzen naar kennisgroepen.belastingdienst.nl voor een overzicht van alle gepubliceerde kennisgroepstandpunten.

17 Dr. mr. M.M. Kors als of counsel verbonden aan KPMG Meijburg & Co en is lid van de Sectie Formeel Belastingrecht van de NOB.

18 Mr. W.A.P. van Roij is raadsheer bij Hof 's-Hertogenbosch.

context kwam naar voren of rechters kennisgroepstandpunten ambtshalve moeten toepassen. Zonder ambtshalve toepassing, kan de menselijke maat onder druk komen te staan. Van Roij twijfelt of alle zaken de rechter zullen bereiken waar rechtsontwikkeling op haar plaats is. Bij voor de belastingplichtige gunstige kennisgroepstandpunten trekt de Belastingdienst de rechtsontwikkeling immers naar zich toe. Van Roij ziet nog een risico bij de publicatie van de kennisgroepstandpunten die door jurisprudentie of wetswijziging worden aangepast of komen te vervallen. Van Roij noemt het belangrijk dat achterhaald kan worden welk standpunt op welk moment is ingenomen. In deze context kwam naar voren dat bij een aanpassing er een nieuwsbericht van de Belastingdienst komt en als een kennisgroepstandpunt wordt ingetrokken, deze in een archief terecht komt met alle andere ingetrokken kennisgroepstandpunten.

Na de uiteenzetting van Van Roij werd afsluitend tijdens een paneldiscussie besproken wat de invloed van kennisgroepstandpunten op een soepel proces is. In deze context kwam naar voren dat kennisgroepstandpunten ervoor kunnen zorgen dat sprake is van een level playing field doordat je als belastingplichtige/adviseur weet waar je aan toe bent (het standpunt van de Belastingdienst wordt nu immers gepubliceerd). In het verlengde van het publiceren van kennisgroepstandpunten wordt de Belastingdienst transparanter.

#### 4. Belastingdienst en Belastingadviseurs – 4 handen op 1 buik?

Het thema ‘Belastingdienst en Belastingadviseurs – 4 handen op 1 buik?’ werd behandeld door een viertal sprekers waarbij werd ingegaan op oorzaken die de samenwerking tussen de Belastingdienst, de belastingadviespraktijk en belastingplichtigen bemoeilijken. Na afloop van de bijdragen van de vier inleiders volgde een paneldiscussie waarin werd ingegaan op de mogelijkheden om de samenwerking te verbeteren.

##### 4.1 *Perspectief belastingadviespraktijk*

Het perspectief van de belastingadviespraktijk werd belicht door mr. M.E. (Margriet) Lukkien<sup>19</sup> en mr. F.J. (Frederike) Manzoni-van de Kuilen.<sup>20</sup> Lukkien besprak de knelpuntenlijst die de NOB-Commissie Knelpunten heeft opgesteld. Hieruit blijkt onder andere dat sommige dossiers een lange doorlooptijd hebben. Lukkien denkt dat dit wordt veroorzaakt door de terugloop in ervaring bij de Belastingdienst. Veel ervaren inspecteurs zijn vertrokken en het is voor de Belastingdienst lastig om daar goede ervaren mensen voor terug te krijgen. Manzoni-van de Kuilen onderschrijft dit. Dit wordt nog versterkt doordat de Belastingdienst willekeur wil voorkomen en daardoor is ge-

bonden aan een striktere toepassing van de wet- en regelgeving.

Een andere ontwikkeling die Lukkien en Manzoni-van de Kuilen signaleerden, is dat, onder andere als gevolg van de complexiteit van wetgeving, steeds meer wordt geprocedeerd. Als voorbeeld wordt de Wet op de omzetbelasting 1968 (“Wet OB”) genoemd. Deze wet dateert uit 1968, terwijl de wereld sinds 1968 is veranderd en daarmee ook de businessmodellen van bedrijven. Daarnaast heeft de Belastingdienst, onder andere als gevolg van DAC7, steeds meer informatie tot zijn beschikking. Hierdoor kan de Belastingdienst makkelijker controleren en dit leidt mogelijk ook tot meer procedures.

##### 4.2 *Perspectief Belastingdienst*

Mr. C.L. (Lumeira) Schonewille-Rozenblad<sup>21</sup> en mr. J.K. (Jon) Hornstra<sup>22</sup> belichtten het perspectief van de Belastingdienst. Schonewille-Rozenblad gaf aan dat zij de samenwerking tussen de Belastingdienst en de belastingadviespraktijk als goed ervaart. Daarnaast erkende zij hetgeen eerder door Manzoni-van de Kuilen en Lukkien is aangegeven over de complexiteit en gedateerdheid van wetgeving in het geval van de Btw-richtlijn. De handelingsruimte van de inspecteur wordt hierdoor in sommige gevallen beperkt. Dit kan door de belastingplichtige worden ervaren als een onrechtvaardige uitkomst.

Hornstra gaf aan dat uit de Fiscale Monitor 2023 en de enquête van de NOB en het Register Belastingadviseurs (“RB”) over de samenwerking met de Belastingdienst onder andere naar voren is gekomen dat het vertrouwen in de Belastingdienst bij MKB-ondernemingen en fiscaal dienstverleners in 2023, ten opzichte van 2022, is gestegen door bijvoorbeeld meer open communicatie, zoals de publicatie van kennisgroepstandpunten. Daarnaast is er ook een behoorlijke groei in het Horizontaal Toezicht Fiscaal Dienstverleners dat gebaseerd is op vertrouwen, begrip en transparantie. Dit vertrouwen kan verder toenemen door nog meer transparantie. Een mogelijkheid om het onderling vertrouwen te vergroten, is volgens Hornstra om met elkaar in gesprek te gaan over elkaars drijfveren en perspectieven.

Aan de deelnemers werd gevraagd naar hun ervaringen. Deze waren wisselend. Er werden zowel gevallen genoemd waarin de Belastingdienst het uitgangspunt hanteert dat ‘de aangifte goed is, tenzij’ als gevallen waarin als uitgangspunt wordt gehanteerd dat ‘de aangifte onjuist is, tenzij’. De conclusie is dat de samenwerking op dit moment over het algemeen goed is, maar dat dit beter kan.

19 Mr. M.E. Lukkien is partner bij Loyens & Loeff en bestuurslid van de NOB en Voorzitter van de NOB-Commissie Knelpunten.

20 Mr. F.J. Manzoni-van de Kuilen is partner bij Deloitte.

21 Mr. C.L. Schonewille-Rozenblad is werkzaam bij de Directie Grote Ondernemingen van de Belastingdienst.

22 Mr. J.K. Hornstra is werkzaam bij de Directie Midden- en Kleinbedrijf van de Belastingdienst en voorzitter van het Kenniscentrum Fiscaal Dienstverleners.

Verbetering kan bijvoorbeeld door open communicatie. Daarnaast zien partijen elkaar nog te vaak als tegenstanders, terwijl het juist goed is om er samen uit te komen.

### 4.3 Paneldiscussie

Het thema werd afgesloten met een paneldiscussie onder leiding van de vier inleiders. Eén van de stellingen was “Gezamenlijke beroepsopleidingen bevorderen de samenwerking en kennisontwikkeling tussen de Belastingdienst en de fiscale dienstverleners”. De panelleden en deelnemers waren het eens met deze stelling. Een gezamenlijke opleiding kan zorgen voor meer begrip van hoe iemand tot een bepaald standpunt komt.

Daarnaast werd aan de deelnemers het volgende dilemma voorgelegd: *“Je vult de aangifte OB over het derde kwartaal 2023 in voor een cliënt. Tijdens het invullen van de aangifte valt het op dat je cliënt over het eerste kwartaal 2023 te veel btw heeft terug heeft gekregen. Waarschijnlijk heeft de medewerker een typefout gemaakt. Je cliënt geeft aan dat hij niet van plan is om de fout te melden aan de Belastingdienst. Wat zou je in dit geval doen?”* De panelleden en deelnemers waren het erover eens dat deze onjuiste teruggaaf ofwel door de cliënt zelf ofwel door de adviseur gemeld moet worden bij de Belastingdienst. Dit is ook overeenkomstig de Code of Conduct van de NOB.

De paneldiscussie maakte duidelijk dat het onderlinge begrip tussen fiscaal dienstverleners en de Belastingdienst kan worden vergroot door een gezamenlijke beroepsopleiding en dat wederzijdse transparantie van belang is.

## 5. Complexiteit van wetgeving

Het vierde thema zag op de complexiteit van fiscale wet- en regelgeving. Binnen dit thema werd eerst ingegaan op het begrip complexiteit, waarna in werd gegaan op het begrip complexiteit vanuit de invalshoek van de Belastingdienst. Het onderwerp werd afgesloten met een paneldiscussie over de complexiteit van wetten alsmede de rol van de Belastingdienst en de belastingadviespraktijk hierin.

### 5.1 Het begrip complexiteit

Prof. mr. dr. J.P. (Koos) Boer ging in op het begrip complexiteit aan de hand van de oratie van prof. dr. ir. R. Arendsen die helaas was verhinderd.<sup>23</sup> Volgens Boer wordt het begrip complexiteit al snel en ook verkeerd gebruikt. De vraag is wat wij als fiscalisten ervaren als echte complexiteit. Sommige wetten bevatten bijvoorbeeld onduidelijke woorden of een wettekst die niet meer goed aansluit op de huidige samenleving. Hierbij verwees Boer naar het voorbeeld van de Wet OB 1968 dat eerder op de dag door Manzoni-van de Kuilen was benoemd. Vervolgens kwam er een discussie onder deelnemers op gang

wat nu precies complexiteit is. De Van Dale bevat een definitie van het begrip complexiteit. Het gaat volgens de Van Dale over ‘ingewikkeldheid’. Uiteindelijk ging de discussie in de richting vanuit welk perspectief we moeten bekijken of een wet of regelgeving complex is. Hierbij was de conclusie dat voor complexiteit van wetgeving het perspectief van de belastingplichtige als uitgangspunt moet worden genomen en niet het perspectief van de Belastingdienst of de belastingadviseur.

Boer vroeg zich in dit kader af of complexiteit van wetgeving, vanuit het oogpunt van de Belastingdienst en belastingadviseur, altijd problematisch is. De deelnemers gaven aan dat in sommige gevallen open normen ook wenselijk kunnen zijn, zodat een wettekst dynamisch en weerbaar is.

Boer kwam uiteindelijk tot de conclusie dat veel belastingwetgeving niet complex, maar ingewikkeld is. Bij onduidelijke belastingwetgeving kom je er in principe wel uit (de variabelen zijn in beginsel te overzien), maar die uitkomst is op voorhand niet altijd goed te voorzien. Daarbij is wel van belang dat bij het schrijven van nieuwe wet- en regelgeving het doel voor ogen wordt gehouden en constant wordt getoetst of wetgeving daadwerkelijk dit doel bereikt. Als dat gebeurt, zijn we al een heel eind, aldus Boer.

### 5.2 Complexiteit vanuit het perspectief van de Belastingdienst

Mr. R. (Rosalinde) van Putt<sup>24</sup> nam de deelnemers mee in het proces dat een wetsvoorstel doorloopt in de beleidscyclus en meer specifiek in de beleidsvoorbereidende fase alvorens erover wordt gestemd door de Tweede Kamer. De aanleiding voor een wetsvoorstel kan zowel een wens vanuit de praktijk als vanuit de politiek zijn. In die beleidsvoorbereidende fase is de uitvoering betrokken. Als het wetsvoorstel is afgerond, wordt dit aan de concerndirectie Uitvoerings- en Handhavingsbeleid (“UHB”) van de Belastingdienst aangeboden. UHB vraagt vervolgens inbreng aan de uitvoeringsdirecties van de Belastingdienst over de uitvoerbaarheid van de wetgeving. Hierbij wordt onder andere gevraagd welke burgers en bedrijven door dit wetsvoorstel worden geraakt, hoe de doenlijkheid voor de doelgroep wordt ingeschat in relatie tot handhaafbaarheid en complexiteit alsmede naar de maakbaarheid van ICT-systemen. UHB analyseert en stroomlijnt de ontvangen inbreng en coördineert het proces van uitvoeringstoetsing. De fase van internetconsultatie en reacties uit de adviespraktijk zijn nuttig voor de Belastingdienst om in te schatten hoe de wijziging in de praktijk zal landen. Voor elk wetsvoorstel wordt afzonderlijk beoordeeld of dit uitvoerbaar is. In de uitvoeringstoets worden risico’s gesignaleerd en een eindoordeel geveld over de uitvoer-

<sup>23</sup> Prof. dr. ir. R. Arendsen, *Eenvoudig belasting heffen Tussen droom en daad*, Den Haag: Sdu Uitgevers 2016.

<sup>24</sup> Mr. R. van Putt is werkzaam bij de Concerndirectie Uitvoerings- en Handhavingsbeleid van de Belastingdienst.

baarheid. Dit eindoordeel bevat in sommige gevallen een 'mits', 'tenzij' of randvoorwaarde als de uitvoerbaarheid onder druk staat of lastiger is. De uitvoeringstoets wordt samen met het wetsvoorstel naar de Tweede Kamer gestuurd. Het is vervolgens aan de politiek wat hij met de uitkomsten van de uitvoeringstoets doet. Dit voorstel kan tijdens de parlementaire behandeling nog aan wijzigingen onderhevig zijn als gevolg van, bijvoorbeeld, de beslissingen die de Tweede Kamer gedurende het proces neemt. Gelet op het kortere tijdsbestek probeert de Belastingdienst opnieuw een inschatting te maken van de uitvoerbaarheid van deze gewijzigde wetgeving.

Van Putt gaf aan dat er naast de beleidsevaluatie sinds vorig jaar ook invoeringstoetsen zijn. Nieuwe wet- en regelgeving kunnen in de praktijk anders uitpakken dan beoogd. Daarom wordt onderzocht of na invoering onverwachte knelpunten zijn ontstaan voor burger, bedrijven of de uitvoeringsorganisaties.

Tot slot benadrukte Van Putt dat de signalen die vanuit de adviespraktijk naar boven komen, ook waardevol zijn voor de uitvoeringstoets, invoeringstoets en evaluaties. Zij hoopt dat deze signalen in de toekomst nog meer worden gedeeld.

### 5.3 Paneldiscussie

Onder leiding van Boer gingen drie panelleden met elkaar en met de deelnemers verder in gesprek over de complexiteit van wetgeving. Het panel bestond uit mr. dr. M.J. (Mascha) Hoogeveen,<sup>25</sup> mr. dr. N.C.G. (Nicole) Gubbels<sup>26</sup> en dr. R.P. (Ruud) van den Dool.<sup>27</sup>

Eén van de stellingen was dat een regeling die niet voldoet aan de criteria van doelmatigheid en doeltreffendheid, zoals vastgesteld door de wetgever, moet worden herzien of afgeschaft. De panelleden waren het erover eens dat het goed zou zijn als dit gebeurt, maar de praktijk is anders. In principe ligt het primaat voor het herzien of afschaffen van een regeling bij de politiek. De panelleden gaven de bedrijfsopvolgingsregeling als voorbeeld. Deze regeling is ontzettend complex geworden. Desondanks blijft deze regeling in de praktijk bestaan, doordat de politiek deze regeling in stand wil houden. De panelleden en de deelnemers zijn het erover eens dat het niet wenselijk is dat het primaat voor het invoeren, herzien of afschaffen van een regeling ergens anders ligt dan bij de politiek, bijvoorbeeld bij de Belastingdienst. Gubbels geeft hierbij als ar-

gument dat de democratie belangrijker is dan de uitvoerbaarheid. Van den Dool voegt hieraan toe dat hier evenwel ook een belangrijke rol voor de staatssecretaris is weggelegd om de uitvoerbaarheid niet ondergeschikt te maken aan de politieke wensen en derhalve signalen van de uitvoeringsorganisaties en de praktijk ook zwaar mee te wegen bij keuzes om een wettelijke regeling in te voeren, te herzien of af te schaffen.

Een andere stelling die Boer aan de panelleden voorlegde was dat inspecteurs geen enkele beoordelingsruimte hebben om de menselijke maat toe te passen en/of af te wijken van wetgeving. De panelleden waren het hier deels mee eens. Hoogeveen gaf aan dat een inspecteur ruimte moet krijgen om de menselijke maat toe te passen. Aan de andere kant ziet zij risico's als inspecteurs afwijken van wetgeving. Er kan dan mogelijk sprake zijn van willekeur. Dat is niet wenselijk. De inspecteur moet uitvoeren overeenkomstig de bedoeling van de wetgever. Hoogeveen en Gubbels geven aan dat zij zien dat willekeur op dit moment al (deels) wordt voorkomen doordat de inspecteurs en de beleidsmakers met elkaar in gesprek gaan om te kijken of er op een bepaald punt nieuw beleid moet komen.

Tot slot vroeg Boer aan de panelleden wat zij jonge fiscalisten wilden meegeven. Volgens Van den Dool is wetgeving complex en zijn verwachting is dat het niet eenvoudiger zal worden. Tegelijkertijd blijft de fiscaliteit een maatschappelijk belangrijk en leuk vak. Hij riep jonge fiscalisten op om vooral ook de bedoeling van wettelijke regelingen in het oog te houden. Hoogeveen riep jonge fiscalisten, zowel medewerkers van de Belastingdienst als belastingadviseurs, op met elkaar in gesprek te gaan wanneer je wet- en regelgeving niet begrijpt. Gubbels sloot zich bij Hoogeveen aan. Zij voegde toe dat complexiteit ook goed is. Door complexiteit ontstaat er een grijs gebied en hierdoor is er zowel voor de Belastingdienst als voor de belastingplichtige en belastingadviseur beoordelingsruimte.

## 6. Afsluiting

Boer beëindigde de conferentie door zijn dank uit te spreken richting de inleiders voor hun waardevolle bijdragen, de organisatoren voor het succesvol neerzetten van de tweedaagse conferentie en de deelnemers voor hun actieve rol in en tijdens het programma. Hij reflecteerde op twee leerzame dagen waarin diverse actuele en maatschappelijk relevante thema's aan bod kwamen. Gedurende de conferentie was er aandacht voor de benadering vanuit de wetgevende, uitvoerende en rechterlijke macht alsmede de belastingadviespraktijk.

Boer waardeerde in het bijzonder de interactie en samenwerking tussen de deelnemers onderling. Hij sprak de hoop uit dat de deelnemers elkaar in de toekomst zullen blijven opzoeken en dat zij de dialoog zullen voortzetten.

25 Mr. dr. Hoogeveen is werkzaam bij de Belastingdienst. Daarnaast is zij universitair docent bij het fiscaal instituut van Tilburg University.

26 Mr. dr. Gubbels is werkzaam bij de Belastingdienst. Daarnaast is zij universitair docent bij het fiscaal instituut van Tilburg University.

27 Dr. R.P. van den Dool is belastingadviseur bij RPD Fiscaal BV, fiscaal onderzoeker, auteur en universitair hoofddocent aan de Universiteit van Amsterdam.