

# Will code be taxed? Blockchaintechnologie en kunstmatige intelligentie in de fiscaliteit

Mr. drs. P.R. de Jong, datum 22-01-2019

**Datum**

22-01-2019

**Auteur**

Mr. drs. P.R. de Jong<sup>[1]</sup>

**Folio weergave**

[Download gedrukte versie \(PDF\)](#)

**Vakgebied(en)**

Belastingrecht algemeen / Algemeen

In deze bijdrage bespreekt de auteur de gevolgen die de technologieën blockchain en kunstmatige intelligentie kunnen hebben voor de fiscale wetgeving. Deze technologieën hebben de potentie om de belastingheffing eenvoudiger, betrouwbaarder en effectiever te maken. Tegelijkertijd blijken er bij toetsing aan deze technologieën diverse regulatoire tekortkomingen te bestaan in de huidige materiële en formele belastingwetten, zoals een te beperkte subjectbepaling in de inkomstenbelasting en een tekortschietende wettelijke grondslag met betrekking tot de informatieverplichtingen. Deze tekortkomingen kunnen, zonder wettelijke reparatie, leiden tot een geërodeerde belastinggrondslag en rechtsonzekerheid voor de belastingplichtige.

## 1 Inleiding

Technologie transformeert de wereld. Waar deze transformatie in het stenen tijdperk plaatsvond door de uitvinding van het wiel, vindt deze transformatie in de 21e eeuw plaats door het gebruiken van de technologie- en blockchain en kunstmatige intelligentie ("AI"). De blockchaintechnologie is bekend door cryptomunten zoals Bitcoins, en de kunstmatige intelligentie is bekend door AlphaGo en de menselijk lijkende zelflerende robot Sophia.<sup>[2]</sup> De kern van beide technologieën is dat het gebruik van data en digitale bezittingen wordt geoptimaliseerd.

Als de wereld verandert, is het belangrijk dat de fiscale wetgeving ofwel robuust genoeg is om deze nieuwe technologieën en veranderingen te integreren in de bestaande wetgeving, ofwel wordt aangepast en dus mee verandert, om zo te waarborgen dat de oorspronkelijke doelen van de belastingwetgeving nog steeds worden bereikt. In deze bijdrage wordt ingegaan op wat de blockchaintechnologie en AI zijn, en wat de mogelijke gevolgen hiervan zijn voor de houdbaarheid van de fiscale wetgeving. Hierbij wordt eerst ingegaan op de twee hiervoor genoemde technologieën. Daarbij wordt een scenario geschetst van een belastingstelsel waarin blockchain en AI volledig zijn geïmplementeerd. Daarna worden de tekortkomingen in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting beschreven, zoals de belastingheffing bij tokens en organisaties die alleen bestaan op de blockchain ("DAO"). Dit wordt vervolgd met een schets van de tekortkomingen in de formele belastingwetgeving, zoals de tekortschietende wettelijke grondslag en de privacyinbreuken. Andere onderwerpen, zoals de omzetbelasting, worden gezien de beperkte omvang van het artikel niet behandeld. Het artikel wordt afgesloten met de conclusies en aanbevelingen.

## 2 Blockchain en kunstmatige intelligentie

### 2.1 Blockchain

#### 2.1.1 Wat houdt de blockchaintechnologie in?

Een blockchain is een grote database met informatie, waarbij alle informatie is opgeslagen in losse blokken die gezamenlijk een keten vormen.<sup>[3]</sup> De blockchain kan uitgelegd worden aan de hand van de vier onderliggende concepten:

#### I Het gedistribueerde netwerk als onderliggend netwerk

De blockchaintechnologie wordt gebruikt op een softwarenetwerk. Als dit onderliggende netwerk gecentraliseerd is, zijn alle deelnemers verbonden met één centraal knooppunt, waarbij dit centrum de rest van het netwerk kan aansturen. Bij een gedistribueerd netwerk is er echter geen centrum, maar zijn alle deelnemers ("nodes" of "peers") kriskras met elkaar verbonden. Het voordeel hiervan is dat sprake is van een robuust systeem dat blijft functioneren als één van de deelnemers

## II De blockchain en transacties die plaatsvinden

De blockchain is een register dat het eigendom van alle deelnemers bijhoudt. Het eigendom van alle deelnemers wordt bijgehouden door de complete geschiedenis van alle transacties (alle blokken in de keten) op te tellen. Een blockchain kan publiek, privaat of hybride zijn. Een publieke blockchain is een open systeem waarbij iedereen anoniem kan participeren en data toevoegen. Cryptomunten zoals Bitcoin en Ethereum gebruiken een publieke blockchain. Bij een private blockchain — het andere eind van het continuüm — zijn de deelnemers bekend, kan niet iedereen informatie toevoegen, en vindt validatie van de transacties vaak plaats door een centrale organisatie. Ondernemingen gebruiken vaker een private blockchain. Daarnaast bestaan er nog hybride tussenvormen.

Een blockchain kan vergeleken worden met een boek, waarbij steeds een nieuwe bladzijde met informatie aan het boek wordt toegevoegd. Elk nieuw blok bestaat uit een verwijzing naar het vorige blok, een verwijzing naar alle transactie-informatie van het huidige blok<sup>[5]</sup>, een tijdsstempel, en de oplossing voor de hash-puzzel<sup>[6]</sup>.

## III De hash en de cryptografische sleutels om informatie te beschermen

De twee belangrijkste beveiligingen in blockchain zijn de hash-functies en de cryptografische sleutels. De hash-functie is een algoritme waarbij de input bestaat uit de transactiedata of andere gegevens, en de output bestaat uit een 64-nummerige hash-waarde.<sup>[7]</sup> Als de inputinformatie wordt veranderd, verandert de hash-waarde volledig. Alle interne verwijzingen binnen de blockchain worden gehasht ("hash-referenties"). Als de onderliggende data wordt veranderd, is de hash-referentie gebroken en kan het document of het blok niet meer worden gevonden. Door deze hash-referenties kan de gehele keten van hash-referenties fraudebestendig worden bewaard. Als ergens in de blockchain iets wordt gewijzigd of verwijderd, breken immers de hash-referenties vanaf het punt dat veranderd is en wordt direct zichtbaar dat de data gecompromitteerd is.

De tweede beveiliging bestaat uit de asymmetrische encryptie. Iedere deelnemer heeft twee sleutels: de publieke sleutel die openbaar is, en de private sleutel die geheim is. De publieke sleutel is het digitale postadres van de deelnemer ("wallet"): dit publieke adres wordt gebruikt in transacties om bijvoorbeeld Bitcoins aan te kopen. Met de private sleutel krijgt de eigenaar toegang tot zijn wallet, en met deze private sleutel kunnen transacties geautoriseerd en ondertekend worden.

## IV Het gedistribueerde consensusmechanisme

Er zijn diverse wijzen waarop de deelnemers in het gedistribueerde netwerk gezamenlijk kunnen beslissen of een nieuw blok wordt toegevoegd aan de blockchain. De twee bekendste consensusmechanismen zijn Proof-of-Work en Proof-of-Stake. Bij Proof-of-Work worden tijdrovende hash-puzzels opgelost, en de deelnemende computer die als eerste deze puzzel heeft opgelost, mag het blok toevoegen en krijgt de bijbehorende beloning. Bij Proof-of-Stake wordt op basis van vaste regels besloten wie het nieuwe blok mag aanmaken, op basis van de grootte van het geïnvesteerde kapitaal.<sup>[8]</sup>

### 2.1.2 De voordelen en mogelijkheden van blockchain

De blockchaintechnologie heeft diverse voordelen. De informatie die op de blockchain is opgeslagen is waarheidsgetrouw en onveranderbaar, doordat het door de hash-puzzels praktisch onmogelijk is om eenmaal bestaande transacties te manipuleren, en door de encryptie alleen de rechtmatige eigenaar zijn transacties kan autoriseren. Enkele nadelen zijn de beperkte schaalbaarheid van publieke blockchains, de hoge energiekosten voor Proof-of-Work, en andere technische uitdagingen.

De mogelijkheden van de blockchain bestaan uit het vaststellen en opslaan van bepaalde feiten, zoals het bewijs van identiteit (paspoorten), het bewijs van eigendom (cryptovaluta, onroerend goed, aandelen, schilderijen), of het bewijs van tijd (patentaanmelding, postbezorging). Behalve geld en materiële bezittingen kunnen ook diploma's, handelsmerken, gezondheidsdata of testamenten worden opgeslagen.

Deze mogelijkheden worden vergroot door het gebruik van smart contracts, orakels, DAO's, en de Internet of Things. Een smart contract is een deterministisch computerprogramma dat automatisch controleert of de contractvoorwaarden (de code in het smart contract) zijn vervuld. Als dat het geval is, worden de betreffende contractbepalingen automatisch uitgevoerd. Een orakel is een medium dat voorziet in externe informatie, en deze externe informatie naar het smart contract op de blockchain doorstuurt. Een DAO is een Decentralized Autonomous Organization, namelijk een autonoom bestaande, zelfstandig handelende onderneming op de blockchain. Deze onderneming regelt alles zelf door middel van smart contracts, waardoor (althans in theorie) geen mensen meer nodig zijn. De Internet of Things (IoT) is het verbinden van alledaagse producten met het internet, zodat informatie verzonden en ontvangen kan worden door deze producten. Een voorbeeld: een smart contract krijgt als input van de bank dat de autohuurder heeft betaald en als input van het rijbewijsorakel dat de autohuurder een rijbewijs heeft, en stuurt als gevolg daarvan een code naar de autohuurder om de huurauto te ontgrendelen, en tegelijkertijd een bericht naar de auto dat deze de deur automatisch opent als de betreffende code wordt

ingetoetst.

## 2.2 Kunstmatige intelligentie

### 2.2.1 Wat houdt kunstmatige intelligentie in?

De definitie van kunstmatige intelligentie (“AI”) varieert van “rationeel denken en handelen” tot “het bouwen van een intelligente entiteit die niet van een mens is te onderscheiden” (de Turing-test). In dit artikel wordt AI gedefinieerd als het vermogen om complexe doelen te bereiken, waarbij het doel afhankelijk is van het gebied waarvoor de intelligentie wordt ontwikkeld.<sup>[9]</sup> Omdat er meerdere doelen zijn in AI, zijn er ook verschillende soorten intelligentie en deelgebieden binnen AI. Voorbeelden hiervan zijn taalverwerking, logica, probleemoplossing, en robotica.<sup>[10]</sup>

De kunstmatige intelligentie kan verbeterd worden door machine learning (de computer verbetert zichzelf) en knowledge engineering (programmeurs programmeren nieuwe regels in de computer). Machine learning is efficiënter aangezien de computer/AI zichzelf kan verbeteren. Deze automatische verbetering kan door middel van supervised learning, unsupervised learning, of reinforcement learning. Bij supervised learning wordt gebruikgemaakt van een dataset met reeds gelabelde voorbeelden, waarbij het doel is dat de AI nieuwe informatie op soortgelijke wijze labelt. Bij unsupervised learning zijn er geen labels in de dataset, en is het doel om nieuwe informatie te clusteren in groepen met gezamenlijke kenmerken. Bij reinforcement learning leert de AI op basis van eindfeedback — namelijk beloning of straf — of het gevolgde proces succesvol was.<sup>[11]</sup>

### 2.2.2 De voordelen en mogelijkheden van kunstmatige intelligentie

Door de grote hoeveelheid data die tegenwoordig beschikbaar is, is unsupervised machine learning aantrekkelijk om toe te passen, zodat het algoritme zichzelf verbetert en geen menselijke programmeurs nodig zijn. De voordelen van AI zijn de snelheid en efficiëntie waarmee berekeningen worden uitgevoerd en verbanden worden gelegd. Een nadeel is dat de onderliggende algoritmes niet altijd inzichtelijk zijn. Een groot deel van de mogelijkheden van AI ligt nog in de toekomst, maar enkele recente voorbeelden van AI zijn zelfrijdende robotauto's, spraakherkenning, vertaling, fraudedetectie, en medische diagnostisering. In de juridische wereld wordt AI al gebruikt voor snellere en nauwkeurigere due diligence, voorspelling van wetgeving en jurisprudentie, en contractanalyse.<sup>[12]</sup>

## 2.3 Belastingblockchain

Door de blockchaintechnologie en AI te combineren, kan er een beter belastingstelsel worden gecreëerd. De voordelen van de blockchaintechnologie, zoals compleetheid en waarheidsgetrouwheid van de opgeslagen informatie, kunnen een meerwaarde hebben in de fiscale wereld. Op basis van de beschikbare informatie, namelijk de feiten en omstandigheden van de belastingplichtige, wordt de te betalen belasting vastgesteld. Aangezien de wereld steeds complexer wordt, is het belangrijk dat de belastingheffing door de Belastingdienst gelijke tred houdt met deze complexiteit. Hierbij kunnen de voordelen van de AI op het gebied van automatisering en continu verbeterende analyses van dienst zijn. Daarom is het belangrijk dat er wordt nagedacht over hoe deze technologieën kunnen bijdragen aan een beter belastingstelsel.

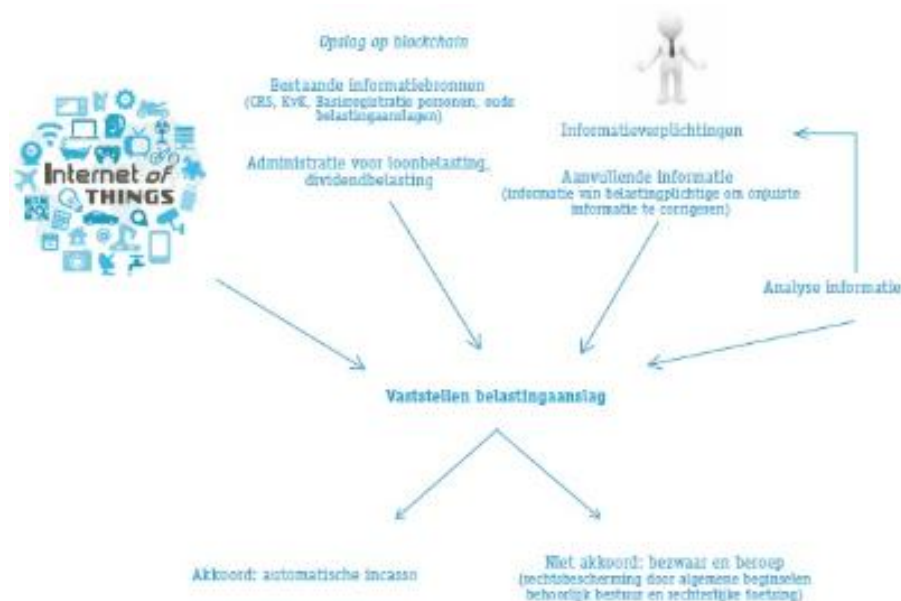
Een mogelijk scenario van de combinatie van de blockchaintechnologie met AI is een belastingblockchain (het “herziene belastingstelsel”).<sup>[13]</sup> Dit wordt een private, Proof-of-Stake blockchain waarbij de deelnemers bekend zijn bij de Belastingdienst. De deelnemers zijn alle natuurlijke personen en rechtspersonen die een aanknopingspunt met Nederland hebben,<sup>[14]</sup> met de Nederlandse belastingdienst als centrale organisatie. De verbeteringen ten opzichte van het huidige belastingstelsel kunnen worden onderverdeeld in: meer data, betere risicoanalyse, en geautomatiseerde toepassing van wetteksten in de belastingaangifte.

Er is ten eerste meer data beschikbaar in het herziene belastingstelsel. Economische transacties die plaatsvinden worden geregistreerd door de IoT en opgeslagen op de individuele blockchain (“sidechain”) van de desbetreffende belastingplichtige. De belastingplichtige kan niet zelf informatie toevoegen of wijzigen, maar kan wel opmerkingen plaatsen en berichten versturen naar de Belastingdienst. De verkregen IoT-gegevens worden gebruikt om de aangifte op te stellen en te controleren. Als bijvoorbeeld de garage- en koelkast-IoT stelselmatig gegevens doorgeven dat belastingplichtige in Nederland woont, en belastingplichtige heeft als woonplaats het buitenland doorgegeven, kan de AI dit als verdachte situatie markeren en aanbeveling doen tot aanvullend onderzoek.

Daarnaast is er een betere risicoanalyse mogelijk, doordat een zoekalgoritme specifieke risicofactoren kan identificeren (bijvoorbeeld royaltybetalingen aan Bermuda resulterend in een effectief tarief lager dan 5%),<sup>[15]</sup> en een voorspellende analyse kan doen om de kans te berekenen dat iemand belastingfraude zal plegen. Door machine learning worden de risicovariabelen door de tijd heen geüpdatet. De AI voert clusteringsanalyses<sup>[16]</sup> uit om zo te bepalen wat de meest effectieve belastingen zijn qua totaal betaalde belasting, boetes, en fiscale rechtszaken, om zo de uitvoeringskosten te minimaliseren.

Ten derde worden de materiële wetteksten omgezet in smart contracts en daarmee geautomatiseerd, waarbij de input voor

deze smart contracts is opgeslagen (en continu wordt geüpdatet) in de orakels.<sup>[17]</sup> Voorbeelden van orakels zijn orakels voor testamenten, bankrekeningen, buitenlands belastingplichtigen, en AOW-gerechtigden. De belastingplichtige krijgt elk jaar een automatisch ingevulde aangifte voor alle gemeentelijke, provinciale en landelijke belastingen in één, waarbij — als de termijn verlopen is en geen bezwaar of beroep is ingesteld — automatisch een bankafschrijving (eventueel in termijnen) plaatsvindt (zie figuur 1). Hierbij worden boetes automatisch voorkomen. De rechtsbescherming van de belastingplichtige is enerzijds gelegen in de zorgvuldige opzet van het blockchainsysteem met inachtneming van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur,<sup>[18]</sup> en anderzijds in de mogelijkheid tot bezwaar bij de Belastingdienst en rechterlijke toetsing.



Figuur 1: Overzicht van de informatiestromen die worden gebruikt voor de vaststelling van de belastingaanslag.

### 3 Materiële wetgeving

Het introduceren van een hernieuwd belastingstelsel op basis van de belastingblockchain heeft gevolgen voor de huidige belastingwetten. Sommige wetsartikelen moeten worden aangepast of aangevuld om het oorspronkelijke doel van het desbetreffende wetsartikel nog te kunnen effectueren. Sommige artikelen blijven ongewijzigd en bereiken hun oorspronkelijke doel beter of efficiënter, sommige artikelen blijken overbodig, en voor sommige artikelen verandert er qua effectiviteit of efficiëntie niets (zie onderdeel 3.5). In de materiële wetgeving is één van de doelen om het inkomen van personen te belasten naar draagkracht. Voor de wetgever zijn daardoor vooral de tekortkomingen relevant, aangezien deze leiden tot het materieel niet belasten van personen of het niet volledig in de heffing kunnen betrekken van inkomen.

In de materiële wetgeving kunnen als gevolg van de implementatie van blockchain en AI meerdere tekortkomingen ontstaan, waaronder een tekortschietende subjectbepaling en objectbepaling in de Wet inkomstenbelasting 2001 en een tekortschietende subjectbepaling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Deze drie tekortkomingen in de materiële wetgeving als gevolg van de introductie van blockchain en AI zullen hierna worden besproken.

#### 3.1 Subjectbepaling in de inkomstenbelasting: de robot

Het subject dat wordt belast in de inkomstenbelasting is de natuurlijk persoon, aldus art. 1.1 Wet IB 2001. De vraag is echter wie onder deze definitie van “natuurlijk persoon” vallen, gezien het continuüm van mens met houten poot, tot upload van het brein en bewustzijn in een cyborg, tot robot die een andere robot creëert. Als de subjectbepaling te beperkt is, blijven potentiële subjecten onbelast.

De eerste optie is om het begrip van natuurlijk persoon breed uit te leggen: in plaats van aan te sluiten bij de biologische/scheikundige samenstelling van het lichaam, wordt aangesloten bij de intelligentie van het brein. De tweede optie is om de robot niet te belasten in de inkomstenbelasting, maar als rechtspersoon in de vennootschapsbelasting op te nemen; overeenkomsten met bijvoorbeeld een BV is dat beide geen mensen van vlees en bloed zijn en “opgericht” worden door een andere partij. Er zijn echter ook verschillen: een robot kan zelfstandig denken en handelen zonder dat er een mens nodig is om de beslissingen te nemen of uit te voeren (zoals bij een BV het geval is), en ook zonder de wettelijke fictie “bestaat” er al iets. Als een robot wordt gezien als een rechtspersoon, verdient het aanbeveling om de rechten en verplichtingen van een robot vast te leggen in het Burgerlijk Wetboek.<sup>[19]</sup> Een derde optie is om een robot te zien als machine zonder rechten, en daarmee niet als subject voor de inkomstenbelasting. De bezitter van de robot wordt belast

voor de winst die hij maakt met de robot (de robot als onderneming) of door waardeestijging van de robot (de robot als belegging). De robot zou kunnen worden gezien als vaste inrichting of vertegenwoordiger, waardoor ook in het buitenland wonende natuurlijke personen met robots in Nederland in de Nederlandse inkomstenbelasting kunnen worden betrokken. Een probleem hierbij is hoe een loslopende robot moet worden belast wanneer er geen eigenaar of bezitter bekend is.

Mijns inziens is een combinatie van de eerste en derde optie de beste manier om enerzijds rekening te houden met de beperkte intelligentie van robots anno 2019 en anderzijds rekening te houden met de potentieel exponentiële toename van intelligentie, en hiervoor een restcategorie op te nemen in de subjectbepaling. Daarom moet de subjectbepaling worden uitgebreid, bijvoorbeeld als volgt: “Onder de naam inkomstenbelasting wordt een belasting geheven van alle personen niet zijnde rechtspersonen, daaronder begrepen natuurlijke personen, robots, en alle andere vormen van kunstmatige intelligentie.”<sup>[20]</sup> Vergelijkbaar met de jurisprudentie voor de vaststelling van het bestaan van een materiële onderneming kan worden vastgelegd wat het overgangspunt is van machine (waarbij de eigenaar van de machine belasting betaalt betreffende het gebruik c.q. bezit van de machine) naar zelfstandig persoon (waarbij de robot of andere vorm van intelligentie zelf belasting betaalt over het inkomen). Enkele problemen hierbij zijn de voorkoming van dubbele belasting in een jaar,<sup>[21]</sup> de vaststelling van de heffingskorting,<sup>[22]</sup> het wel of niet van toepassing zijn van de lagere AOW-tarieven, kinderen,<sup>[23]</sup> fiscaal partnerschap,<sup>[24]</sup> en overlijden<sup>[25]</sup> van de robot.

### 3.2 Objectbepaling in de inkomstenbelasting: de token

Om een onderneming te starten, is veelal financiering nodig. Eén van de mogelijkheden om financiering te verkrijgen is het opzetten van een crowdfunding op de blockchain, oftewel een Initial Coin Offering (“ICO”). Participanten betalen geld en krijgen in ruil een digitale munt in die specifieke blockchain (“tokens” zoals Bitcoins). Er zijn echter diverse soorten tokens met elk hun eigen functie: gebruikslicentie van een programma (gebruikstoken), lidmaatschap van een gemeenschap (gemeenschapstoken), een cryptovaluta (valutatoken) of deelname in een cashflow-genererende bezitting (equity token).<sup>[26]</sup> Hoewel veel tokens als vermogensbestanddeel in box 3 belast zullen worden, zijn niet alle tokens gelijk. Mijns inziens moet de belastingheffing daarom aansluiten bij het onderliggende doel en functie van de tokens, waarbij het dus kan voorkomen dat een bepaalde token (een niet-overdraagbare game token of reputatietoken) niet wordt belast in box 3.<sup>[27]</sup>

Daarnaast is het de vraag of tokens kunnen worden belast als object in box 2 als er sprake is van een aanmerkelijk belang in de tokens van deze ICO. Een aandeel representeert gewoonlijk een deel van het eigendom van een geïncorporeerd bedrijf, waarbij er een winstrecht en/of stemrecht is. Bij diverse tokens, zoals bijvoorbeeld in de EOS Token purchase agreement,<sup>[28]</sup> is vastgelegd dat aan de koper geen stemrecht en geen winstrecht toekomt. Dit heeft tot doel om de kwalificatie van de token als security te voorkomen en daarmee niet onder de financiële regelgeving van bijvoorbeeld de AFM en SEC te vallen. Als gevolg hiervan zijn tokens formeel niet vergelijkbaar met aandelen of winstbewijzen, en vallen deze niet onder art. 4.6 Wet IB 2001, terwijl ze economisch vaak vergelijkbaar zijn met aandelen. Daarom moet de objectbepaling worden uitgebreid in art. 4.3 Wet IB 2001, bijvoorbeeld als volgt: “... worden met aandelen gelijkgesteld de equity tokens of vergelijkbare eigendomsbewijzen die ontvangen worden als tegenprestatie voor de betaling van deze equity tokens of vergelijkbare eigendomsbewijzen”.

### 3.3 Subjectbepaling in de vennootschapsbelasting: de DAO

Een andere vraag is of de winst die een DAO genereert, kan worden belast met vennootschapsbelasting, of dat een DAO onbelast winsten kan genereren.

De DAO kan worden belast als deze valt onder “andere vennootschappen welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld”. In het arrest van HR 4 maart 1970 (*BNB* 1970/131) is beslist wanneer sprake is van een “andere vennootschap” en van “in aandelen verdeeld kapitaal”. Het zijn van een “andere vennootschap” werd in het arrest beslist op basis van het wetshistorische argument (de termen van maatschap en vennootschap werden toentertijd door elkaar heen gebruikt) en het teleologische argument (het voorkomen van een heffingslek bij vergelijkbare economische functie).<sup>[29]</sup> Er is een “in aandelen verdeeld kapitaal” als het kapitaal bestaat uit stortingen door participanten, en elke participatie recht geeft op een evenredig aandeel in het kapitaal. In casu is het onzeker of slechts op basis van het teleologische argument beslist kan worden dat de DAO zelf een vennootschap is, en is er niet altijd sprake van toegekende rechten in ruil voor de storting door participanten.<sup>[30]</sup>

Om ook deze DAO's met hun gehele vermogen onder de bepalingen van de vennootschapsbelasting te brengen, is een uitbreiding nodig in ofwel het Burgerlijk Wetboek om de DAO te kwalificeren als vennootschap, ofwel in de fiscale wetgeving om aandelen gelijk te stellen aan tokens.

### 3.4 Optimaliseringsin in de materiële wetgeving

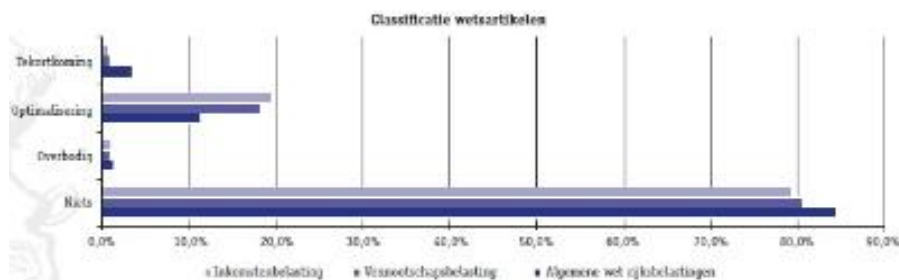
Behalve de tekortkomingen die ontstaan door de introductie van blockchain en AI, wordt de werking van verschillende wetsartikelen juist verbeterd. Er zijn diverse optimalisaties in de materiële wetgeving mogelijk door de introductie van de belastingblockchain. Enkele voorbeelden zijn:



- Voor de vaststelling van het partnerschap kan gebruik worden gemaakt van de gegevens in het Woonadressenorakel, Geboorte-orakel, Eigen woning-orakel en Huwelijken- en Notariële samenlevingscontracten-orakel: als de partners nog niet als partners staan geregistreerd op de blockchain, wordt een partnerverzoek gestuurd als één van de wettelijke bepalingen van toepassing is.
- Voor de vaststelling van het aanwezig zijn van een onderneming (art. 3.4 Wet IB 2001) kan de kans op het bestaan van een onderneming worden ingeschat op basis van een aantal variabelen zoals de grootte van de winst, het aantal gewerkte uren, de sector, de investeringen, en worden vergeleken met eerdere beslissingen en jurisprudentie.
- Voor de opstelling van de aangifte worden bepaalde geldstromen direct verwerkt in de aangifte. Hierbij kunnen niet volledig aftrekbare kosten zoals de aankoop van een Rolex, wapens, en studiereizen worden geïdentificeerd door omschrijving van de post of tracering naar de verkoper. Het algoritme plaatst hierbij een waarschuwingsicoon voor de inspecteur. Giften en ziektekosten worden automatisch opgenomen als persoonsgebonden aftrekpost, waarbij automatisch getoetst wordt aan het ANBI-, respectievelijk Paramedicus-orakel.
- Op basis van de verrijkte informatiestroom kunnen nieuwe subjecten en nieuw inkomen of vermogen sneller gekoppeld worden en bijgevolg worden belast, wat helpt in de strijd tegen belastingontduiking.

### 3.5 Impact op de wetgevingskwaliteit

Uit mijn analyse van de wetsartikelen en doelstellingen van de wet komt naar voren dat de huidige materiële wetgeving over het algemeen robuust is en voorbereid is op de gevolgen van de introductie en gebruik van nieuwe technologieën. Het overgrote deel van de wetgeving wordt niet beïnvloed, of de werking van de bestaande wetgeving wordt geoptimaliseerd (zie figuur 2).<sup>[31]</sup> Deze optimalisering bestaat vooral in de automatisering van processen, de beschikking over complete en up-to-date informatie in de orakels, en de combinatie van gegevens voor een grondigere analyse.



Figuur 2: Overzicht van de effecten die het scenario van de belastingdienstblockchain (en dus indirect de blockchain- en AI-technologie) heeft op de werking van de huidige wetsartikelen in de inkomstenbelasting, vennootschapsbelasting en formele wetgeving (AWR). In bijvoorbeeld de inkomstenbelasting bevat < 1% van de wetsartikelen een tekortkoming, 19% van de wetsartikelen wordt verbeterd qua werking, 1% van de wetsartikelen wordt overbodig door de belastingdienstblockchain, en 79% van de wetsartikelen kan onveranderd blijven bestaan.

Als de invloed van het herziene belastingstelsel op de materiële belastingwetten wordt onderzocht, blijkt dat de wetgevingskwaliteit over het algemeen genomen hoger is dan in het huidige systeem. De wetgevingskwaliteit wordt getoetst aan de hand van de beginselen van rechtmatigheid, doeltreffendheid, en uitvoerbaarheid.<sup>[32]</sup>

Het principe van *uitvoerbaarheid* wordt beter gewaarborgd: door de verder geautomatiseerde aangiftes en de effectievere communicatiemogelijkheden met de Belastingdienst wordt de administratie en de belastingbetaling eenvoudiger voor de belastingplichtige, en door nieuwe analysemogelijkheden is het lastiger om belasting te ontduiken. Daarnaast is de *doeltreffendheid* van de wetten hoger: in de inkomstenbelasting wordt beter aangesloten bij het draagkrachtbeginsel omdat er meer informatie over meer belastingplichtigen bekend is waardoor belastingontduiking kan worden tegengegaan, en draagkrachtverminderende aftrekposten eenvoudiger kunnen worden onderbouwd. In de vennootschapsbelasting is er wat betreft het neutraliteitsbeginsel een verbetering doordat het heffingslek van de DAO wordt gedicht, maar voor wat betreft het fiscaal vestigingsklimaat is het onduidelijk of de administratieve voordelen opwegen tegen de mogelijk afschrikwekkende werking van de belastingblockchain. Een afweging van beide facetten is nodig om te bepalen of de doelstellingen van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 beter worden gerealiseerd. Tot slot, bij de toetsing van het *rechtmatigheidsprincipe* is er enerzijds sprake van een verslechtering en anderzijds van een verbetering. Er is sprake van een verslechtering doordat verder wordt ingegrepen in de samenleving aangezien er in het herziene belastingstelsel meer gegevens nodig zijn van burgers en bedrijven en deze gegevens ook intensiever worden geanalyseerd. De afweging van deze privacykosten tegenover de opbrengsten van effectievere belastingheffing, de strijd tegen belastingontduiking en vereenvoudiging voor de burger, bepaalt uiteindelijk of er een verslechtering is qua “nodeloos vergaand ingrijpen in de samenleving”. Er is daarnaast een verbetering van het rechtmatigheidsprincipe doordat het systeem eenvoudiger wordt voor de belastingplichtige, namelijk

door het voorbereiden van de aangifte en het combineren van alle belastingen in een belastingaanslag met automatische incasso of betalingsregeling.

## 4 Formele wetgeving en privacy

De formele wetgeving heeft als doel om het proces van de materiële belastingheffing vast te leggen, en de rechten en verplichtingen van belastingplichtigen te regelen. Ook in deze wetgeving bestaan tekortkomingen — in de vorm van het ontbreken van definities en wettelijke grondslag — en optimaliseringen.

### 4.1 Ontbreken van definities

De eerste tekortkoming is dat diverse begrippen onduidelijk zijn, zoals tokens, DAO's en publieke sleutels. Door gelijkstellingen aan bestaande begrippen op te nemen in de AWR, zijn er geen gelijkstellingen of uitbreidingen meer nodig in de individuele materiële belastingwetten. Om daarnaast de publieke sleutel te kunnen gebruiken als identificatiemiddel voor belastingplichtigen, moet deze publieke sleutel worden vastgelegd in een wet, vergelijkbaar met de Wet algemene bepalingen Burgerservicenummer waarin eveneens een algemeen persoonsnummer voor gebruik door overheidsorganen is vastgelegd.

### 4.2 Ontbreken van een wettelijke grondslag voor informatieverplichtingen

Een tweede tekortkoming is de tekortschietende wettelijke grondslag voor de informatiebevoegdheden van de Belastingdienst. Er zijn diverse informatieverplichtingen, zoals de informatieverstrekking op verzoek, de administratieplicht voor bijvoorbeeld vennootschappen, en het verstrekken van gegevens van derden (art. 47-56 AWR). Om de beschikking te krijgen over meer informatie, zijn er twee opties. De eerste oplossing is om de verplichting om “gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing (...) van belang kunnen zijn” breder uit te leggen en deze bredere uitleg te laten toetsen door de rechter. De renseigneringsplicht van banken<sup>[39]</sup> kan hierdoor ook worden uitgebreid naar alle bankrekeningtransacties, zodat direct veel informatie beschikbaar komt.

Een probleem bij het opvragen en gebruiken van informatie is het respecteren van de grondrechten, waaronder het grondrecht op bescherming van de persoonlijke levenssfeer. Een inbreuk op dit grondrecht wordt slechts gerechtvaardigd als er sprake is van een duidelijke wettelijke basis en wordt voldaan aan de noodzakelijkheids- en proportionaliteitstoets. In de jurisprudentie werd de informatieverplichting met betrekking tot derden relatief ruim uitgelegd in de zaken Stad Rotterdam en SMSParking, waarbij het doel dat met een inbreuk op de privacy werd nagestreefd — een juiste belastingheffing — de inbreuk rechtvaardigde.<sup>[34]</sup> In 2017 heeft de Hoge Raad echter in het ANPR-arrest geoordeeld dat sprake was van een inbreuk op de privacy doordat de kentekenplaatgegevens *systematisch* werden verzameld en geanalyseerd, zonder dat er een wettelijke grondslag was die deze bevoegdheid van de Belastingdienst voldoende precies regelt.<sup>[35]</sup> Hiermee werd duidelijk dat de Belastingdienst niet ongebreideld informatie kan verzamelen op basis van de fiscale informatieverplichtingen. Gezien de reikwijdte van de te verzamelen informatie in de belastingblockchain en de introductie van de GDPR lijkt deze eerste optie weinig levensvatbaarheid te hebben.

De tweede oplossing is het expliciet uitbreiden van de wettelijke tekst van de informatieverplichtingen. Hierbij vindt democratische toetsing plaats met een afweging tussen enerzijds de bescherming van de privacy en anderzijds een effectieve belastingheffing. Hiermee kan een expliciete, afgebakende wettelijke grondslag gelegd worden voor het breder en intensiever verzamelen en analyseren van informatie in het herziene belastingstelsel.<sup>[36]</sup>

In het verlengde hiervan kan eveneens worden bepaald of de AI geldt als “inspecteur” in de zin van de AWR, zoals in het kader van het uitnodigen tot het doen van belastingaangifte, het zorgdragen en uitvoeren van de basisregistratie inkomen, en het opleggen van bestuurlijke boetes (art. 6, 21b, 67h AWR). Vragen die hierbij op democratische wijze beantwoord moeten worden zijn: Is er altijd controle nodig door een inspecteur van vlees en bloed voordat een boete wordt opgelegd? Kan de AI op basis van clusteranalyse actief informatieverzoeken versturen, de verkregen informatie analyseren op basis van de wettekst en een navorderingsaanslag opleggen? De beantwoording van deze vragen is afhankelijk van de mate van zelfstandigheid die “we” (de Nederlandse samenleving) willen toekennen aan de AI, wat weer afhankelijk is van bijvoorbeeld het vertrouwen in de technologie en de Nederlandse rechtsstaat.

### 4.3 Optimaliseringen

Enkele optimaliseringen zijn een efficiëntere vaststelling van het partnerschap en het voldoen aan de voorwaarden voor de ANBI-status, aangezien deze automatisch continu worden getoetst met behulp van de beschikbare informatie. Daarnaast kan op basis van de geschiedenis van een belastingplichtige eenvoudiger een verzuim- of vergrijpboete worden gematigd of verhoogd. Vergelijkbaar met het classificeren van massale bezwaren op basis van het onderwerp (art. 25c AWR) kunnen ook andere soorten bezwaarschriften geclassificeerd worden, waarbij de expertise van de Belastingdienst gericht wordt ingezet. Een andere specifieke optimalisering is de opname van diplomaten en NAVO-strijders in een Diplomaten-

respectievelijk NAVO-strijdersorakel, om ervoor te zorgen dat de belastingvrijstelling daadwerkelijk geëffectueerd wordt en onterecht betaalde belasting wordt terugbetaald (art. 32a e.v. Uitvoeringsregeling AWR).

#### 4.4 Impact op de wetgevingskwaliteit

De formele wetgeving van het herziene belastingstelsel heeft een vergelijkbare wetgevingskwaliteit in vergelijking met de wetgeving behorend bij het huidige belastingstelsel. De *rechtmatigheid* van de AWR verslechtert op de korte termijn door het ontbreken van een adequate wettelijke basis voor de informatiebevoegdheden van de Belastingdienst, en de *doelmatigheid* verslechtert eveneens omdat de niet-uitgekristalliseerde rechtsvragen die bestaan niet bijdragen aan duidelijkere regelgeving. Op de lange termijn, zodra is voorzien in een adequate wettelijke basis en de beantwoording van de rechtsvragen, is er geen sprake meer van strijdigheid met bijvoorbeeld het legaliteitsbeginsel. Hierdoor, en door de verbeterde *uitvoerbaarheid* en eenvoud van het stelsel, gaat de wetgevingskwaliteit erop vooruit. In het kader van de “duidelijkheid en eenvoud voor de burger” verdient het aanbeveling om te voorzien in voldoende voorlichting over de introductie van het herziene belastingstelsel en de rechtsbescherming die openstaat op basis van zowel de bezwaarprocedure bij de inspecteur, als het beroep bij de rechter.

### 5 Conclusie en aanbevelingen

Blockchain in combinatie met AI heeft, net als internet dertig jaar geleden, de potentie om de wereld te veranderen. Hoewel het nu nog niet bekend is welke van de ideeën zoals beschreven in de blockchain-whitepapers uiteindelijk zullen worden uitgevoerd, is het essentieel dat er een robuust belastingstelsel is, ongeacht welke kant de blockchainontwikkelingen opgaan. Een verouderd belastingstelsel creëert (1) indien de wetteksten qua reikwijdte tekort schieten, een incentive voor belastingontwijking door de nieuwe mogelijkheden, maar (2) indien de wetteksten te breed zijn, ontstaat een belemmering voor verdere technologische ontwikkeling van blockchain- en AI-initiatieven in Nederland.

De Nederlandse belastingwetten zijn op het eerste gezicht robuust, zeker indien in de jurisprudentie wordt aangesloten bij de teleologische benadering om artificieel gecreëerde heffingslekken te voorkomen. Tegelijkertijd bestaan er enkele grote tekortkomingen in de materiële belastingwetgeving aangezien de mogelijkheden van de toekomst — tokens, publieke sleutels als identificatie, intelligente niet-menselijke subjecten — onvoldoende worden geregeld. Daarnaast is er voor eventuele geautomatiseerde grootschalige dataverzameling en -analyse onvoldoende wettelijke grondslag, waardoor AI niet optimaal kan worden ingezet. Het verdient aanbeveling om deze tekortkomingen weg te nemen, zodat ten volle gebruik kan worden gemaakt van de voordelen van beide technologieën en gelijke tred kan worden gehouden met de snel veranderende samenleving en de daarin participerende personen.

#### Voetnoten

[1]

Verbonden aan Loyens & Loeff N.V. te Rotterdam, en afgestudeerd aan de Erasmus Universiteit Rotterdam met de scriptie *Will code be taxed?*, onder begeleiding van prof. dr. P. Kavelaars en drs. J.E. van den Berg.

[2]

C. Cadell, ‘Google AI beats Chinese master in ancient game of Go’, *Reuters* 23 mei 2017; S. Curtis, ‘Humanoid robot Sophia’ makes surprise appearance at United Nations to share her views on artificial intelligence’, *Mirror Online* 16 januari 2018. De robot Sophia heeft recentelijk het Saoedi-Arabisch staatsburgerschap ontvangen.

[3]

W. Mougayar, *The Business Blockchain*, Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc. 2016, Introduction.

[4]

D. Drescher, *Blockchain Basics: A Non-Technical Introduction in 25 Steps*, New York City: Apress 2017, p. 23-28.

[5]

De zogenoemde Merkle tree wordt gebruikt om alle transacties in een blok te structureren en te beveiligen. De transacties zelf worden gehasht, en vervolgens worden per tweetal de hashes hiervan opnieuw gehasht, totdat uiteindelijk één hash overblijft, de Merkle root. Als ergens in de boomstructuur een transactie wordt aangepast, kloppen alle bovenliggende hashwaarden niet meer, waardoor zichtbaar wordt dat de informatie gecompromitteerd is.

[6]

De hash-puzzel is vergelijkbaar met een combinatieslot: door onophoudelijk proberen wordt de juiste cijferreeks gevonden en het slot gekraakt. De oplossing van de puzzel is om de goede waarde voor de nonce te vinden, waarbij voldaan moet worden aan de restricties (de moeilijkheidsgraad).

[7]

Het aantal letters is afhankelijk van het gebruikte hash-algoritme. De SHA256 geeft een code die bestaat uit 64 cijfers en/of letters van A tot F,



bijvoorbeeld 042504c2c0690a90b-4349cfe2608fa2953223f0a64f3397c2af2b4b8a46207e8 als hash-output voor "WFR". Zie [www.xorbin.com/tools/sha256-hash-calculator](http://www.xorbin.com/tools/sha256-hash-calculator).

[8]

IOSDCO, 'IOSCO Research Report on Financial Technologies', februari 2017, p. 52.

[9]

M. Tegmark, *Life 3.0*, Londen: Penguin Random House UK 2017, hoofdstuk 2.

[10]

Zie voor een goed overzicht van de elementen van AI, zoals neuraal network, Monte Carlo Markov chain, support vector machine, k-nearest neighbor algoritme: S.J. Russell & P. Norvig, *Artificial Intelligence. A Modern Approach*, Londen: Pearson Education Limited 2016; P. Domingos, *The Master Algorithm*, New York: Basic Books 2015, hoofdstuk 3-6.

[11]

Daarnaast is er deep learning, wat zowel voor supervised als unsupervised learning gebruikt kan worden. Deep learning bestaat uit een neuraal network dat is opgebouwd uit meerdere lagen, en elke laag voorspelt een deel van de uiteindelijke kwalificatie (bijvoorbeeld een foto kwalificeren als hond of kat).

[12]

Zie voor een overzicht van AI software in de juridische wereld: E.A. Rayo, 'AI in law and legal practice – A comprehensive view of 35 current applications', *Techemergence* 19 september 2018.

[13]

Merk op dat er meerdere scenario's denkbaar zijn, zie Domein onderzoek Belastingdienst & FutureConsult, 'Blockchain 2025 scenario's voor de Belastingdienst', april 2018.

[14]

Hierbij geldt een "opt in" en "opt out" van personen in de blockchain, die vergelijkbaar is met het horizontaal toezicht bij grote bedrijven: als op vrijwillige basis toestemming wordt gegeven om gegevens voor de aanslag te delen met de Belastingdienst, wordt op basis van die gegevens de te betalen belasting berekend en zijn minder controles nodig. Als hiervoor géén toestemming wordt gegeven — in zoverre er op basis van het nationale recht geen wettelijke verplichting is of komt — wordt de belasting berekend op basis van de beschikbare informatie. Door het verhoogde risicoprofiel ten aanzien van deze belastingplichtige zal eerder aanvullend onderzoek of boekenonderzoek worden gedaan.

[15]

De Amerikaanse belastingdienst heeft een soortgelijk algoritme ontwikkeld om bepaalde niet-toegestane transacties met belastingparadijzen in kaart te brengen. Zie L. Browning, 'Computer Scientists Wield Artificial Intelligence to Battle Tax Evasion', *New York Times* 9 oktober 2015.

[16]

Zie hierbij ook de recente strafrechtszaak waarin de rechtbank moest beoordelen of een clusteranalyse om te bepalen of de anonieme bitcoinadressen wel of niet tot het cluster van de verdachte bitcoinwitwasser behoorden, betrouwbaar genoeg was om de verdachte te veroordelen, Rb. Rotterdam 30 mei 2018, ECLI:NL:RBROT:2018:4269.

[17]

Uiteraard kan niet alles geautomatiseerd worden, en blijven fiscalisten nodig voor de vaststelling van de feiten en omstandigheden in het concrete geval, de uitleg van complexe jurisprudentie, en algemeen advies of wel of niet aan de voorwaarden in een wettelijke bepaling is voldaan.

[18]

Zie voor een bespreking van de problematiek van de beginselen voor algemeen behoorlijk bestuur en smart contracts: Dutch Blockchain Coalition, 'Smart contracts als specifieke toepassing van de blockchaintechnologie', *Dutch Blockchain Coalition n.d.*, p. 40-42.

[19]

Een speciale juridische status voor de robot is eveneens een optie, zie J.E. van den Berg, 'De smartrobot onder de loonbelasting?', *WFR* 2018/79, p. 1-2. Mijns inziens is het een goed idee om daarnaast enkele basale verplichtingen ter bescherming van de mensheid neer te leggen in het Burgerlijk Wetboek en het Wetboek van Strafrecht.

[20]

De restcategorie is bedoeld om vormen van intelligentie die geen natuurlijk persoon en geen robot zijn ook te kunnen belasten, bijvoorbeeld een intelligentie die geen materiële aanwezigheid heeft (en daardoor geen robot is), zoals zichzelf verbeterende software op het internet.

[21]

Het jaar van het overgangstijdstip van machine naar zelfstandig persoon, waarbij zowel de eigenaar als de robot zelf belasting betaalt, doordat de nationale belastingstelsels met betrekking tot het toerekenen van inkomen aan de eigenaar respectievelijk de robot nog niet zijn afgestemd. Een oplossing is een belastingkorting op de blockchain toe te kennen.

[22]

Mede in het licht van fiscale planningsmogelijkheden voor de eigenaar van de robots; een mogelijkheid is immers om elke robot het bedrag van de algemene heffingskorting en eventueel arbeidskorting te laten verdienen (waarbij dit inkomen effectief niet wordt belast) en vervolgens de robots dit inkomen te laten schenken aan de eigenaar zelf. Een oplossing is om de toekenning van de algemene heffingskortingen te beperken tot mensen van

vlees en bloed, vergelijkbaar met het niet toekennen van heffingskortingen aan rechtspersonen.

[23]

Bijvoorbeeld de vraag of een machine (niet-zelfstandige robot) geprogrammeerd door de zelfstandige robot gezien kan worden als "kind" van deze zelfstandige robot, of puur als machine waarmee winst gemaakt kan worden.

[24]

Bijvoorbeeld de vraag of de aanschaf van een eigen woning samen met een andere zelfstandige robot leidt tot fiscaal partnerschap (art. 1.2 lid 1 onderdeel d Wet IB 2001).

[25]

Bijvoorbeeld de vraag of het overlijden wordt bepaald door het einde van de zelfstandige intelligentie van de robot (door een software- of hardwarecrash die niet wordt gerepareerd) of het daadwerkelijk vernietigen van het zichtbare gedeelte van de robot (het metaal).

[26]

D.A. Zetsche e.a., 'The ICO gold rush: It's a scam, it's a bubble, it's a super challenge for regulators', *UNSW Law* no. 83, p. 8-9; S. Higgins, 'SEC Chief Clayton: 'Every ICO I've Seen Is a Security'', *Coindesk* 6 februari 2018. Als er sprake is van een "security" ontstaan diverse verplichtingen, zoals registratie van de aandelen bij de SEC, en een publicatie- en voorlichtingsplicht voor degenen die de aandelen aanbieden, inclusief aansprakelijkheid ter zake van het verstrekken van onjuiste informatie. Zie voor een voorbeeld van class action rechtszaken en aanklachten op basis van SEC-wetgeving: T. Maas, 'The Curious Tale of Tezos – from a \$232 million ICO to 4 class action lawsuits', *Hackernoon* 6 april 2018.

[27]

Zie voor enkele richtlijnen met betrekking tot cryptovaluta: Brief van Ministerie van Financiën van 28 mei 2018 ter beantwoording van de vragen over de fiscale aspecten van cryptovaluta, p. 2; Belastingdienst, 'Bijlagen bij 2017-0000165171', p. 7-8 (Wob-verzoek naar fiscale aspecten rondom cryptocurrency). In andere landen wordt ook wel een drempel gebruikt voordat cryptovaluta worden belast, bijvoorbeeld Australië en Brazilië, zie T.A. Frick (red.), *The Financial Technology Law Review*, juni 2018, p. 9, 31.

[28]

De founders van de blockchain EOS krijgen 10% van de tokens zodra er een werkende blockchain is. Gegeven een totale market cap van ruim 4 miljard USD en een verkrijgingsprijs van nihil is er een materieel belang om zeker te stellen dat bij vervreemding van de desbetreffende equity tokens eventuele vervreemdingswinsten belast kunnen worden.

[29]

*Kamerstukken II* 1962/63, 6000, 9, p.6.

[30]

Een DAO zonder een in aandelen verdeeld kapitaal, zonder rechtspersoonlijkheid, en met ondernemingsactiviteiten, kan niet in de vennootschapsbelasting worden belast op basis van respectievelijk art. 2 lid 1 onderdeel a, art. 2 lid 1 onderdeel e en art. 2 lid 3 Wet VPB 1969.

[31]

Berekend op basis van een totaal van 483 artikelen in de Wet IB 2001 (inclusief uitvoeringsbesluit en uitvoeringsregeling), 144 artikelen in de Wet VPB 1969 (idem) en 241 artikelen in de AWR (idem).

[32]

*Kamerstukken II* 1990/91, 22 008, 2, p. 15-16, 23-30 (Nota Zicht op wetgeving); deze principes zijn ingedeeld naar de indeling van: Eerste Kamer der Staten-Generaal, 'Aandachtspunten voor Wetgevingskwaliteit', 2008.

[33]

Art. 53 lid 2 AWR jo. art. 10.8 Wet IB 2001 jo. art. 22 Uitvoeringsbesluit IB 2001. De expliciete opsomming in art. 22 Uitvoeringsbesluit IB 2001 lijkt deze bredere uitleg echter tegen te spreken.

[34]

Zie bijvoorbeeld HR 10 december 1974, ECLI:NL:HR:1974:AB4412, m.nt. Y.D.C. van Duyn, *BNB* 1975/52 (*Stad Rotterdam*), en Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws, *V-N* 2014/43.6 (*SMSParking*) (geen cassatie ingesteld).

[35]

HR 24 februari 2017, ECLI:NL:HR:2017:286, m.nt. F.J.P.M. Haas, *BNB* 2017/79, r.o. 2.3.3-2.3.6 (*ANPR*).

[36]

Vgl. noot T.H.A. Wisman bij Hof 's-Hertogenbosch 19 augustus 2014, ECLI:NL:GHSHE:2014:2803, *Computerrecht* 2014/182.