



Universiteit  
Leiden  
The Netherlands

## De toekomst van belastingheffing

Arendsen, R.; Rabenort, M.

### Citation

Arendsen, R., & Rabenort, M. (2021). De toekomst van belastingheffing. *Mbb: Belastingbeschouwingen: Onafhankelijk Maandblad Voor Belastingrecht En Belastingpraktijk*, 90(3), 53-63. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3273707>

Version: Publisher's Version

License: [Licensed under Article 25fa Copyright Act/Law \(Amendment Taverne\)](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3273707>

**Note:** To cite this publication please use the final published version (if applicable).

# 9. De toekomst van belastingheffing

PROF. DR. IR. R. ARENSEN EN MR. M. RABENORT

Hoe ziet belastingheffing er in de toekomst uit? Eind 2020 publiceerde de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling haar visie op de toekomst. De belastingheffing dient radicaal onderdeel te worden van de natuurlijke systemen van burgers en bedrijven. Dit vraagt om een digitale transformatie van het onderliggende bedrijfsmodel van belastingdiensten en van de interactie met belastingplichtigen. In deze bijdrage worden de hoofdpunten uit deze visie toegelicht en wordt verkend onder welke voorwaarden dit werkelijkheid zou kunnen worden.

## 1. Inleiding

Dit jaar viert de OESO haar 60-jarig bestaan.<sup>1</sup> De missie 'Better Policies for Better Lives' is op tal van economisch gerelateerde terreinen geconcretiseerd. Belastingen is een van die domeinen, en het 'BEPS Action Plan' is daarbij waarschijnlijk een van de meest in het oog springende resultaten. Vol verwachting wordt ook dit jaar weer uitgekeken naar wereldwijde consensus ten aanzien van 'BEPS Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation'.<sup>2</sup>

Naast alle aandacht voor belastingbeleid kent de OESO sinds 2002 een Forum on Tax Administration waarin 53 belastingdiensten uitvoeringsvraagstukken bespreken. Deze thema's variëren van de implementatie van OESO-standaarden en de samenwerking tussen belastingdiensten tot de (werking van) specifieke instrumenten in de relatie tot belastingplichtigen.<sup>3</sup> Digitalisering is daarbij inmiddels een prominent perspectief, of het nu gaat om audits of om de dienstverlening aan burgers en bedrijven.

In 2020 heeft een aantal vertegenwoordigers van belastingdiensten, onder voorzitterschap van de Noorse belastingdienst, gewerkt aan een gezamenlijke overkoepelende visie op de impact van digitalisering op de belastingheffing. Het eindrapport 'Tax Administration 3.0; The Digital Transformation of Tax Administration'<sup>4</sup> werd tijdens de jaarlijkse plenaire vergadering van het Forum on Tax Administration

(FTA) op 7 en 8 december 2020 besproken. Deze jaarvergadering stond oorspronkelijk gepland in Amsterdam, maar werd omgezet naar een serie virtuele bijeenkomsten. In het rapport, gepresenteerd als een discussiedocument, staat de vraag centraal hoe de belastingheffing eruit zou kunnen gaan zien in een gedigitaliseerde en genetwerkte samenleving en de economie en hoe belastingdiensten zich moeten gaan verhouden tot deze digitale transformatie.

Dit rapport onderscheidt zich van veel eerdere FTA-bijdragen over digitalisering door de aandacht voor de primaire heffingsprocessen, ook wel 'operating model' genoemd. In plaats van afzonderlijk de nadruk te leggen op riskmanagement, audits of digitale diensten ligt de focus op de beschikbaarheid en het gebruik van gegevens en regels en hoe die samen tot juiste uitkomsten leiden. Het FTA pleit voor een 'paradigma shift' waarbij wordt gebroken met de huidige traditie die in veel gevallen (en landen) nog is gebaseerd op het instrueren en controleren van belastingplichtigen waarbij de belastingdienst de centrale maat der dingen is. In plaats daarvan schetst het FTA in het rapport een visie op de belastingheffing waarbij primair wordt aangesloten op de natuurlijke omgeving (het ecosysteem) van belastingplichtigen. Om het tempo van de externe verandering te kunnen bijhouden dienen daarbij de processen van belastingdiensten zoveel mogelijk te zijn afgestemd op de communicatie- en transactiesystemen die belastingplichtigen gebruiken in hun onderneming en in het dagelijkse leven. In die zin kan deze visie gelezen worden als een (radicale) verdieping van het eerdere gedachtegoed met betrekking tot 'compliance by design'.<sup>5</sup>

1 OESO (2020a), 'The OECD at 60: 60 Years of Consensus Building', OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/afb7f6a8-en>.

2 <https://www.oecd.org/tax/beps/cover-statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-on-the-reports-on-the-blueprints-of-pillar-one-and-pillar-two-october-2020.pdf>

3 <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/>

4 OESO (2020b), zie <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformation-of-tax-administration.htm>. Verder te noemen 'het rapport' of Tax Administration 3.0.

5 OECD (2014), 'Tax Compliance by Design: Achieving Improved SME Tax Compliance by Adopting a System Perspective', OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264223219-en>.

Het doel van het FTA met dit rapport is niet alleen om die visie neer te zetten, maar ook om verdere discussie over de visie en de onderdelen ervan te stimuleren. Het uiteindelijke doel is om te komen tot één wereldwijd gelijkgestemd begrippenkader en (transitie)raamwerk aangezien dit belastingdiensten wereldwijd zal helpen deze transformatie door te maken. De verwachting is dat in 2021 een vervolg in de vorm van een meer gedetailleerd actieplan zal worden opgeleverd.

In dit artikel wordt beschreven welke betekenissen kan worden gegeven aan dit OESO-rapport. In de volgende paragraaf wordt de noodzaak voor de transformatie van de belastingheffing beschreven. Vervolgens wordt de visie uitgewerkt. Eerst in termen van de bouwstenen voor belastingheffing in paragraaf 3 en aansluitend van de ontwikkelaanpak in paragraaf 4. Het artikel sluit af met een reflectie op de elementen die van belang zullen zijn om de visie daadwerkelijk te realiseren.

## 2. Noodzaak van een nieuw operatie model voor belastingheffing

Belastingheffing bezien vanuit het perspectief van belastingdiensten wordt in veel gevallen beschouwd als een standaard reeks van elkaar opvolgende processen. Het gaat dan om het identificeren van de belastingplichtige, het vaststellen van de verschillende belastingplichten, het toepassen van fiscale wet- en regelgeving om de belastingschuld te bepalen, het betalen van de verschuldigde belasting, controle, en eventueel bezwaar en beroep.

In het afgelopen decennium is door belastingdiensten veel geïnvesteerd in het niveau van de handhaving, zowel door het verbeteren van communicatie en klantbehandeling, door het verbeteren van verlenen van zekerheid (bijvoorbeeld door APA's) en vormen van 'cooperative compliance' (bijvoorbeeld horizontaal toezicht), en ten slotte door betere risicoselectie om te bepalen waar controles moeten worden uitgevoerd. Dit heeft geleid tot veranderingen in de interactie tussen belastingdiensten en belastingplichtigen, veelal ondersteund door digitale middelen. We mogen aannemen dat deze ontwikkeling een positieve impact hebben gehad op het niveau van (vrijwillige) compliance. Dat is verder gestegen door de inspanningen van overheden, NGO's en media om gericht te werken aan transparantie omtrent de belastingstrategie van belastingplichtigen.

Daarnaast is door belastingdiensten wereldwijd veel geïnvesteerd in het automatiseren van hun werkprocessen en vooral in het gebruik van fiscaal relevante data. Deze route is in gezamenlijkheid versterkt rondom de plenaire bijeenkomst van de FTA in Beijing in 2016<sup>6</sup>. Dit heeft in de afgelopen jaren geleid tot een veelheid aan lokale implementaties die op zichzelf aldaar voor vooruitgang hebben gezorgd, maar voor belastingplichtigen die in meerdere landen actief zijn juist leiden tot hogere kosten van compliance vanwege het gebrek aan uniformiteit.

Dergelijke progressie kwalificeren wij als lineaire progressie, dat wil zeggen binnen het bestaande operationele model wordt gezocht naar mogelijkheden om kwaliteit te verbeteren, werkzaamheden te stroomlijnen en kosten te verlagen. Deze lineaire progressie heeft intussen op een aantal punten haar grenzen wel bereikt. Kijkend naar de ontwikkelingen sinds de Beijing conferentie ligt het voor de hand dat verdere investeringen langs de lijn van deze lineaire progressie waarschijnlijk leiden tot een nog grotere diversiteit aan oplossingen en werkwijzen die elk hun doel wel dienen, maar gezamenlijk niet leiden tot een beter wereldwijd systeem.

De FTA beschrijft in het rapport 'Tax Administration 3.0' een aantal factoren die de noodzaak tot een radicalere verandering onderbouwen. Dit 'burning platform' bestaat uit vijf thema's, die in dit artikel worden onderverdeeld in relatie tot grenzen van het huidige model (paragraaf 2.1) en anderzijds tot de belastingheffing binnen een snel veranderende omgeving (paragraaf 2.2).

### 2.1 Grenzen aan het huidige model

Ofschoon de hiervoor genoemde ontwikkelingen zeker ten goede zijn gekomen aan belastingdiensten en belastingplichtigen kent het huidige model van belastingheffing aanzienlijke structurele beperkingen met betrekking tot de resultaten die zij kan opleveren. Het huidige model begrenst daarmee, zeker binnen een digitale en genetwerkte samenleving, de mate waarin compliance kan worden vergroot en de administratieve lasten verlaagd.

*Factor 1 De huidige set handhavinginstrumenten zijn te veel afhankelijk van vrijwillige compliance*

Deze factor wordt door de OESO gekenschetst met de aan Albert Einstein toegeschreven quote: 'Als je doet wat je deed, dan krijg je wat je kreeg'.

De afgelopen decennia hebben belastingdiensten over de hele wereld veel geïnvesteerd in de verbetering van digitale dienstverlening en compliance riskmanagement. Digitale voorgevulde aangiften en data analytics afdelingen zijn daarvan twee pregnante voorbeelden. Deze strategie was gericht op stimulering en verbetering van de (vrijwillige) compliance van belastingplichtigen en een beter onderbouwde inzet van audits. Wij zijn van mening dat deze strategie zeker is geslaagd, en dat niet kan worden verwacht dat zij leidt tot oneindige verbetering van het gedrag van belastingdiensten en belastingplichtigen. Daarnaast kent deze strategie ook nadelen, die relateren aan de kostbare en omslachtige manier van werken 'in het verleden':

- *Audits* kijken terug en hebben op zichzelf weinig effect op structurele verbetering van compliant gedrag.
- Ondanks dat het aantal en de kwaliteit van digitale diensten enorm is verbeterd wordt een aanzienlijk deel van de 'tax gap' nog steeds veroorzaakt door *onbedoelde fouten* van belastingplichtigen.
- Veel van de dienstverlening van belastingdiensten is *gericht op zelfredzame burgers* en ondernemers. Daarnaast wordt deze *'verplichte winkelnering'* toch eerder als een last dan als een dienst ervaren.

<sup>6</sup> <https://www.oecd.org/tax/oecd-forum-on-tax-administration-plenary-meeting-beijing-11-13-may-2016.htm>

Een nieuw operationeel model van belastingheffing zal derhalve minder afhankelijk moeten zijn van vrijwillige compliance van belastingplichtigen om de tax gaps<sup>7</sup> verder te reduceren en te komen tot eerlijke toepassing van de fiscale wet- en regelgeving.

### *Factor 2 Blijvend hoge administratieve lasten*

Het voldoen aan fiscale wet- en regelgeving kost nog steeds betrekkelijk veel moeite. Sommige belastingsoorten zijn goed verankerd binnen bedrijfsprocessen, zoals de loonheffing bij de salarisadministratie, maar voor de meeste fiscale verplichtingen geldt dat belastingplichtigen veel werkzaamheden moeten verrichten om compliant te kunnen zijn. Die moeite neemt toe naarmate belastingdiensten ongecoördineerd hun eigen plan trekken, en kan afnemen bij een nieuw model als dat gebaseerd is op een wereldwijd raamwerk en uniforme standaarden.

Veel van deze kosten zijn gerelateerd aan het rondpompen van gegevens. In veel gevallen moeten gegevens specifiek voor belastingdoeleinden worden verzameld, bewerkt en verstuurd.

Daarbij komt dat de omvang van de administratieve lasten, ondanks allerlei omvangrijke reductieprogramma's onverminderd hoog blijven. Zo liet de Europese Unie onlangs zien dat voor midden- en kleinbedrijven de administratieve lasten kunnen oplopen tot 30% van het bedrag aan betaalde belastingen.<sup>8</sup>

Radicalere wijzigingen zijn derhalve nodig om te komen tot een bedrijfsmodel dat wel leidt tot reële verlaging van administratieve de lasten voor belastingplichtigen en belastingdiensten. Die radicalere wijziging is vooral gelegen in het uitgangspunt aansluiting te zoeken bij de processen en systemen die de belastingplichtigen hanteren en te waarborgen dat de belastingheffing accurater wordt door minder afhankelijkheid van vrijwillige compliance en door een reductie van onvrijwillige fouten.

## 2.2 Belastingheffing in een veranderende omgeving

Naast de begrenzing van het huidige model spelen veranderingen in de omgeving een grote rol. Wil de belastingheffing relevant en adequaat blijven zal zij moeten blijven aansluiten op de veranderende maatschappelijke context.

7 De tax gap is het verschil tussen wat in theorie aan belastingopbrengsten binnen zou moeten komen en dat wat in de praktijk binnenkomt. In het rapport 'Tax Administration 3.0' wordt de gemiddelde tax gap voor FTA-landen geschat op zo'n 5-10% (OESO, 2020b).

8 European Commission (2020), Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: Action Plan for Fair and Simple Taxation Supporting the Recovery Strategy, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/2020\\_tax\\_package\\_tax\\_action\\_plan\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2020_tax_package_tax_action_plan_en.pdf).

<p><b>Overzicht karakteristieken digitale transformatie</b></p> <p>De OESO onderkent zeven <i>vectors of digital transformation</i> die kernachtig de aard van de digitale transformatie karakteriseren.<sup>1</sup> Deze transformatie zal ook impact hebben op de aard van de belastingheffing. Zo beïnvloedt de verandering waar en hoe een belastingschuld ontstaat en hoe deze kan worden vereffend. De kwaliteit en beschikbaarheid van data wordt daarbij, zeker in de internationaal context, meer dan ooit de kritieke succesfactor.</p>
<p><b>Scale without mass</b></p> <p><i>Core digital products and services, notably software and data, have marginal costs close to zero. Combined with the global reach of the Internet, these products and the firms and platforms that use them can scale very quickly, often with few employees, tangible assets and/or no geographic footprint.</i></p>
<p><b>Panoramic scope</b></p> <p><i>Digitalisation facilitates the creation of complex products that combine many functions and features (e.g. the smartphone) and facilitate extensive versioning, recombination and tailoring of services. Interoperability standards enable the realisation of economies of scope across products, firms, and industries.</i></p>
<p><b>Dynamics of time</b></p> <p><i>Digitally accelerated activities may outpace deliberative institutional processes, set procedures and behaviours, and limit human attention. Technology also allows the present to be easily recorded and the past to be probed, indexed, repurposed, resold and remembered.</i></p>
<p><b>Intangible capital and the new sources of value creation</b></p> <p><i>Investment in intangible forms of capital like software and data is growing. Sensors that generate data allow machinery and equipment (e.g. jet engines, tractors) to be packaged with new services. Platforms enable firms and individuals to monetise or share their physical capital easily, changing the nature of ownership (e.g. from a good to a service).</i></p>
<p><b>Transformation of space</b></p> <p><i>Thanks to their intangible and machine-encoded nature, software, data, and computing resources can be stored or exploited anywhere, decoupling value from borders, and challenging traditional principles of territoriality, geographically based communities and sovereignty. This separation creates opportunities for jurisdictional arbitrage.</i></p>
<p><b>Empowerment of the edges</b></p> <p><i>The 'end-to-end' principle of the Internet has moved the intelligence of the network from the centre to the periphery. Armed with computers and smartphones, users can innovate, design and construct their own networks and communities through mailing lists, hyperlinks and social networks.</i></p>
<p><b>Platforms and ecosystems</b></p> <p><i>Lower transaction costs of digital interactions reflect the development not only of direct relationships but also digitally empowered multi-sided platforms, which in turn contribute to further reducing transaction costs in many markets. Several of the largest platforms essentially serve as proprietary ecosystems with varying degrees of integration, interoperability, data sharing and openness.</i></p>

1 OECD (2019), 'Going Digital: Shaping Policies, Improving Lives', OECD Publishing, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/9789264312012-en>.

### *Factor 3 Tijdige beschikbaarheid van de juiste gegevens wordt steeds moeilijker*

Fiscaliteit bevindt zich laat in de finance-keten en is een zogenoemde ‘downstream-activity’. Voor veel belastingsoorten geldt dat pas na afloop van een periode de fiscale positie wordt bepaald, en daarna volgt dan nog het nakijken van die positie gevolgd door eventueel een controle en bezwaar en beroep. Dit tijdspad kan leiden tot onzekerheid over de fiscale positie, met nadelige impact op cashflow planning en kosten van het verificatieproces. Bovendien ontstaat voor belastingdiensten mogelijk een debiteurenrisico.<sup>9</sup> Dit nadeel zou wegvallen bij een model dat meer aansluit bij het moment waarop een transactie plaatsvindt, waarbij de fiscaliteit een meer ‘upstream-activity’ wordt. Daarnaast zorgt de zich snel digitaliserende en veranderende economie voor nieuwe uitdagingen. In lijn met de hiervoor geschetste karakteristieken van deze transformatie:

- *Veranderende werk- en contractvormen* zorgen ervoor dat belastingplichtigen hun inkomen uit een groeiend aantal verschillende bronnen verkrijgen. Die inkomsten kunnen variëren tussen particulier en bedrijfsmatig maar ook tussen loondienst en activiteiten via digitale platforms. Voor burgers, bedrijven en belastingdiensten zorgt dit voor een grote versnippering van gegevensbronnen met risico’s voor borging van tijdigheid, juistheid en volledigheid.
- *Nieuwe businessmodellen* doen het (internationale) belastingstelsel in zijn voegen kraken. Virtuele en wereldwijde dienstverlening en waardecreatie roept vragen op wie, waar hoeveel belasting verschuldigd is. De hiervoor aangehaalde BEPS Action 1 voorstellen beogen richting te geven aan oplossingen binnen deze internationale context.
- Hier nauw mee verbonden is de *fiscale transparantie*. Binnen de digitale, virtuele, flitseconomie is het eenvoudiger geld en informatie (over geld) te verplaatsen, te verpakken en te verbergen. Denk bijvoorbeeld aan btw-carrouselfraude, de moeizame inning van btw op e-commerce activiteiten en de waardering en heffing van digitale assets en cryptocurrencies.

### *Factor 4 Wijzigende maatschappelijke verwachtingen*

Naast actuele thema’s als belastingontwijking en ‘fair share’ en de rechtstatelijke en rechtvaardige behandeling van belastingplichtigen zal naar verwachting de ‘kwaliteit van de gebruikerservaring’ een steeds manifester onderwerp worden in de verhouding burger-belastingdienst. Gewend aan het digitale gemak dat allerlei commerciële dienstverleners bieden, wordt ook van de overheid een ‘naadloze

(seamless)’ uitvoering verwacht. Fiscaliteit wordt echter door veel overheden nog vaak in een geïsoleerde omgeving uitgevoerd. Dat heeft tot gevolg dat data niet vanzelfsprekend voor meerdere doeleinden kunnen (en mogen) worden gebruikt. Dat is op z’n minst praktisch omslachtig, maar kan er ook toe leiden dat belastingplichtigen ten onrechte geen faciliteiten benutten of juist gemakkelijker kunnen frauderen. Als een één-overheid gedachte zou worden toegepast dan is het gemakkelijker om systemen en data te delen, en om bijgevolg het niveau van dienstverlening en compliance te verhogen.

### *Factor 5 Privacy en cybersecurity risico’s*

De hoeveelheden gegevens die worden gedeeld, bewaard en verstuurd groeien nog steeds in rap tempo, aangeblazen door clouddiensten, mobiele toepassingen, internationale netwerken en in deze bijzondere tijd door thuiswerken, afstandsonderwijs en digitaal vermaak.

Het delen en gebruiken van steeds meer data, zeker in het geval van overheidsdiensten als de belastingdienst, vraagt om extra waarborgen rond privacybescherming en misbruik van gegevens. Het gaat dan niet alleen om technische maatregelen maar ook om eigenaarschap van gegevens en transparantie. Belastingdiensten zullen steeds vaker door burgers en bedrijven gevraagd worden waarom welke (persoons)gegevens gebruikt zijn en wat daar vervolgens mee gedaan is.

Dit is dan ook een van de redenen dat de OESO in haar rapport de vraag opwerpt of er grenzen zijn aan dit model van verregaande gegevensverzameling. In plaats daarvan wordt belastingdiensten voorgesteld om resultaten en antwoorden te verzamelen en zich daarbij te baseren op de kwaliteit van systemen binnen het ecosysteem van burgers en bedrijven. Dit is een van de kern ontwerpprincipes van de Tax Administration 3.0 visie: zoveel mogelijk aansluiten op en onderdeel worden van systemen die er al zijn en zorgen dat de kwaliteit daarvan gewaarborgd is.

## 3. De bouwstenen van Tax Administration 3.0

De FTA heeft in het ‘Tax Administration 3.0’ rapport bewust gekozen om af te wijken van de standaardvisualisatie van de keten van belastingprocessen. Door de nadruk te leggen op een zestal kernfuncties, bouwstenen, wordt gepoogd duidelijk te maken dat de belastingheffing als het ware moet worden ‘ontketend’. Figuur 1 uit het OESO-rapport illustreert dat de bouwstenen verbonden zijn met de leefwereld en bedrijvigheid van verschillende typen belastingplichtigen.<sup>10</sup>

<sup>9</sup> De laatste door FTA belastingdiensten gerapporteerde cijfers laten een gezamenlijke inbare belastingenschuld zien van € 820 miljard. OECD (2019), ‘Tax Administration 2019: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies’, OECD Publishing, Paris, <https://dx.doi.org/10.1787/74d162b6-en>.

<sup>10</sup> In OESO (2020b) is een apart hoofdstuk gewijd aan de mogelijke veranderingen voor en ondersteuning van levensgebeurtenissen van de verschillende belastingplichtigen.



Figuur 1 Het OESO FTA Bouwstenenraamwerk, bron: OESO (2020b), figuur 4.1.

In het rapport worden de bouwstenen beschreven aan de hand van de specifieke toegevoegde waarde, de kernfuncties en mogelijke ontwikkelstappen richting realisatie van de visie. In deze paragraaf worden de bouwstenen kort gekarakteriseerd. De beschrijving vormt het vertrekpunt voor de verandering zoals beschreven in de volgende paragraaf. De tekst in deze paragraaf sluit aan bij de Engelstalige naamgeving van de bouwstenen.

#### *Bouwsteen Digital Identity*

Fiscale wet- en regelgeving bepaalt wie en wat wordt belast. De identificatie van belastingplichtigen is daarmee het startpunt van belastingheffing. Dit zal veilig en uniek moeten zijn, om afstemming mogelijk te maken tussen de processen van belastingheffing en de processen en systemen van belastingplichtigen. De digitale identiteit heeft een veel grotere reikwijdte dan het contact met de overheid maar vindt allereerst haar oorsprong in de juridische identiteit van rechtspersonen: burgers en bedrijven. Mede vanuit dat oogpunt is deze bouwsteen zelfstandig opgenomen.

Binnen de opzet van Tax Administration 3.0 vervult 'Digital Identity' de volgende functies:

- Het verschaffen van zekerheid omtrent de identificatie van alle betrokkenen bij belastingheffing. Voor belastingplichtigen is het van belang dat IT security gewaarborgd is en dat gebruikersgemak op een hoog niveau ligt.
- Het faciliteren dat systemen met elkaar kunnen communiceren op basis van die Digital Identity, zodat data verzonden en getoetst kan worden en interacties kunnen worden gestart. Tevens geeft dit toegang tot beveiligde diensten en verschillende portals.
- Het organiseren van vertegenwoordiging met verschillende niveaus van autorisatie.

- Het ondersteunen van de automatische toepassing van fiscale logica en wet- en regelgeving als een integraal onderdeel van de reguliere activiteiten van belastingplichtigen.

#### *Bouwsteen Taxpayer touchpoints*

Contactpunten tussen belastingdiensten en belastingplichtigen zijn essentieel voor een soepele belastingheffing. Deze variëren van fysieke besprekingen, telefoongesprekken, websites, automatisch gegenereerde correspondentie tot heffingsfuncties in bedrijfssoftware. De contactpunten hebben tot doel om begrip te verhogen omtrent feiten, omstandigheden, wederzijdse verwachtingen en fiscale verplichtingen. Waar nodig kan frictie worden verminderd, transacties worden geëffectueerd, en kunnen partijen bij niet goed lopende zaken verder op weg worden geholpen.

Binnen de opzet van Tax Administration 3.0 kent deze bouwsteen de volgende functionaliteiten:

- Het verlenen van real-time of snelle ondersteuning in geval zaken opkomen. Dat kan doordat frictie binnen het bestaande proces niet kon worden voorkomen, of doordat externe factoren daartoe nopen (bijvoorbeeld nieuwe wetgeving of jurisprudentie). De sleutel is dat dergelijke ondersteuning niet alleen snel maar ook effectief is, en waar mogelijk zelflerend.
- De contactpunten zouden te analyseren data moeten opleveren waaruit kan worden afgeleid waar en welke frictie ontstaat, en hoe dat aan de bron kan worden verbeterd.
- Het mogelijk maken van integratie van verschillende applicaties en systemen met elkaar, bijvoorbeeld business managementsystemen met boekhoudprogramma's en kassasystemen en bankrekeningen.

#### *Bouwsteen Data management and standards*

In het traditionele model is belastingheffing voornamelijk een zaak van verwerken van grote hoeveelheden data. Daarbij bestaat een afhankelijkheid van de beschikbaarheid en de kwaliteit van die data. Vanwege de toenemende digitalisering hebben belastingdiensten de behoefte getoond om steeds meer data op te vragen als onderdeel van rapportages. Bij Tax Administration 3.0 is het grote verschil dat belastingdiensten zich niet langer hoeven te richten op het beheer van data, maar zich vooral dienen te richten op (het waarborgen van) de beschikbaarheid, de kwaliteit en de accuratesse van de data binnen de processen en systemen van de belastingplichtigen.

'Data management en data standards' hebben de volgende functionaliteit binnen de opzet van Tax Administration 3.0:

- Het verzorgen van data security opdat misbruik van data binnen de keten van belastingheffing en door derden niet kan optreden.
- Het ontwerpen van een raamwerk van databronnen en de minimumvereisten waar de fiscaal relevante data en metadata aan dient te voldoen met betrekking tot in-

houd, kwaliteit, overdraagbaarheid, toegankelijkheid en beschikbaarheid, en opslag en archivering.

- Voor zover als mogelijk het vermijden van gebruik van inflexibele formats en templates waardoor processen en systemen die belastingplichtigen gebruiken onnodig worden belast.
- Voortdurend in kaart brengen van bronnen van data waarmee specifieke onderdelen van belastingheffing beter kunnen worden ingericht binnen processen en systemen van belastingplichtigen en derden binnen hun ecosysteem.
- Het bevorderen van hergebruik van data om andere onderdelen van overheden te vergemakkelijken hun werkzaamheden te verrichten, binnen de context van een deugdelijk juridisch kader.

#### *Bouwsteen Tax rule management and application*

Binnen het traditionele model is belastingheffing grotendeels gebaseerd op separate processen waarbij data van belastingplichtigen wordt omgezet in fiscaal relevante data. Daarbij vinden eerst handelingen plaats bij belastingplichtigen om de fiscale regels goed toe te passen op de situatie, vervolgens wordt dat gerapporteerd aan belastingdiensten, die ten slotte het proces afronden door met verschillende werkzaamheden de verschuldigde belasting vast te stellen. Bij Tax Administration 3.0 zullen belastingplichtigen en derden zoals tussenpersonen en platformorganisaties de fiscale regels vooral toepassen binnen hun eigen processen en systemen op de situatie, waarbij belastingheffing en -afdracht geautomatiseerd kan verlopen op specifieke punten binnen die processen.

Deze bouwsteen staat centraal in de radicale wijziging van het operationele model. Binnen de opzet van Tax Administration 3.0 heeft 'Tax rule management and application' de volgende functionaliteiten:

- Het geven van eenduidige specificaties van fiscale logica en wet- en regelgeving, zodat deze kan worden ingebouwd in softwaresystemen en toepassingen die door belastingplichtigen worden gebruikt.
- Het ontwikkelen van een assurance raamwerk op basis waarvan software waarin fiscale logica is ingebouwd kan worden gecertificeerd zodat de output op basis van die fiscale logica aanvaardbaar is voor belastingdiensten, net als de metadata voor monitoring.
- Het opbouwen van portefeuilles van 'application programming interfaces (APIs)' die kunnen worden benut om informatie van belastingdiensten te verkrijgen of om data van de systemen van belastingplichtigen naar de systemen van belastingdiensten te verzenden.
- Het ontwikkelen van methoden en werkwijzen zodat effectief kan worden omgegaan met onzekerheden bij de toepassing van fiscale logica, bijvoorbeeld door het gebruik van oplossingen met kunstmatige intelligentie (AI).

#### *Bouwsteen New skill sets*

De competenties en vaardigheden van de medewerkers zijn in het traditionele model al verrijkt met kennis en vaardigheden rond technologische ontwikkelingen. Desondanks wordt het merendeel van de werkzaamheden verricht ten behoeve van het (repetitief) verzamelen en beoordelen van data, bij het nakijken van aangiften, bij controles, procedures van bezwaar en beroep, bij invordering, en bij de administratie van belastingplichtigen. Bij Tax Administration 3.0 zullen dergelijke werkzaamheden sterk verminderen. In plaats daarvan ontstaan nieuwe samenwerkingsverbanden tussen medewerkers met ICT-kennis en vaardigheden zoals programmeurs en data deskundigen, gedragswetenschappers en strategie adviseurs. Daarnaast blijven de fiscaaltechnische vaardigheden van groot belang om te waarborgen dat wet- en regelgeving juist worden toegepast, met name waar een meer AI-ondersteunde belastingheffing uitleg en een menselijk deskundig oog vraagt.

De bouwsteen 'New skill sets' heeft de volgende functionaliteiten binnen de opzet van Tax Administration 3.0:

- Managementvaardigheden en specialistische technologische vaardigheden om geleidelijk een geïntegreerd ecosysteem te ontwikkelen op basis van samenwerking tussen publieke en privaatrechtelijke partijen. Bij dergelijke samenwerkingsvormen hebben betrokken partijen mogelijk verschillende belangen, risicoprofielen en verantwoordelijkheden.
- Wendbaarheid om effectief te kunnen optreden bij wijzigingen in wet- en regelgeving, businessmodellen en gedrag van belastingplichtigen, inclusief binnen hun processen en systemen en tijdens crises.
- Het interpreteren en begrijpen van nieuwe ontwikkelingen en de gevolgen van toegepaste maatregelen, waaronder vaardigheden die nodig zijn om systemen te ontwerpen en om nieuwe businessmodellen te begrijpen.

In aanvulling op de vaardigheden die thans worden gebruikt binnen belastingdiensten zal behoefte (blijven) bestaan aan medewerkers die:

- Complexe fiscale logica kunnen analyseren en plaatsen binnen de context van compliance risico's. En die fiscale logica kunnen omzetten in instructies op basis waarvan deze kunnen worden verwerkt in de systemen die belastingplichtigen al gebruiken, en in systemen van belastingdiensten.
- Relatiebeheerders om de implementatie en operationalisering van werkprocessen te ondersteunen, en technologische controle expertise om de werking van systemen te kunnen controleren en verifiëren.
- Ontwikkelaars, gedragswetenschappers en communicatiespecialisten, die in staat zijn taxpayer touchpoints verder te ontwikkelen en te integreren in bestaande ecosystemen, rekeninghoudend met cybersecurity en data lekkage risico's.

### Bouwsteen Governance frameworks

De wijze waarop toezicht wordt gevoerd op de organisatie en uitvoering van belastingheffing hangt af van politieke, maatschappelijk culturele en technologische factoren. Dat overstijgt de belastingdiensten, en omvat samenwerking met bedrijfsleven, andere overheidsinstanties en non-gouvernementele organisaties, waaronder ook belangengroeperingen en de wetenschap. In veel landen is het bedrijfsleven, of onderdelen ervan, een belangrijke partner geworden voor het inhouden en afdragen van belasting, maar ook voor het verstrekken van informatie over derden. Naast formele consultatietrajecten hebben vooral ook de inspanningen van NGO's op het gebied van normering van gedrag geleid tot een toename van transparantie en verantwoordelijkheid bij vooral belastingplichtigen over hun benadering van belastingheffing. Gedrag van belastingdiensten wordt in toenemende mate in deze discussie betrokken. De aard van de transformatie naar Tax Administration 3.0 vereist alleen al vanwege de integratie van processen en systemen dat de krachten worden gebundeld en dat door alle betrokkenen wordt samengewerkt, ook internationaal.

'Governance frameworks' dienen binnen het kader van Tax Administration 3.0 aan de volgende kenmerken te voldoen:

- Het verschaffen van structuren van toezicht waarbinnen de publieke en private partijen samenwerken, wereldwijd, om de doelstellingen van Tax Administration 3.0 te kunnen realiseren. Dit geldt zowel voor de implementatie als voor de exploitatiefase van veranderingen.
- Vaststellen en overeenkomen van gezamenlijke doelstellingen, inclusief het verstrekken van de juiste middelen om dat werk te kunnen uitvoeren.
- Het bevestigen van effectiviteit en de efficiency van het systeem van belastingheffing, naast de weerbaarheid en wendbaarheid om te kunnen omgaan met verandering en ongewenste uitkomsten en gedrag.
- Het verstrekken van wederzijdse bevestiging van veiligheid en bescherming van data door alle betrokkenen in het systeem. Dit omvat tevens het verschaffen van helderheid hoe belastingdiensten zich verhouden tot een één-overheid benadering.

## 4. De ontwikkelstrategie

Hoe ziet de toekomst van de belastingheffing eruit en via welke stappen kan die worden bereikt? Er zal nog veel dienen te gebeuren, zowel door de landen gezamenlijk als binnen ieder afzonderlijk land om een transformatie naar Tax Administration 3.0 te laten slagen. De belastingdiensten verzameld binnen het FTA willen hierin gezamenlijk optrekken. De OESO-instrumenten zijn daarbij als vanouds standaardisatie en kennisdeling. Een eerste proeve van sturing wordt gepresenteerd in de vorm van een volwassenheidsmodel met groeistadia, een zogeheten 'maturity model'.<sup>11</sup> Per bouwsteen wordt aangegeven hoe stap voor

stap de toekomstvisie gerealiseerd zou kunnen worden: van 'emerging', via 'progressing', 'established' en 'leading' naar 'aspirational'.

De 'established' state' is het beoogde startpunt van de digitale transformatie en weerspiegelt het ontwikkelniveau waarop de meerderheid van de ontwikkelde (OESO-) landen zich bevindt. Het groeimodel biedt tegelijkertijd een handvat voor belastingdiensten in ontwikkelingslanden die momenteel volop aan het investeren zijn in digitalisering. In de vorige paragraaf zijn de bouwstenen gekarakteriseerd. Deze paragraaf richt zich op de twee laatste fasen in de ontwikkelstrategie: 'leading' als de eerstvolgende *doelstelling* en 'aspirational' als de aan de toekomstvisie gekoppelde *ambitie*.

### 4.1 Volgende ontwikkelfase

Er zal niet één beste route naar het volgende volwassenheidsniveau zijn uit te tekenen. Elk land heeft een eigen startpositie. In veel Zuid-Amerikaanse landen ontvangen belastingdiensten op digitale wijze de gegevens van alle facturen die binnen hun jurisdictie worden uitgewisseld. Dat biedt hen de mogelijkheid om bijvoorbeeld een voor-ingevoerde btw-aangifte te introduceren. De Scandinavische landen en ook Singapore zijn daarentegen al ver met het gebruik van nationale digitale identiteitsoplossingen die bijvoorbeeld eenvoudig en veilig (met toestemming van de burger, op transactiebasis) gegevensuitwisseling tussen de overheid en commerciële dienstverleners mogelijk maakt.

#### **Koploper Bouwsteen Digital Identity – Singapore, National Digital Identity**

*National Digital Identity (NDI) is the cornerstone of Singapore's Smart Nation Vision. NDI consists of SingPass (Singapore Personal Access, currently for all residents), a digital identity for individuals and CorpPass, a corporate digital identity for businesses and other entities. SingPass supports authenticated login to government e-Services, including myTax Portal, instantaneous approval for e-payment application via myTax Portal and a pilot-phase face biometric recognition. Via CorpPass, companies can interact with customers, transact with government agencies with the necessary authorisation and consent. Bron: OESO (2020b).*

Uiteindelijk moeten alle bouwstenen in samenhang verder komen, waarbij landen van elkaar leren, oplossingen delen en standaarden op dezelfde wijze implementeren. 'Walk the talk' is het adagium onder de stap naar de volgende ontwikkelfase. De belangrijkste resultaten liggen op de terreinen waar samenwerking loont en nodig is, met andere nationale overheden en private partijen en met belastingdiensten in internationaal verband.

Zo is in de volgende ontwikkelfase een belangrijke rol weggelegd voor (private) digitale platforms. Voorzien wordt dat 'taxpayer touchpoints' onderdeel worden van de dienstverlening van platforms. Dit geldt dan niet slechts voor het

<sup>11</sup> Zie ook: <https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/about/maturity-model-series.htm>.

aanleveren van contra-informatie aan belastingdiensten,<sup>12</sup> maar ook voor het actief identificeren van belastingplichtigen en informeren van belastingplichtigen en waar mogelijk de (voor)heffing en afdracht zelf. Nationale digitale identiteiten zullen in dat geval in een internationale context bruikbaar moeten zijn.

**Koploper Bouwsteen Taxpayer touchpoints – Kenya, Digital tax payments**

*Kenya is a global leader in mobile money. As of December 2019, the country had 58.4 million mobile money subscribers (regards a population of 47.5 million inhabitants). In 2013, the Kenya Revenue Authority (KRA) in a bid to improve service delivery to taxpayers expanded the scope of payment channels to include mobile money payments via M-Pesa. Lipa Ushuru na Mpesa (Pay taxes via Mpesa) allows taxpayers to pay taxes swiftly and conveniently using their mobile phones. After user approval a confirmation message is being send out from KRA and the taxpayer's ledger is updated in real-time. Bron: OESO (2020b).*

Vooruitkijkend betekent dit dat internationale standaarden nodig zijn voor het opvragen en uitwisselen van data en verlenen van assurance op data, waarbij voldoende flexibiliteit wordt ingebouwd om de processen en systemen van belastingplichtigen te benutten. De OESO Standard Audit File for Tax (SAF-T) maakt zichtbaar hoe verschillende implementaties van dezelfde standaard het internationale bedrijfsleven onnodig op kosten jaagt.

Veel is afhankelijk van de vraag of belastingdiensten er in slagen om die radicaal nieuwe rol ten aanzien van fiscaal relevante data in te vullen op een manier die wordt ondersteund door belastingplichtigen, en die voor belastingplichtigen leidt tot een verlaging van de kosten van compliance. In inhoudelijke zin is de ontwikkeling van de bouwsteen 'Data management and standards' een van de motoren onder de ontwikkeling van de visie Tax Administration 3.0.

**Koploper Bouwsteen Data management and standards – Australia, Single Touch Payroll**

*Australia launched Single Touch Payroll, an API enabled digital channel in July 2019 to improve the way payroll data is reported to the Australian Taxation Office (ATO). STP introduced the real time reporting of payroll information by employers to the ATO. It leverages existing payroll cycles and business software systems to enable the reporting of salary, taxation and superannuation data to the ATO, each time employees are paid. The ATO collaborated with partners in the natural systems of taxpayers and businesses on the concept, design and delivery of STP. Opportunities are being realised across government to utilise the information already provided by employers. Bron: OESO (2020b).*

Zo een nauwe verwevenheid met gegevens, systemen en processen van belastingplichtigen vraagt wat van de wetgeving. Het wetgevingsproces zal naar verwachting nog meer een coproductie van wetgevingsjuristen en uitvoerders worden.<sup>13</sup> Kort-cyclisch en iteratief zullen uitkomsten worden getest op digitale maakbaarheid en menselijke doe-baarheid.

Nieuwe belastingtypen als bijvoorbeeld energiebelastingen of 'digital taxes' zouden in deze fase direct op een nieuwe leest kunnen worden geschoeid, bijvoorbeeld in de vorm van transactiebelastingen of via uitvoering door derden.

Niet alleen het ontwerp van regels maar ook de toepassing van regels en de regelruimte krijgen in het OESO-rapport aandacht. Zo wordt gewezen op de rol van kunstmatige intelligente (AI) in deze ontwikkelfase. Veel meer mensen zullen moeten worden besteed aan het op een flexibele manier integreren van fiscale logica binnen de processen en meest gebruikelijke systemen van belastingplichtigen. Zo kan worden bereikt dat vertrouwd kan worden op de (fiscale) uitkomsten in plaats van te blijven investeren in rondpompen van data en de bijbehorende (verschillende) rapportage formats. Essentieel is daarbij de mate waarin kan worden vertrouwd op de (kwaliteit van) de fiscale interpretatie door zelflerende AI-software systemen. Dit vraagt samenwerking en samen-op-leren van belastingdiensten en belastingplichtigen.

**Koploper Bouwsteen Tax rulemanagement and application – Spain, Virtual Assistant tool for VAT**

*Spain has developed a Virtual Assistant tool for VAT based on artificial intelligence with the purpose facilitating the understanding of complex regulations. The system provides information about e.g. registration and rectification of invoices and obligations related to foreign trade, by using a chatbot to which both taxpayers and tax officers can direct questions in a natural language. The Virtual Assistant helps them to complete their questions with the necessary information to obtain the sought answer. Bron: OESO (2020b).*

Gezamenlijke pilots kunnen helpen bij vergroten van inzicht waar en hoe inzet van AI het heffingsproces, de relatie tussen belastingplichtigen en belastingdiensten en de benodigde kennis en competenties van medewerkers beïnvloedt. Als co-creatie meer en meer noodzakelijk wordt, zullen vaardigheden van betrokken medewerkers daarop afgestemd moeten zijn.

12 De OESO heeft hiertoe in 2020 een eerste set rapportage richtlijnen opgeleverd, zie OECD (2020c), 'Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy', OECD, Paris, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm>.

13 Zie ook: M. Lokin, *Wendbaar wetgeven. De wetgever als systeembeheerder*, Den Haag: Boomuitgevers 2018, ISBN Boek: 978-94-6290-552-8, 1e druk.

**Koploper Bouwsteen New skill sets  
– Finland, Skill set development**

*Finland replaced more than 70 old legacy systems with new Commercial of the Shelf software. Increases in the level of automation allowed the movement of personnel to more meaningful tasks without risking operational reliability. Personnel's well-being and competence were supported during the change and it increased personnel's capability to adapt to continuous change. Bron: OESO (2020b).*

De wijze van toezicht op en uitvoering binnen het gehele belastingstelsel zal veranderen. Daar waar de uitvoering meer en meer een natuurlijk onderdeel wordt van processen en systemen van belastingplichtigen, zullen belastingdiensten meer de rol van (systeem)toezichthouder gaan vervullen. Per land zal de concrete invulling verschillen. Zo zullen landen met een op samenwerking gerichte bestuurscultuur waarschijnlijk eerder inzetten op certificering en kwaliteitskeurmerken en daarmee vertrouwen op de kwaliteit van de uitkomsten. Jurisdicties met een meer hiërarchische ‘command and control’ bestuurscultuur zullen eerder geneigd zijn het toezicht dieper in (bedrijfssystemen) te organiseren. ‘Continuous monitoring’-systemen kunnen zo bijdragen aan vroeger, ‘up-stream’ risico detectie, een verminderde auditlast en tijdige verstrekking van zekerheid over fiscale posities.

**Koploper Bouwsteen Governance models  
– Russia, Tax monitoring**

*Since 2016, the Russian tax authorities have enacted a new tax compliance regime - the so-called Tax monitoring. The core principle of Tax monitoring is based on developing robust and secure authentication and authorization to grant the tax authority with remote access rights to the taxpayer's accounting and tax reporting system(s) through application programming interfaces (APIs). Direct access to the taxpayer ecosystems based on a risk-based approach (RBA) embedded at a transaction-level provides for ongoing due diligence and monitoring to determine whether transactions may contain emerging risks or early warning signs. Bron: OESO (2020b).*

Naast aandacht voor publiek-private oplossingen zal de komende ontwikkelfase moeten leiden tot overheidsbrede (‘whole of government’) toepassingen. De OESO wijst daarbij op een integrale, burgergerichte schuldenaanpak en de introductie van één financiële rekening met de overheid.

#### 4.2 De stip op de horizon: visie op de toekomst

Naarmate belastingplichtigen hun natuurlijke omgeving van processen en systemen steeds verder digitaliseren moet het steeds beter mogelijk worden om processen van belastingheffing te integreren en daarmee de kosten van compliance te verlagen doordat geen separate fiscale processen meer nodig zijn.

In de toekomstvisie Tax Administration 3.0 is belastingheffing:

- *Verankerd binnen de natuurlijke omgeving van processen en systemen van belastingplichtigen.* Dit maakt

compliance by design en belastingheffing als onderdeel van bedrijfsprocessen mogelijk, en beperkt de administratieve lasten van belastingheffing en de mogelijkheden van onbewuste non-compliance.

- *Onderdeel van een groter ecosysteem van samenwerkende partijen.* Belastingdiensten zijn niet de monopolist op fiscale data en van de belastingheffing. De uitvoering is een samenspel met (private)partners. Belastingdiensten of andere overheidsonderdelen houden toezicht op de kwaliteit en betrouwbaarheid van het belastingstelsel als geheel.
- *Near-real-time zekerheid over de fiscale posities.* Om dicht bij de transacties van belastingplichtigen te blijven zal belastingheffing zoveel mogelijk real-time of near-time plaatsvinden. Daarbij zullen technologische oplossingen met kunstmatige intelligentie en algoritmes helpen bij het vaststellen van de fiscale positie door de belastingdiensten.
- *Transparant en betrouwbaar.* Belastingplichtigen moeten de mogelijkheid hebben om de belastingheffing onmiddellijk te controleren en onderzoeken. Daarbij moet het duidelijk zijn welke regels zijn toegepast op welke data zodat belastingplichtigen zowel geautomatiseerde als menselijke besluitvorming ter discussie kunnen stellen. Dit vereist ook dat materiële en procedurele wetgeving in toenemende mate geschikt wordt gemaakt voor dit model.
- *Integraal onderdeel van één-overheid.* Belastingheffing is onderdeel van de bredere interactie tussen overheden en burgers, waarbij processen en data op elkaar zijn afgestemd. Eén digitale identiteit faciliteert dat betalingen, teruggaven en het gebruik van faciliteiten op elkaar kunnen worden afgestemd.
- *Dienend aan de menselijke maat en adaptief.* Belastingheffing vereist uiteraard dat mensen in hun handelen worden ondersteund door data-analyse en andere technologie om besluitvorming te vergemakkelijken. Daardoor zal het aantal onderwerpen afnemen waar besluitvorming afhangt van inschattingen, en zal het gemakkelijker worden om vast te stellen waar zaken onregelmatig verlopen. De wendbaarheid van mensen in combinatie met de ondersteuning met technologie moet ervoor zorgen dat tijdig en met de juiste maatvoering kan worden ingespeeld op economische en maatschappelijke ontwikkelingen.

Deze stip op de horizon bevat, zoals verwoord in de ‘aspirational stage’ van het Maturity Model, een aantal prikkelende ambities en vergezichten. Wat te denken van:

- Belastingheffing volledig ingebed in dagelijkse en bedrijfsmatige processen.
- Wereldwijde digitale identificatie van belastingplichtigen.
- Software-algoritmen identificeren belastingplicht en informeren belastingplichtigen.
- AI-toepassingen voeren arbitrage uit.
- Persoonlijk data-eigenaarschap, zeggenschap en transparantie van gebruik is gemeengoed.

Dit type belastingheffing bevindt zich wellicht zelfs achter de horizon. De toekomst zal leren in hoeverre belastingdiensten gezamenlijk in staat blijken de eerstvolgende stappen te zetten.

## 5. Reflectie en conclusies

Wat is er nodig om deze toekomstvisie daadwerkelijk stap voor stap tot leven te wekken? Welke factoren spelen daarbij een rol? Deze paragraaf bevat een reflectie op een aantal thema's die daarbij van invloed zijn.

### *Radicaal perspectief vanuit de uitvoering*

Het is goed om te realiseren dat de visie Tax Administration 3.0 voortkomt uit een uitdagend perspectief op de uitvoering. Veel belastingdiensten voelen de urgentie voor een grondige verandering. Niet voor niets hebben zeven Commissioners van invloedrijke landen hun handtekening onder het rapport gezet. Het rapport beoogt een hulp te zijn voor bestuurders in hun gesprekken met beleidsmakers en politici over de ontwikkelrichting van de verandering.

Uiteraard zijn deze veranderingen niet te realiseren zonder bijpassende veranderingen in beleid en wet- en regelgeving. Uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid zullen een prominenter thema moeten worden bij de totstandkoming van nieuwe regelgeving. Idealiter zou de belastingschuld uit bedrijfssystemen moeten kunnen rollen.

Zo bezien is visie van het FTA enerzijds logisch wanneer je kijkt naar de mogelijkheden die de toenemende digitalisering bieden en de beperkingen die het huidige traditionele model aan de belastingheffing oplegt. Toch is de visie niet vanzelfsprekend en zou wellicht het verder lineair oprekken van Tax Administration 2.0 een veiliger keuze zijn geweest. De visie van Tax Administration 3.0 leidt tot een hele nieuwe benadering van belastingheffing; en is een echte paradigma-wijziging. De verwachte uitkomst bij een gecoördineerde uitvoering van die visie is een meer automatische belastingheffing die onderdeel uitmaakt van de processen en systemen van belastingplichtigen en hun netwerk, die zonder veel extra moeite leidt tot volledige compliance en grotere accuratesse van belastingheffing.

### *Leefwereld burger en bedrijf centraal*

Een belangrijk aspect in de visie is de centrale rol van gegevens, processen en systemen van belastingplichtigen. Een apart hoofdstuk is gewijd aan de impact die die zou kunnen hebben op de ondersteuning van levensgebeurtenissen van burgers, kleine en grote bedrijven.

Voor belastingplichtigen heeft het voorgestelde nieuwe model van belastingheffing enorme impact, vooral als het wereldwijd uniform wordt toegepast. Waar momenteel vooral voor multinationals de administratieve last van belastingheffing enorm is vanwege de lappendeken die belastingdiensten in de uitvoering van belastingheffing hebben gecreëerd aan materieel nauwelijks verschillende heffingen, is de mogelijke progressie onder Tax Administration 3.0 haast tastbaar. Voor die belastingplichtigen die volledige compliance nastreven zou dat niet moeten leiden

tot een hogere administratieve last. Voor belastingplichtigen die bewust geen volledige compliance nastreven zal de administratieve last moeten stijgen, omdat het moeilijker zal worden het niet goed te doen.

### *Het belang van transparantie en rechtsbescherming*

Ondanks het feit dat in het rapport waarden als de menselijke maat, betrouwbaarheid, zekerheid en transparantie worden benadrukt, loert het gevaar van Big Brother op de achtergrond. Een belastingdienst die met zijn tentakels in alle private systemen rondneust is geen prettige en wenselijke uitkomst. Het rapport benadrukt daar waar mogelijk dat het gaat om de processen van belastingheffing en niet om belastingdiensten zelf (de Engelse taal gebruikt voor beide begrippen hetzelfde woord; 'tax administration without a tax administration' zou het adagium hier kunnen zijn). Het zou echt misgaan als OECD-lidstaten het nieuwe operationele model van belastingheffing misbruiken om de data voor andere doelen te gebruiken, of om specifieke groepen belastingplichtigen of transacties te raken voor andere doelen dan eerlijke belastingheffing. Dan ligt het ook voor de hand dat volledige compliance door een eerlijke en accurate belastingheffing niet als doelstelling wordt gehaald, en dat sprake zal zijn van dubbele belasting en onredelijke belastingheffing waar te weinig instrumenten van rechtsbescherming voor belastingplichtigen tegenover staan.

### *Niet voor iedereen op voorhand een positieve businesscase*

De kosten van compliance hebben een belangrijke plaats in de visie Tax Administration 3.0. Het doel is verlaging van uitvoerings- en compliance kosten van het gehele belastingstelsel, door aan te sluiten op processen en systemen van belastingplichtigen en derden zoals platformorganisatie en tussenpersonen. Zoals in de meeste gevallen gaat de kost voor de baat uit. Om tot een evenwichtige uitvoering van die visie te komen, zullen belastingdiensten een periode enerzijds Tax Administration 2.0 moeten onderhouden en anderzijds transformeren naar Tax Administration 3.0, hetgeen extra kosten met zich brengt voordat de baten ontstaan. Hetzelfde geldt voor belastingplichtigen die een transformatie moeten doormaken om belastingheffing in hun processen en systemen te integreren. Dat zal kostbaar zijn, en dit moet opwegen tegen de lagere kosten van compliance die de jaren daarna volgen. Voor de derden is de businesscase ingewikkelder; zij zullen veel kosten maken ten behoeve van belastingheffing die in beginsel wezensvreemd zijn aan hun eigen organisatie. Die groep derden kan breed zijn, denk dan aan partijen die bij betalingen betrokken zijn zoals banken, partijen die overigens bij transacties betrokken zijn zoals platformorganisaties, of notarissen, of de beheerders van infrastructuur. Technologische innovaties zullen naar verwachting gaan helpen bij het realiseren van 'digital trust' en zo dure processen elimineren. Bij het uitrollen van de visie zal vooraf duidelijk moeten zijn waar 'verborgen belastingdiensten' ontstaan en hoe ook in die gevallen de business case eruitziet. Ingeval van ongewenste negatieve effecten zou toch vanuit de hogere belastingop-

brengsten compensatie voor deze werkzaamheden gevonden moeten kunnen worden.

#### *Het belang van internationale coördinatie*

De gecoördineerde uitvoering van de (implementatie van) de verandering is cruciaal. De afgelopen jaren sinds de Beijing-conferentie hebben ons laten zien dat landen snel geneigd zijn om eigen oplossingen te kiezen, die lokaal doelmatig zijn maar die voor het geheel niet bijdragen of zelfs contraproductief werken doordat belastingplichtigen juist veel hogere kosten van compliance moeten dragen. Een schrikbeeld zou zijn wanneer de implementatie van Tax Administration 3.0 oplossingen landen nog verder uit elkaar laat bewegen. Dan zullen de kosten van compliance voor anderen dan belastingdiensten enorm toenemen, terwijl wij vermoeden dat dit meteen een negatief effect heeft op de vrijwillige compliance. Om die situatie te voorkomen zal in de aankomende periode een aanpak moeten worden opgesteld waarin de visie zo concreet mogelijk wordt uitgewerkt. Daarbij zou een governance model zoals dat voor het BEPS Inclusive Framework is ontwikkeld mogelijk helpen om standaard implementaties te waarborgen. Periodieke review zou daarbij een behulpzaam instrument zijn. Al is het maar om te voorkomen dat ‘cherry picking’ ertoe leidt dat delen van de bouwstenen in de steigers blijven staan, belastingdiensten daarmee niet tot samenwerking komen en belastingplichtigen zodoende met een lappendeken aan oplossingen worden geconfronteerd.

Hoe meer vooraf kan worden gedaan aan het vergroten van het wereldwijde draagvlak voor Tax Administration 3.0, hoe groter de kans van slagen.

#### *Het belang van co-creatie*

Tot slot. De visie Tax Administration 3.0 benadrukt het belang van co-creatie. Co-creatie van mensen en kunstmatige intelligente toepassingen, co-creatie van beleidsmakers en uitvoerders en de co-creatie tussen belastingplichtigen, hun vertegenwoordigers en belastingdiensten. Dat kan niet slechts een uitkomst zijn. Wil de visie kans van slagen hebben dan zal de aanpak zelf in co-creatie tot stand moeten komen en in uitvoering worden gebracht. Wellicht is dat nog wel de grootste transformatie.

#### Over de auteurs

##### **Prof. dr. ir. R. Arendsen**

Prof.dr.ir. R. Arendsen is bijzonder hoogleraar Maatschappelijke en historische context van belastingrecht aan de Universiteit Leiden en werkzaam als adviseur bij de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO, OECD). Hij is coauteur van het in dit artikel besproken OESO-rapport.

##### **Mr. M. Rabenort**

Mr. M. Rabenort is partner bij Deloitte en docent Tax Assurance aan de Nyenrode Business University en de Universiteit Leiden in Tax Management.