

Tilburg University

De smartrobot in de wereld van het fiscale recht

Dusarduijn, Sonja

Published in:

MBB: Belastingbeschouwingen: Onafhankelijk Maandblad voor Belastingrecht en Belastingpraktijk

Publication date:

2019

Document Version

Publisher's PDF, also known as Version of record

[Link to publication in Tilburg University Research Portal](#)

Citation for published version (APA):

Dusarduijn, S. (2019). De smartrobot in de wereld van het fiscale recht: Bedrijfsmiddel of belastingbetaler? *MBB: Belastingbeschouwingen: Onafhankelijk Maandblad voor Belastingrecht en Belastingpraktijk*, 2019(3), 116-130. [1].

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

12. De smartrobot in de wereld van het fiscale recht

Bedrijfsmiddel of belastingbetaler?

MR. DR. S.M.H. DUSARDUIJN

De aanwezigheid van de autonoom opererende robot in onze samenleving biedt grote voordelen. Toch veroorzaakt de aanwezigheid van deze slimme machine ook maatschappelijke complicaties en juridische risico's. Om die problemen het hoofd te kunnen bieden is voorgesteld om aan de meest geavanceerde variant, de smartrobot, rechtspersoonlijkheid te verlenen. Deze robot groeit daarmee uit tot een rechtssubject met eigen rechten en plichten. Belangrijke vraag is of deze kwalificatie ook zou moeten gelden in het fiscale recht; zouden we van deze robot belasting kunnen of zelfs moeten heffen? Dit artikel onderzoekt niet alleen de praktische implicaties van een dergelijke robotbelasting, maar toetst deze heffing ook op theoretische gronden.

'First Law: No robot may harm a human being, or through inaction, allow a human being to come to harm.'¹

1. Inleiding²

1.1 De paradox van vooruitgang

In een recente resolutie stelt het Europees Parlement dat de mensheid op de drempel staat van:

'een tijdperk waarin steeds geavanceerdere robots, bots, androïden en andere vormen van kunstmatige intelligentie (...) klaarstaan om een nieuwe industriële revolutie te ontketenen.'³

Voor sommigen behelst deze revolutie vooral risico's en bedreigingen. Naast het mogelijk verlies van privacy en een (te) sterke afhankelijkheid van de digitale wereld, wordt gevreesd voor ontslagen en een scheve verdeling van de door technologie gecreëerde economische waarden.⁴ Ook in Nederland is er veel aandacht voor de digitale dictatuur, een angstaanjagend scenario waarin de smartrobot 'ons' werk overneemt, de sociale zekerheid wankelt en de ongelijkheid toeneemt. Waar sommigen stellen dat robotisering juist zou leiden tot hogere productiviteit en daarmee tot

een opwaartse druk op de arbeidsvraag en de lonen, is dat beeld twijfelachtig. Deze redenering berust immers op een analogie met historische voorbeelden. Gezien de snelheid van de ontwikkelingen is evenwel het doortrekken van ervaringen uit het verleden naar het nu riskanter dan ooit.⁵ Toch wordt voorspeld dat deze technologieën een wereldwijde welvaartsgroei zullen brengen.⁶ De mogelijkheden van de slimme robot zouden immers veel verder reiken dan onze beperkte menselijke zintuigen.⁷ Deze kunstmatige intelligentie lijkt vaak superieur aan de mens, maar blijkt soms ook dom:

'There's no mistaking the image: It's a banana – a big, ripe, bright-yellow banana. Yet the artificial intelligence (AI) identifies it as a toaster (...).'⁸

Het is duidelijk dat deze zelflerende systemen nog niet in staat zijn het menselijk brein foutloos te imiteren.⁹ Ook het oordelen in onverwachte situaties valt vooralsnog in het

1 I. Asimov, 'Little Lost Robot', in: *I, Robot*, New York City, Gnome Press, 1950 (hierna: Asimov 1950), p. 73.

2 Met dank aan prof. mr. dr. J.L.M. Gribnau voor zijn opmerkingen bij een eerdere versie van dit artikel.

3 Resolutie Europees Parlement van 16 februari 2017 met aanbevelingen aan de Commissie over civielrechtelijke regels inzake robotica (2015/2103 (INL)), (hierna: Resolutie 2017).

4 Y.N. Harari, *21 Lessons for the 21st Century*, London, Jonathan Cape 2018 (hierna: Harari 2018).

5 J. Sachs, S. Benzell en G. LaGarda, 'Robots: Curse or blessing? A Basic Framework', *NBER Working Paper*, No. 21091, april 2015.

6 In deze optimistische visie wordt de economische impact van automatisering en robotisering geschat op een jaarlijks bedrag tussen 6,5 en 12 biljoen euro in 2025: J. Manyika c.s., *Disruptive technologies: Advances that will transform life, business and the global economy*, McKinsey Global Institute, 2013.

7 Aldus S. de Schrijver en R. van den Hoven van Genderen, 'I, robot: realiteit of fictie?', *Computerrecht* 2015/197 (hierna: De Schrijver en Van den Hoven van Genderen 2015).

8 M.M. Waldrop, 'What are the limits of deep learning?', *PNAS*, 22 januari 2019, vol. 116. De fout werd veroorzaakt door een sticker in de beeldhoek.

9 Zelflerende systemen, zoals de smartrobot, hebben minimaal tienduizend voorbeelden nodig om een object te kunnen herkennen. Een menskind leert dat sneller.

nadeel van de robot uit.¹⁰ Toch vreest de mens vervangen te worden door deze denkende machines. Ook daarom is het van essentieel belang dat de wetgevende macht de effecten van de robotisering van de samenleving in aanmerking neemt, ‘maar zonder de innovatie te beknotten’.¹¹ In zijn verslag met aanbevelingen aan de Commissie over civielrechtelijke bepalingen voor robotica bewandelt het Europees Parlement verschillende paden. Zo wordt geopperd om op de lange termijn een specifieke rechtspersoonlijkheid te creëren voor robots:

‘zodat in elk geval de meest geavanceerde autonome robots de status kunnen krijgen van elektronisch persoon die verantwoordelijk is voor het vergoeden van veroorzaakte schade (...)’¹²

Deze suggestie voor een elektronische rechtspersoonlijkheid zou ook gelden als deze robots autonome beslissingen treffen. Sommigen duiden het plan als een ‘praktische oplossing’.¹³ Anderen noemen het voorstel ‘ethisch en juridisch onwenselijk’.¹⁴ Deze tweedeling klinkt ook door in Nederland.¹⁵ Dit artikel onderzoekt de wenselijkheid van de voorgestelde rechtspersoonlijkheid van de robot op fiscaal terrein.

1.2 De lijn van het betoog

Het is inmiddels een cliché dat de kunstmatige intelligentie van de robot het privaatrecht voor uitdagingen plaatst.¹⁶ Een minder platgetreden pad betreft de vraag op welke wijze de smartrobot – de meest geavanceerde variant in de robotfamilie – doorwerkt in het fiscaal-juridische verhaal. Onduidelijk ook is de impact van zijn mogelijke rechtspersoonlijkheid, een aanduiding die een nieuw hoofdstuk zou toevoegen aan het fiscale verhaal. De Nederlandse inbreng

aan die discussie is nog beperkt.¹⁷ Met dit artikel hoop ik een aandeel te kunnen leveren aan het denken.

De bijdrage start met een korte geschiedenis van de door de mens gecreëerde slimme machine die eerst uitsluitend in fictie leeft, maar inmiddels onze werkelijkheid heeft betreden. De aanwezigheid van deze autonome smartrobot biedt voordelen, maar brengt ook juridische en ethische risico's met zich mee voor de samenleving. Voortbordurend op vragen gerezen op het gebied van het aansprakelijkheidsrecht is voorgesteld om aan deze slimme machine rechtspersoonlijkheid te verlenen. Deze robot transformeert dan van rechtsobject in een rechtssubject met eigen rechten en plichten. Een voor fiscalisten relevante vraag is of deze civielrechtelijke kwalificatie ook zou moeten gelden in het fiscale recht. Zou de smartrobot, die momenteel kwalificeert als een bedrijfsmiddel, aangemerkt moeten worden als een belastingplichtig rechtssubject voor een nieuw in te voeren robotbelasting? Kan de opbrengst van een dergelijke heffing de nadelige invloed van de komst van de smartrobot op de werkgelegenheid en de sociale zekerheid verzachten? Het artikel onderzoekt eerst de praktische implicaties van een dergelijke robotbelasting, waarbij zal blijken dat daarbij niet alleen aanzienlijke afbakeningsproblemen optreden, maar dat ook de vaststelling van de heffingsgrondslag van een directe robotbelasting dubieus is. Aansluitend wordt getoetst of een dergelijke heffing kan worden gerechtvaardigd door ofwel de aard en de grondslagen van het belastingrecht, ofwel een instrumentalistische benadering. Ik zal onderbouwen waarom een robotbelasting op alle voornoemde gebieden een doodlopende weg blijkt te zijn. Nu bovendien de voordelen van de inschakeling van deze technologieën toekomen aan de eigenaar/gebruiker van deze smartrobot, ligt het voor de hand om de fiscale focus op deze groep in de samenleving te richten. Ik zal daarom voorstellen om een van de privileges van deze groep, de mogelijkheid tot het oppotten van ingehouden winsten, te doorbreken. Een korte conclusie sluit het geheel af.

2. De historie van de robot

2.1 De sprong van fictie naar werkelijkheid

De term ‘robot’ werd in 1920 geïntroduceerd door Karel Čapek in zijn toneelstuk *R.U.R. (Rossum's Universal Robots)*. Het begrip is afgeleid van het Slavische woord *Robota*, dat dwangarbeid, monotone arbeid betekent. Čapek schilderde ‘zijn’ robots als wezens die konden werken en praten en beschikten over menselijke gevoelens. Deze surrogaatmens spreekt tot onze verbeelding:

‘Van Mary Shelley's monster van Frankenstein tot de klassieke legende van Pygmalion, van het verhaal van de Praagse Golem tot de robot van Karel Čapek (...) [hebben]

10 Analooq aan het bekende trolley-probleem vraagt Harari 2018, p. 56-57 zich af hoe een zelfrijdende auto beslist in noodsituaties: beschermt deze smartrobot ‘zijn’ inzittenden of een overstekend kind?

11 Resolutie 2017.

12 Resolutie 2017, par. 59, onderdeel f, p. 17. Met Resolutie 2018/2088(INI) van 12 februari 2019 is overigens de juridische ambitie enigszins bijgesteld: alom geldende Europese wetgeving wordt nu afgewogen tegen de mogelijkheid van sectorale regelgeving. Wel wordt opgeroepen tot de creatie van ‘an ethical charter of best practice for AI and robotics that companies and experts should follow’. Dat klinkt erg voorzichtig.

13 Vgl. J.E. van den Berg, ‘De smartrobot onder de loonbelasting?’, *WFR* 2018/79 (hierna: Van den Berg 2018).

14 <http://www.robotics-openletter.eu> (hierna: Open letter robotics 2018). Opvallend veel ‘echte’ geleerden hebben deze ondertekend, stelt T. Hartlief, ‘Van knappe koppen en hun uitvindingen’, *NJB* 2018/878. Ook Hartlief staat negatief tegenover dit voorstel. Gematigd positief is B. Kortman, ‘Intelligente systemen en rechtssubjectiviteit’, *NJB* 2018/1363 (hierna: Kortman 2018).

15 Uit ‘Moeten robots een aparte juridische status krijgen? Een twistgesprek’, *NRC* 20 april 2018, blijkt dat Rob van den Hoven van Genderen voorstander is van het voorstel, Koen Hindriks acht het echter gevaarlijk.

16 H.N. Schelhaas, A.I. Schreuder en K.K.E.C.T. Swinnen (red.), *Nieuwe technologieën, nieuw privaatrecht?*, Den Haag, Boom Juridische uitgevers 2017.

17 Vgl. P.J. Wattel, ‘Robot Tax (Droid Duties)’, *NJB* 2017/616, afl. 11 (hierna: Wattel 2017); P.R. de Jong, ‘Will code be taxed? Blockchaintechnologie en kunstmatige intelligentie in de fiscaliteit’, *WFR* 2019/17 (hierna: De Jong 2019) en Van den Berg 2018.

mensen gefantaseerd over de mogelijkheid om intelligente machines te bouwen, veelal met een menselijke gestalte.¹⁸

Die fantasie is uitgegroeid tot een tastbare werkelijkheid: de kunstmatige intelligentie van de robot is doorgedrongen op veel terreinen in onze samenleving. Hoewel verhalen over het erkennen van een robot als staatsburger verwondering wekken,¹⁹ veroorzaken de robotstofzuiger, de zorgrobot, de zelfrijdende auto en zelfs het exoskelet²⁰ nauwelijks verbazing meer.

2.2 De vrees voor de denkende machine

De mens is al sinds de komst van de robot bevreesd voor overheersing door deze machine.²¹ Die angst voor deze intelligente entiteit wordt gevoed door vertellingen over de homo sapiens die eerst de hele wereld aan zich onderwerpt maar vervolgens de controle verliest over zijn eigen creaties.²² Tijdens de strijd om ‘onze’ planeet sneuvelt in deze verhalen doorgaans het merendeel van de mensheid.²³ Nu een deel van deze machines, de smartrobots, een bepaalde autonomie heeft ontwikkeld, groeit de bezorgdheid. Soms is die ongerustheid terecht. Zo zijn *killer-robots* in staat om zonder menselijke tussenkomst – derhalve zonder risico, maar ook vrij van empathie – ‘doelen’ (lees: mensen) te selecteren en te doden.²⁴ Het object van onze angst is daarmee niet langer gevangen in fictie, de robot is ‘onze’ dagelijkse realiteit ingestapt en heeft hier wortel gevat.

Juist dan is het van belang voor de mens dat hij zijn eigen creaties controleert. Ook Bill Gates, Stephen Hawking en Elon Musk waarschuwen voor de gevaren van de autonoom werkende kunstmatige intelligentie van de smartrobot.²⁵ Aangezien de scheidslijn tussen de voordelen en de

risico's van robotisering diffuus is, zijn er belangrijke maatschappelijke kwesties in het geding die opgelost moeten worden.²⁶ De huidige juridische focus is vooral gericht op de aansprakelijkheden van de autonome smartrobot, de fiscale aspecten van zijn acties bleven vooralsnog in de schaduw. De door sommigen voorgestelde elektronische rechtspersoonlijkheid transformeert de smartrobot evenwel van rechtsobject naar rechtssubject, een herkwalificatie die ook op fiscaal terrein impact kan hebben. Daarover later meer. Wie de rol van de smartrobot in het fiscale recht wil onderzoeken, dient eerst het concept ‘smartrobot’ af te bakenen.

3. Metamorfose: van machine naar smartrobot

3.1 De familie der machines

De robot past naadloos in het begrip ‘machine’, een ‘uit tal van onderdelen geconstrueerd werktuig dat arbeid verricht’.²⁷ Het is echter niet eenvoudig om de robot van andere machines te onderscheiden. Kernverschil tussen beide blijkt de mate van autonomie of juist het gebrek daaraan. De robot kan daarbij worden geportretteerd als een dynamisch evoluerend concept:

‘begonnen als machine en voortdurend evoluerend naar een complex autonoom functionerend robot-humanöide systeem.’²⁸

Deze omschrijving zwijgt echter over het moment van de gedaantewisseling van machine in robot, een handvat benodigd om de een van de ander te kunnen onderscheiden. Bovendien is de in deze omschrijving schuilende gelijkenis met de mens geen onbetwist kenmerk van de robot. De idee dat deze slimme machine humanoïde zou moeten zijn wortelt in onze neiging om objecten (goden, dieren, planten en andere zaken) te behandelen alsof ze menselijk zijn. Die antropomorfe kijk op de smartrobot is onjuist.²⁹ Een menselijke gelijkenis kan weliswaar in zorg- en servicesituaties functioneel zijn, maar dat zegt niet alles. Het aantal niet-androïde robots is bovendien groot.³⁰

3.2 De smartrobot: het concept afgebakend

Nu deze slimme machines zijn ‘ingeburgerd’ in onze samenleving, is het concept ‘robot’ uitgegroeid tot een paraplu-begrip en daarom lastig te vangen in eenduidige woorden. Zo stelt Engelberger, geestelijk vader van de robotica: ‘I can’t

18 Resolutie 2017, inleiding.

19 Op 25 oktober 2017 werd de robot Sophia in Saoedi-Arabië erkend als Saoedisch staatsburger. Sindsdien heeft Sophia in Saoedi-Arabië ‘dezelfde rechten en plichten als een man’, stelt A.C. van Schaick in ‘Robot als rechtssubject’, *NTBR* 2018/7 (hierna: Van Schaick 2018). Sophia sprak in 2016 overigens nog de woorden: ‘I will destroy humans’. Zie https://www.youtube.com/watch?v=WO_DPiOPmF0.

20 Een exoskelet is een uitwendig gemotoriseerd skelet dat kan worden ingezet bij mensen met dwarslaesie.

21 Harari (2018, p. 61) stelt echter: ‘The real problem with robots is exactly the opposite. We should fear them because they will probably always obey their masters and never rebel.’

22 Angst voor robots leeft veel minder bij de Oosterse mens. Nevejans verklaart dit door het positieve rolmodel van de robot in Oosterse fictie. Ook het shintoïsme, de leer die een ziel toekent aan objecten, zou een rol spelen. N. Nevejans, *European Civil Law Rules in Robotics. Study for the European Parliament’s Legal Affairs Committee*, oktober 2016, PE. 571.379 (hierna: Nevejans 2016), p. 10.

23 In Amerikaanse films noopt dat tot redding door ‘de’ held. In Čapeks theaterstuk ontbreekt deze held, zodat de mensheid roemloos ten onder gaat. Toch een happy end: twee verliefde robots gaan samen de zonsdodergang tegemoet om een nieuwe wereld te creëren.

24 De algoritmes van deze autonome wapensystemen zijn niet onfeilbaar en werken evenmin in onvoorspelbare situaties. Met recht bepleit Human Rights Watch daarom een verbod op deze wapens. Zie *Heed the Call. A Moral and Legal Imperative to Ban Killer Robots* 2018, <https://www.hrw.org/>.

25 Vgl. de ook door hen ondertekende brief, <https://futureoflife.org/ai-open-letter>. Het vermogen van Musk (Tesla) en Gates (Microsoft) ontstond overigens door deze technologieën, zoals Wattel 2017 fjntjes opmerkt.

26 Vgl. Nevejans 2016, p. 19-27.

27 Van Dale Groot woordenboek van de Nederlandse taal.

28 Vgl. De Schrijver en Van den Hoven van Genderen 2015.

29 Antropomorfisme is het toekennen van menselijke eigenschappen (gedachten, emoties en intenties) aan niet-menselijke objecten. Ook ik ben niet immuun voor deze magische kijk op de wereld: in dit artikel duid ik her en der de smartrobot aan als een ‘hij’, waar ‘het’ beter zou zijn.

30 Zo lijkt de chirurgische ‘Da Vinci-robot’ eerder op een inktvis. De naam voor deze robot verwijst naar de door Da Vinci in 1495 getekende machine die vanzelf kan bewegen.

define a robot, but I know one when I see one.³¹ De onderzoekers van het RoboLaw-project hebben daarom geen poging gedaan een alom geldende definitie van ‘de’ robot uit te werken.³² In plaats daarvan wordt een taxonomie gehanteerd.³³ Uitgaande daarvan kent het Europees Parlement aan de smartrobot – ‘hoofdpersoon’ van dit artikel – een aantal onderscheidende kenmerken toe. Deze luiden, kort samengevat, als volgt:

- verwerven van autonomie;
- zelflerend vermogen;
- aanwezigheid van een fysieke drager;
- mogelijkheid tot aanpassing van gedrag en handelen;
- afwezigheid van leven in biologische zin.³⁴

Hoewel nog geen sprake is van een definitie biedt deze opsomming wel enige helderheid. In de wereld van het fiscale recht is echter, stelt Wattel, iedere poging tot definiëren zinloos: een definitie zou meteen worden ontweken door de robotbranche, of zij zou *overinclusive* zijn.³⁵ Hoe plausibel deze zienswijze ook is, wie een debat voert, dient een afbakening van het onderwerp te hanteren. Definiëren brengt overigens niet met zich mee dat de betekenis van het concept voortaan exact vastligt en van iedere vaagheid zou zijn ontdaan.³⁶

Binnen de reikwijdte van dit artikel beschouw ik daarom de smartrobot als een autonoom werkende, zelflerende machine die in staat is menselijke acties uit te voeren.³⁷ Twee complementaire elementen onderscheiden de smartrobot daarmee van andere machines: autonomie (het vermogen om ook zonder menselijke interventie beslissingen te nemen en acties uit te voeren) en zelflerend vermogen (in staan zijn het gedrag aan te passen). Daarbij maakt de smartrobot gebruik van algoritmen.³⁸ Het zijn, zogezegd, de door data gevoede regels die aan de basis staan van zijn kunstmatige intelligentie.

4. ‘Mankind is no longer alone’³⁹

Deze zin, opgetekend als een troostrijke gedachte, kan ook worden gelezen als een schrikbeeld. Dat verschil in percep-

tie is niet vreemd: iedere technologische ontwikkeling wordt vanaf haar prille begin begeleid door zowel doemgeluiden als triomfkreten. In hun extremisme blijken beide klanken overigens vrijwel altijd ongegrond.

4.1 Algoritmen in het recht: van juichende jubelaars tot sombere scenario’s

Ook op juridisch terrein roept de komst van de kunstmatige intelligentie van de smartrobot uiteenlopende reacties op. Van Schaick zucht verlangend:

‘Stel je eens voor dat rechterlijke uitspraken nooit meer zijn behept met een motiveringsgebrek en nooit meer een relevante uitspraak van de Hoge Raad, het HvJ EU of het EHRM missen...’⁴⁰

De smartrobot verwerkt en selecteert inderdaad een voor mensen onbeheersbare hoeveelheid data.⁴¹ Toch is deze *artificial intelligence* niet per se superieur aan de *human intelligence*. De gepercipieerde efficiëntie van de robottechnologie is immers begrensd, aangezien deze aan software en de omgeving gebonden is. Hoe groot ook het zelflerende vermogen, de smartrobot blijft afhankelijk van de data die tot zijn beschikking staat. Zijn algoritmes kunnen geen rekening houden met context die *niet* wordt aangeleverd. In het (fiscale) recht kan dat problemen geven.

Een ander kenmerk van de smartrobot is dat deze machine geen emoties heeft, hetgeen voor sommige juristen een belofte van objectiviteit behelst. De op basis van algoritmes genomen beslissingen hebben nu eenmaal een geur van rationaliteit, objectiviteit en onfeilbaarheid, waardoor de mens geneigd is ze blind te volgen.⁴² Toch worden juist die beloftes in twijfel getrokken: er zijn talloze voorbeelden van algoritmen die inaccuraat zijn en zelfs discrimineren.⁴³ Mogelijke vooroordelen in de data worden immers versterkt in het eindresultaat van de algoritme.⁴⁴ De ‘oriëntatie op correlatie’ maakt bovendien dat algoritmes die worden benut bij data-analyse geen inzicht (kunnen) bieden in causale

31 J. Engelberger, *Robotics in Service*, Massachusetts, The MIT Press 1989. Geciteerd door E. Palmerini c.s., *RoboLaw, D6.2, Guidelines on Regulating Robotics*, september 2014 (hierna: RoboLaw 2014), p. 15.

32 Aan elke robotdefinitie kleven voor- en nadelen. Zie de analyse daarvan door Nevejans 2016, p. 8-10.

33 RoboLaw 2014, p. 15.

34 Resolutie 2017, algemene beginselen, p. 6-7. In de bijlage bij deze resolutie is het laatste element vervallen.

35 Wattel 2017, voorbijgaand aan de mogelijkheid dat een definitie ook *underinclusive* kan zijn.

36 H. Franken e.a., *InLeiden tot de rechtswetenschap*, Arnhem, Gouda Quint bv, zesde druk 1993, p. 76.

37 Turing bedacht een manier (Turingtest) om de intelligentie van computers aan te tonen, zie A.M. Turing, ‘Computing Machinery and Intelligence’, *Mind* 1950, p. 433-460. De mate van autonomie en zelflerend vermogen is echter een semantische kwestie waarover uiteindelijk de rechter beslist.

38 Ieder ‘algoritme’ is een reeks instructies die vanuit de begintoestand naar een beoogd doel leiden. Bij smartrobots bestaan die instructies uit wiskundige formules gevoed door immense hoeveelheden data.

39 Asimov 1950, introduction.

40 Van Schaick 2018. Ook Kortman 2018 is positief over het gebruik van artificiële intelligentie in het recht.

41 Het ROSS-systeem, de *artificial intelligence advocate*, is in staat om duizenden documenten in zeer beperkte tijdsbestek te analyseren. Zie <https://rossintelligence.com/>.

42 Wagner stelt: ‘the human being may often be led to “rubber stamp” an algorithmically prepared decision, not having the time, context or skills to make an adequate decision in the individual case.’ B. Wagner, ‘Ethics as an Escape from Regulation: From ethics-washing to ethics-shopping?’, in: M. Hildebrandt (Ed.), *Being Profiled: Cogitas ergo sum*, Amsterdam, Amsterdam University Press 2018, p. 8.

43 Het rapport van de Raad van Europa, *Discrimination, artificial intelligence and algorithmic decision-making*, Strasbourg, Council of Europe 2018, toont dat deze discriminatie door algoritmes subtiel is. De discriminatie betreft vooral nieuwe klassen van mensen, klassen die verder reiken dan de ‘verdachte’ huidskleur en ras.

44 Algoritmische discriminatie kan ontstaan door bias in de data, gebruikt tijdens de training van de computers of door indirecte proxy-discriminatie, gerelateerd aan het statistische probleem van de samenstelling van groepen. P. Hacker, ‘Teaching fairness to artificial intelligence: existing and novel strategies against algorithmic discrimination under EU-law’, *Common Market Law Review* 55, 2018.

verbanden. Dat roept ethische vragen op.⁴⁵ In fiscalibus rijzen eveneens twijfels. De Belastingdienst, koploper in het gebruik van *Big Data*-technieken, zet data-analyses in om (potentiële) fraude te bestrijden en gerichte controles uit te voeren. Ook op dat gebied brengt de feilbaarheid van algoritmes risico's van over- en onderinclusiviteit met zich mee. Deze *dark side of technology* dijt uit wanneer bedrijven en overheden de algoritmes die ten grondslag liggen aan de besluitvorming niet openbaar (willen) maken.⁴⁶ Gebrek aan openheid is in het recht in veel situaties onaanvaardbaar.⁴⁷ Transparantie is daarom een belangrijke voorwaarde voor een verantwoorde toepassing van deze kunstmatige intelligentie. De Hoge Raad stelt daarom terecht dat de bij een softwareprogramma gehanteerde keuzes, aannames en gegevens voor de belanghebbende inzichtelijk en controleerbaar dienen te zijn.⁴⁸ Over de eveneens belangrijke factor 'weging' van deze elementen wordt overigens nog gezweven door de rechter.

Voorname bedenkingen nuanceren op zijn minst de jubeltonen over de inzet van kunstmatige intelligentie op juridisch terrein. De uitkomst van een algoritme blijft (ex ante) lastig te voorspellen en is (ex post) lastig uit te leggen.⁴⁹ In de wereld van het recht, bij uitstek een terrein van complexe afwegingen, veroorzaakt de kunstmatige intelligentie van de smartrobot daardoor aanzienlijke bedenkingen. Het recht omvat immers meer dan een voortborduren op het 'is', het recht is ook een wikken en wegen van hoe het recht zou moeten zijn. Zijn algoritmes wel in staat die genuanceerde eisen van rechtvaardigheid tot leven te brengen?⁵⁰

Deze vragen over en twijfel aan een juridisch verantwoorde toepassing van algoritmen groeien. De aanwezigheid van de smartrobot veroorzaakt bovendien andere maatschappelijke dilemma's. Deze machine beschikt immers over een

tomeloos talent om arbeidsmarkten te verstoren. Voornamelijk door substitutie van de menselijke werknemer. Immers:

'Robots zijn goedkoop, nooit ziek, werken 24 uur per dag, vragen geen loonsverhoging en staken niet.'⁵¹

De verdringing van de mens door de machine kan eveneens fiscaal problematisch zijn: door terugloop van het aantal menselijke werknemers dalen immers ook de overheidsinkomsten.

4.2 Werkgelegenheid en machines: een historisch geluid

Eind 18^e eeuw protesteerden werknemers in Leeds heftig tegen de komst van de weefmachine die hen werkloos achterliet. Tot de groep van protesteerders zou de (vermoedelijk mythische) Ned Ludd hebben behoord, een wever die in 1779 uit woede twee weefmachines zou hebben vernield. Sindsdien staat de term 'Luddiet' symbool voor een afkeer van en een verwoede strijd tegen technologische innovatie.⁵² Toch zijn de vragen die deze 'oproerlingen' opriepen niet dwaas, immers:

'How are those men, thus thrown out of employ to provide for their families? And what are they to put their children apprentice to?'⁵³

Hoewel deze vroege industriële revolutie uiteindelijk heeft geleid tot een stijging van de levensstandaard, bleef die positieve toekomst buiten bereik van de wevers zelf. Met de komst van de machine devalueerden in één klap niet alleen hun vaardigheden, maar ook hun economische waarde en hun zelfbeeld. In de geschiedenis van de mens heeft dat scenario zich een aantal malen herhaald. De echo daarvan klinkt ook nu door: robotisering van de samenleving wordt daarom wel aangeduid als de vierde industriële revolutie. Ook nu zal de inruil van menselijke werknemers tegen geautomatiseerde 'collega's' leiden tot technologische werkloosheid.⁵⁴ In ieder geval op korte termijn. Voor een deel kan dit verlies aan werkgelegenheid gaandeweg worden gecompenseerd door de stijgende behoefte aan vakmensen verantwoordelijk voor beheer, onderhoud en reparatie bij storingen van de robot. Daarnaast zou robotisering kunnen bijdragen aan efficiëntere bedrijfsprocessen die de concurrentiepositie kunnen versterken. Ook daardoor kunnen op

45 M. Vetzo, J. Gerards en R. Nehmelman, *Algoritmes en grondrechten*, Den Haag: Boom Juridisch 2018, p. 49.

46 Soms kan dat verdedigbaar zijn: inzage in het algoritme benut voor het opsporen van belastingfraude zou immers kunnen leiden tot het daarop afstemmen van het aangiftegedrag.

47 Vgl. *State v Loomis*, *Harvard Law Review* 2016/130, p. 1530-1537. In hoger beroep stelde Loomis dat geen sprake was van een eerlijk proces nu het veronderstelde recidivrisico werd herleid uit geheime algoritmes van COMPAS-software. Dit beroep werd echter verworpen.

48 HR 17 augustus 2018, ECLI:NL:HR:2018:1316, *NTRF* 2018/1878, (WOZ-beschikking). Dat oordeel sluit aan bij jurisprudentie van de Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State over geautomatiseerde besluitvorming. Ook daarin werd geoordeeld dat gebrek aan inzicht in gegevens en aannames tot ongelijkwaardige procesposities kan leiden, ECLI:NL:RVS:2017:1259 en ECLI:NL:RVS:2018:2454. De vraag is of belanghebbenden voldoende expertise hebben om deze gegevens en aannames te kunnen betwisten. Onafhankelijke toetsing is daarom noodzakelijk, bijvoorbeeld door het instellen van een autoriteit voor algoritmen, zoals voorgesteld door Van der Pluijm. Zie <https://www.rechtenenplichtenvoorrobots.nl/>.

49 Vgl. B. Wagner, *Draft report on the human rights dimensions of algorithms*, (Council of Europe, Committee of Experts on Internet Intermediaries MSI-NET), februari 2017.

50 Ik acht een machine niet in staat de subtiele balans tussen wettelijkheid en rechtvaardigheid te vinden, zoals gehanteerd door de Hoge Raad in de zaak over kort na peildatum onteigende aandelen SNS Reaal. Zie HR 6 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:511, *NTRF* 2018/857, r.o. 3.5.3.

51 Minister Asscher, lezing uit 2014.

52 Het *Woordenboek Nederlandsche Taal* beschrijft in 1864 luddieten als 'werktuigverniers (zek. oproerlingen in Engeland; zoo genoemd naar Ludd, hunnen aanvoerder)'.

53 P. Krugman, 'Sympathy for the Luddites', *The New York Times*, 13 juni 2013 (hierna: Krugman 2013), https://www.nytimes.com/2013/06/14/opinion/krugman-sympathy-for-the-luddites.html?_r=0.

54 Ook Keynes signaleerde in 1930 deze technologische werkloosheid: 'unemployment due to our discovery of means of economizing the use of labour outrunning the pace at which we can find new uses for labour.' Zie J.M. Keynes, 'Economic Possibilities for our Grandchildren (1930)', in: J.M. Keynes, *Essays in Persuasion*, New York, W.W. Norton & Co., herdruk 1963, p. 363. Keynes schilderde deze 'ziekte' als een tijdelijke fase; daarin had hij ongelijk.

termijn extra banen ontstaan.⁵⁵ Westerse landen streven er overigens naar om het ‘wereldwijde’ voordeel van technologie binnen de eigen grenzen te trekken, onder andere door het geven van aanzienlijke financiële, deels fiscale prikkels (zoals de innovatiebox).⁵⁶ De huidige technologische revolutie lijkt evenwel andere karaktertrekken dan haar historische voorgangers.

4.3 Werkgelegenheid en slimme machines: een toekomstbeeld

Droid AP-5: ‘No, you are the one who is useless.’⁵⁷

De ervaringen met het vervangen van menselijke werknemers door de smartrobot zijn (nog) niet onverkort succesvol. Zo heeft het in 2015 geopende Japanse robothotel Henn-na inmiddels de helft van zijn robotwerknemers op straat gezet. Deze robots konden bepaalde opdrachten niet aan, waardoor ze juist extra werk opleverden voor het menselijk personeel.⁵⁸ Toch lijken de doemgeluiden over het effect van de smartrobot op de werkgelegenheid niet overdreven, de vierde industriële revolutie toont een dreigender beeld dan haar voorgangers:

‘Today, however, a much darker picture of the effects of technology on labor is emerging. In this picture, highly educated workers are as likely as less educated workers to find themselves displaced and devalued, and pushing for more education may create as many problems as it solves.’⁵⁹

De smartrobot vervangt niet alleen onze spier- en rekenkracht, maar ook ons denkvermogen. Nu deze slimme machine de mens op vrijwel elk niveau van de piramide kan vervangen, wordt gevreesd dat de werkgelegenheid sneller zal worden geëlimineerd dan dat nieuwe banen kunnen worden gecreëerd.⁶⁰ Hoewel we alleen in de achteruitkijkspiegel de werkelijke invloed van deze technologische innovatie kunnen beoordelen, voorspelt de OESO dat in Nederland op termijn 11,4% van de bestaande banen

wordt bedreigd door automatisering.⁶¹ Dat percentage weerspiegelt circa één miljoen arbeidsplaatsen.⁶²

Een verlies aan werkgelegenheid op deze grote schaal veroorzaakt dalende fiscale opbrengsten over het looninkomen, stijgende uitgaven voor sociale zekerheid en mogelijke kosten voor noodzakelijke omscholing. Nu de kosten van deze innovatieve technologieën waarschijnlijk verder zullen dalen, kan dat gegeven, in combinatie met stijgende loonkosten, leiden tot vervanging van nog meer menselijke werknemers. De daardoor groeiende druk op overheidsinkomsten en de mogelijke insolventie van het socialezekerheidsstelsel is een bron van zorg voor het Europees Parlement.⁶³

4.4 Droid Duties: wondermedicijn of lapmiddel?

Sommige auteurs bepleiten een aanpak van de ‘bron’ van ellende: voorkomen dat verdringing van menselijke werknemers door de smartrobot optreedt. Zo worden subsidies voorgesteld voor aanneming van laaglonende werknemers,⁶⁴ anderen spreken over werkgelegenheids garanties of opperen het instellen van quota voor menselijke werknemers.⁶⁵ Tegen de achtergrond van het dreigende verlies aan overheidsinkomsten verschijnt ook de gedachte aan fiscale opties, zoals een robotbelasting.⁶⁶ De introductie van deze *Droid Duties* werd geopperd door Bill Gates in 2017: de robot die mijn baan bemachtigt, dient ook mijn belasting te betalen. Gates’ robotbelasting reikt verder dan het genereren van opbrengsten, ze is nadrukkelijk ook bedoeld als een (tijdelijke) rem op de ontwikkelingen: ‘to even slow down the speed of that adoption’.⁶⁷ We zouden deze heffing daarom kunnen duiden als een alternatieve techniek voor Neo-Luddieten (zie par. 4.1). Gates wil de opbrengsten van de robotheffing besteden aan omscholing en de creatie van nieuwe banen. Daarbij treedt een denkfout aan het licht: zou immers de smartrobot hetzelfde belastingbedrag afdragen als de overbodig gemaakte werknemer(s), dan blijft het overheidsbudget gelijk.⁶⁸ Het scheppen van nieuwe (mense-

55 Rathenau Instituut, *Werken aan de robotsamenleving*, Den Haag 2015 en de SER-verkenning, *Mens en technologie: samen aan het werk*, Den Haag, SER, 21 oktober 2016.

56 Mede daardoor kan robotica leiden tot een groeiende ongelijkheid in de wereld. Zo zijn de investeringen in robotica door de EU in de periode 2014-2020 gestegen tot € 700 miljoen, aangevuld met € 2,1 miljard investeringen via publiek-private partnerschappen (<https://eu-robotics.net/sparc/>).

57 Aldus AP-5, een ‘Imperial Inventory Droid’ uit *Star Wars Rebels*, een Amerikaanse animatieserie uit 2014.

58 Bovendien gingen de robots snel kapot, veroorzaakten ze schade en wekten ze irritatie. Zo vatten zij het gesnurk van hotelgasten op als vraag, waarop de robot de snurker’s nachts wekte met een antwoord. Zie <https://www.wsj.com/articles/robot-hotel-loses-love-for-robots-11547484628>.

59 Krugman 2013.

60 Momenteel kan 51% van het bestaande werk geautomatiseerd worden, stellen J. Manyika c.s., *Harnessing Automation for a Future That Works*, McKinsey Global Institute 2017.

61 OESO 2018, *Putting faces to the jobs at risk of automation*. Daarnaast loopt 32% van de resterende banen een aanzienlijk risico ‘significant’ anders ingevuld te worden.

62 Hoewel eerder werd voorspeld dat vooral middenklasse-banen gevaar liepen, dragen lager opgeleiden, de meest kwetsbare groep, het grootste risico op baanverlies. Zie OESO 2018. Volgens Bessen missen deze werknemers echter, ook financieel, de capaciteiten voor omscholing. Dat vergroot de ongelijkheid. Zie J. Bessen, ‘Computers Don’t Kill Jobs but Do Increase Inequality’, *Harvard Business Review*, 24 maart 2016.

63 Resolutie 2017. Deze bezorgdheid reikt niet verder dan de Europese mens.

64 Noah Smith, ‘What’s Wrong with Bill Gates’ Robot Tax’, *Bloomberg Opinion*, 28 februari 2017. Smith stelt: ‘Imposing added costs on new technology will slow growth and won’t help people displaced by automation’.

65 World Economic Forum, ‘Six Ways To Protect Jobs From Robot Automation’. Zie <http://wef.ch/2q2Srd6>.

66 Resolutie 2017, concept 2015, punt 5 van de aanbevelingen. Dit voorstel is overigens weggestemd.

67 K. Delaney, ‘Droid Duties. The robot that takes your job should pay taxes, says Bill Gates’, *Quartz*, 17 februari 2017. Of Gates een directe of een indirecte robotheffing verkiest wordt niet duidelijk.

68 Zoals helder uiteengezet in Wattel 2017.

lijke) werkgelegenheid en het waarborgen van de sociale zekerheid dient dan op andere wijze gefinancierd te worden. Het is evenwel wenselijk om de door robotisering veroorzaakte welvaart te herverdelen tussen degenen die direct profiteren van het gebruik van smartrobots (de eigenaar/gebruiker⁶⁹) en degenen die door deze technologie hun baan en wellicht ook hun sociale zekerheid verliezen.⁷⁰ In dat opzicht lonkt vooral een verhoging van de belastingdruk op eigenaren/gebruikers van deze kunstmatige intelligentie.⁷¹ Het huidige fiscale stelsel redeneert evenwel omgekeerd: als geautomatiseerde werknemer vertegenwoordigt de smartrobot een kapitaalinvestering en dergelijke investeringen worden anders en doorgaans lager belast dan arbeidsinkomen, onder meer door het bestaan van allerlei faciliteiten. Abbott en Bogenschneider zien in deze fiscale redenering een aanwijzing voor een onterechte instrumentele bevoordeling van automatisering. Ze bepleiten daarom maatregelen die de ‘arbeidsvormneutraliteit’ tussen menselijke en geautomatiseerde werknemers kunnen herstellen, zoals fiscale subsidies ten aanzien van menselijke werknemers (een omgekeerd gericht instrumentalisme).⁷² Naast (extra) heffingen op het gebruik van de smartrobot als zodanig (*fee*) of inzake de meerwinst ontstaan door zijn substitutie van de mens, is ook heffing mogelijk op de door de smartrobot verzamelde of gebruikte data. Naast deze indirecte belastingen, gedragen door producenten of eigenaren/gebruikers, kan ook belasting worden geheven bij de smartrobot zelf. Deze directe robotheffing staat in dit artikel centraal.

Zowel directe als indirecte robotheffingen zouden wellicht de groei van (inkomens)ongelijkheid door robotisering van de samenleving kunnen dempen.⁷³ Tegenstanders van dergelijke heffingen stellen evenwel dat een verhoging van de fiscale kosten inzake het gebruik van technologieën de innovatie belemmert, de complexiteit van de belastingstelsels verhoogt en de concurrentiepositie aantast.⁷⁴ De idee voor invoering van een robotbelasting werd dan ook op economische gronden van de hand gewezen door het

Europees Parlement.⁷⁵ Datzelfde parlement juicht echter het denkbeeld van een elektronische rechtspersoonlijkheid toe.⁷⁶ In dat denken schuilt inconsistentie. De introductie van de elektronische rechtspersoonlijkheid raakt immers een klassieke tweedeling in het recht: de indeling van de samenleving in rechtssubjecten aan de ene kant en de door hen beheerste rechtsoBJECTEN aan de andere kant van de einder. De door het parlement voorgestelde erkenning van de rechtspersoonlijkheid van de smartrobot omvat zijn transformatie van rechtsoBJECT naar rechtssubject. Op fiscaal terrein impliceert die kwalificatie in veel situaties ook de onderworpenheid aan een heffing, hetgeen haaks staat op de afwijzing van die gedachte door het Europees Parlement.

De introductie van een robotbelasting vereist evenwel een afdoende rechtvaardiging, zoals later zal worden getoetst (zie par. 7). Eerst wordt nader gekeken naar deze transitie van de smartrobot.

5. The world as we know it

5.1 De smartrobot: momenteel een rechtsoBJECT

In de huidige wereld gelden uitsluitend natuurlijke personen en entiteiten met rechtspersoonlijkheid als rechtsoBJECT. Deze dragers van rechten en plichten beschikken onder meer over een eigen vermogen en de bekwaamheid om rechtshandelingen te verrichten. Voor hen is ‘het’ recht geschreven, stelt Asser:

‘Tegenover het rechtssubject, degene aan wie het recht toekomt, staat het rechtsoBJECT, datgene waarop het recht betrekking heeft. Tegenover de persoon staat het voorwerp. In deze ruime betekenis is voorwerp het als eenheid gedachte gegeven [het “iets”], waarop het recht van het subject betrekking heeft.’⁷⁷

Een rechtsoBJECT is een voorwerp waaromtrent het rechtsoBJECT rechten kan uitoefenen. In het huidige recht worden robots en andere machines op ieder rechtsgebied, ook het fiscale, beschouwd als een rechtsoBJECT. Ook de smartrobot is het ‘iets’ waarnaar Asser verwijst. Deze denkende machine is niet meer en niet minder dan een instrument van een rechtsoBJECT. De beslissingen en handelingen van de smartrobot zijn daarmee rechtens beslissingen en handelingen van de eigenaar/gebruiker van deze zaak, ook als sprake is van autonomie van deze robot.⁷⁸ De mens achter

69 Dat kan zowel een natuurlijk persoon als een rechtspersoon zijn.

70 Harari stelt: ‘Those who own the data, own the future’, zie Harari 2018, p. 73.

71 Omdat de smartrobot makkelijk verplaatsbaar is en gelijktijdig kan handelen op verschillende plaatsen is een globale aanpak daarbij noodzakelijk. De noodzaak tot internationale coördinatie bespreek ik verder niet.

72 R. Abbott en B. Bogenschneider, ‘Should Robots Pay Taxes? Tax Policy in the Age of Automation’, *Harvard Law & Policy Review*, vol. 12, 2018 (hierna: Abbott en Bogenschneider 2018), p. 168. Deze auteurs vergeten dat lagere kosten door automatisering hogere belastbare winsten veroorzaken. Dat kan leiden tot hogere belastingopbrengst, al kan deze winst naar laagbelaste jurisdicties weglekken. De technologische industrie is hier aardig bedreven in.

73 Technologische veranderingen dragen bij aan een vergroting van de ongelijkheid. Vgl. U. Thümmel, ‘Of Machines and Men: Optimal Redistributive Policies under Technological Change’ (diss. Rotterdam), *Tinbergen Instituut Research Series*, Rotterdam 2019.

74 L. Summers, ‘Robots are wealth creators and taxing them is illogical’, *Financial Times*, 5 maart 2017.

75 Zie <http://www.europarl.europa.eu/news/en/pressroom/20170210IPR61808/robots-and-artificial-intelligence-meps-call-for-eu-wide-liabilityrules>.

76 Inmiddels klinken de juichkreten over deze ‘e-persoon’ minder luid. De initiatiefneemster, Delvaux, meldt: ‘Maybe at the end of the day, we’ll come to the conclusion that it is not a good idea.’ Zie: <https://www.politico.eu/article/europe-divided-over-robot-ai-artificial-intelligence-personhood/>.

77 Asser 3-IV, *Algemeen goederenrecht*, nr. 53, RechtsoBJECT.

78 Voor het aansprakelijkheidsrecht roept dat vragen op, bijvoorbeeld ten aanzien van *smart maintenance* waar nauwelijks mensen bij betrokken zijn. Vgl. ‘Artificiële Intelligentie is ongrijpbaar voor de rechtsregels van vandaag’, *Verzekeringswereld* 2016, p. 28-33.

de smartrobot is, direct of indirect, als rechtssubject de hoofdpersoon in het recht.

5.2 De robot: ook fiscaal een rechtssubject

De smartrobot geldt ook in het fiscale recht als een machine en heeft daarmee de status van een rechtssubject. Daardoor is het mogelijk dat de particuliere gebruiker van de zorgrobot onder voorwaarden een aftrek van de daarmee samenhangende kosten geniet.⁷⁹ Nu het particuliere gebruik van de smartrobot waarschijnlijk weinig effect heeft op de werkgelegenheid, een belangrijk argument voor de geopperde robotbelasting, blijft deze gebruiker verder buiten beschouwing. Ook de producent van de smartrobot blijft buiten beeld, zijn directe invloed op de werkgelegenheid zal eerder positief zijn.

Fiscale incentives voor automatisering?

De zakelijke eigenaar/gebruiker van deze robot wordt belast voor de winst die hij maakt met of door middel van de robot, deze machine kwalificeert immers als ondernemingsvermogen. Nu deze smartrobot wordt beschouwd als een investering kan, binnen de regels van goed koopmansgebruik en rekening houdend met afschrijvingslimieten, fiscaal worden afgeschreven op dit bedrijfsmiddel. Toepassing van de degressieve afschrijvingsmethode (afschrijven naar een vast percentage van de fiscale boekwaarde) lijkt mogelijk nu door de snelle technologische ontwikkelingen de smartrobot vroegtijdig economisch verouderd kan raken. Op deze wijze kunnen de lasten naar voren worden gehaald, hetgeen fiscaal voordelig kan zijn.⁸⁰ Een eenmalige afwaardering tot de lagere bedrijfswaarde komt eveneens ten laste van de fiscale winst. Bovendien komen voor de investering in de smartrobot fiscale faciliteiten in beeld, zoals de kleinschaligheidsinvesteringsaftrek⁸¹ en de innovatiebox.⁸² In specifieke omstandigheden zouden zelfs de energie-investeringsaftrek en de milieu-investeringsaftrek kunnen gelden.⁸³

Deze fiscale mogelijkheden kunnen worden beschouwd als een (in)directe fiscale stimulering van geautomatiseerd ondernemen, het stelsel is dan niet arbeidsvormneutraal.⁸⁴ In feite betreft het algemeen geldende gevolgen van iedere kapitaalinvestering die als rechtssubject behoort tot het ondernemingsvermogen (bedrijfsmiddel).

79 Art. 6.17 lid 1 onderdeel d Wet IB

2001. Daarnaast zal particuliere eigendom van een robot in vrijwel alle gevallen kwalificeren als een vrijgestelde roerende zaak voor eigen gebruik, zie art. 5.3, lid 2, onderdeel c Wet IB 2001.

80 Volgens Abbott en Bogenschneider 2018, p. 165, biedt een degressieve afschrijving aanzienlijke voordelen boven de aftrek van loonkosten. Het door hen gegeven cijfervoorbeeld is overigens sterk gesimplificeerd.

81 Art. 3.41 Wet IB 2001. Deze aan een maximum gebonden aftrek komt voor grotere ondernemingen nauwelijks in beeld.

82 Afd. 2.3 Wet VPB 1969. Naast een S&O-verklaring vereist de faciliteit ook het voldoen aan diverse criteria, zie art. 12ba Wet VPB 1969. Voor octrooien op bijvoorbeeld programmatuur voor smartrobots lijkt een beroep op de innovatiebox mogelijk, maar waarschijnlijk blijft deze faciliteit voor veel eigenaren/gebruikers buiten beeld.

83 Art. 3.42 en 3.42a Wet IB 2001. Ook de toegang tot deze faciliteiten lijkt beperkt voor smartrobots.

84 Aldus Abbott en Bogenschneider 2018.

5.3 De entiteit die uitgroeide tot rechtssubject

Aanvankelijk gold alleen de mens, de natuurlijk persoon, als rechtssubject. Het rechtsverkeer vergde evenwel dat ook abstracte entiteiten dragers van rechten en plichten kunnen zijn. Ten behoeve van het vermogensrecht heeft de mens daarom de rechtspersoon gecreëerd.⁸⁵ De acceptatie van deze entiteit als rechtssubject is niet zonder slag of stoot verlopen. Aanhangers van de fictie stellen dat het begrip 'rechtspersoon' een juridische fictie zou zijn: alleen de mens kan een rechtssubject zijn.⁸⁶ In deze visie vormt het bestaan van de rechtspersoon een inbreuk op de empirische werkelijkheid, een rechtspersoon zou slechts een stukje papier zijn.⁸⁷ Deze gedachtegang is onjuist. Hij berust op de (naïeve) veronderstelling dat alleen concrete waarneembaarheden, zoals de mens, werkelijk zouden kunnen bestaan in het recht.⁸⁸ Een rechtspersoon is echter geen rechtsfictie, maar een civiel-juridische abstractie waaraan het objectieve recht de toekenning van rechtssubjectiviteit heeft verleend. De rechtspersoon is een volwaardig onderdeel van het reguliere recht.

Deze rechtspersoonlijkheid zou ook verleend kunnen worden aan de smartrobot. Hoewel de gedachte aan science fiction dan niet ver weg is, is van een *legal fiction* evenmin sprake.⁸⁹ In theorie staat bovendien niets in de weg aan deze toekenning van rechtspersoonlijkheid, immers:

'voor de rechtstheorie [kunnen] ook de godheid, een tempel, zelfs dieren in rechte persoon zijn.'⁹⁰

Aan die opsomming kan ook de smartrobot worden toegevoegd. Hooguit rijst dan de vraag waarom de smartrobot wel de status van 'persoon' zou krijgen en een eveneens autonoom opererend dier niet.⁹¹ Die vraag laat ik onbeantwoord.

85 Zie M.L.M. van Kempen, *Rechtspersoonlijkheid en belastingplicht van vennootschappen* (diss. Tilburg), Deventer, W.E.J. Tjeenk Willink 1999 (hierna: Van Kempen 1999).

86 *Kamerstukken I*, 1960-1961, 3769, 37^e vergadering, 10 mei 1960.

87 Aldus P.G.H. Albert, geciteerd door L.J.A. Pieterse, 'Ficties en forfaits in het belastingrecht', *WFR* 2014/1409.

Ook Essers, die het concept rechtspersoonlijkheid schetst als een 'blijvende uitvinding', spreekt overigens over een fictie, zie P.H.J. Essers, 'Rechtsvormdiscriminatie in het nationale en internationale belastingrecht', *WFR* 2018/09 (hierna: Essers 2018), par. 1.

88 S.M.H. Dusarduijn, *De rechtsfictie in de inkomstenbelasting. De fiscale kleur van het alsof* (diss. Tilburg), Enschede, Gildeprint 2015 (hierna: Dusarduijn 2015), p. 74-76.

89 Zo duidt ook Nevejans 2016, p. 15, de elektronische rechtspersoonlijkheid abusievelijk als *legal fiction*.

90 Asser 2-I, *De rechtspersoon*, nr. 28, Rechtspersoonlijkheid van stichting II.

91 Smartrobots vertonen enige gelijkenis met dieren, beide beschikken immers over cognitief vermogen en enige autonomie. Zie E. Schaerer c.s., 'Robots as Animals: A Framework for Liability and Responsibility in Human-Robot Interaction', 18th IEEE International Symposium 2009. Anders dan een robot is een dier echter geen zaak (art. 3.2a BW). Een robot past bovendien niet in de *Capability Approach* van M. Nussbaum, *Frontiers of Justice. Disability, Nationality, Species Membership*, Cambridge, MA, Belknap Press (Harvard University Press), 2006 (hierna: Nussbaum 2006). Haar pleidooi voor het recht van dieren op een leven in waardigheid kan niet worden vertaald naar een machine. Zie ook par. 7.1.

6. The end of the world as we know it⁹²

6.1 De smartrobot: toekomstig rechtssubject?

Hiervoor is beschreven dat ook de denkende machine momenteel als rechtsobject kwalificeert. Maar wat als de kunstmatige intelligentie van deze smartrobot de zaak waarin zij is verwerkt vergaand beheerst of zelfs overheerst? Dan rijst de vraag of de juridische vragen die de acties van deze robot oproepen nog steeds beantwoord kunnen worden door te verwijzen naar degene die met deze zaak verbonden is: de producent of eigenaar/gebruiker.⁹³ Sommigen vrezen bovendien dat de eigenaar/gebruiker van de robot onvoldoende identificeerbaar zou kunnen zijn.⁹⁴ Daarom wordt, zoals eerder beschreven, gesuggereerd om ook de smartrobot te bekleden met een eigen rechtspersoonlijkheid (zie par. 1). Door deze elektronische rechtspersoonlijkheid zou deze machine zelfstandig drager van rechten en plichten zijn: de smartrobot zou voortaan verantwoordelijk zijn voor zijn eigen acties en beslissingen.⁹⁵ Basis van dit voorstel is de suggestie dat het huidige rechtsdenken, waarbij de fabrikant of de eigenaar/gebruiker aansprakelijk is voor schade, niet langer volstaat in een tijdperk van ‘volledig’ autonoom opererende robots. Hoewel daarover ook anders wordt gedacht,⁹⁶ vallen aansprakelijkheidskwesties buiten de focus van dit artikel, de fiscale blik is leidend.

6.2 De elektronische rechtspersoon: een stippelijntje tussen mens en machine

De creatie van deze elektronische rechtspersoonlijkheid roept vragen op over het onderscheid tussen de mens en zijn uitvinding:

‘Doing so risks not only assigning rights and obligations to what is just a tool, but also tearing down the boundaries between man and machine, blurring the lines between the living and the inert, the human and the inhuman.’⁹⁷

Tegenstanders van de elektronische rechtspersoon stellen dat de *personhood* van de smartrobot niet kan worden herleid uit bestaande modellen in het rechtsdenken. De potentiële wettelijke status van de robot staat haaks op mensenrechtenverdragen zoals het EVRM en het IVBPR

wier rechten uitsluitend zouden toekomen aan natuurlijke personen.⁹⁸ Daarnaast stellen ze:

‘The legal status for a robot can’t derive from the Legal Entity model, since it implies the existence of human persons behind the legal person to represent and direct it. And this is not the case for a robot.’⁹⁹

Dat klinkt tegenstrijdig. Anders dan een rechtspersoon heeft de smartrobot weliswaar niet de menselijke stem of pen nodig om autonoom beslissingen te kunnen nemen en/of uit te voeren, maar uiteindelijk staat achter iedere robot een mens, hetzij direct als natuurlijk persoon, hetzij indirect als aandeelhouder van een rechtspersoon.

Zouden we evenwel, met een voorlopig voorbijgaan aan zowel principiële, ethische en pragmatische kwesties, veronderstellen dat de smartrobot een eigen rechtspersoonlijkheid krijgt toebedeeld, dan moet onderzocht worden of de kwalificatie als rechtssubject ook doorwerkt in de fiscale wereld.¹⁰⁰ Het fiscale recht vormt immers zijn eigen rechtswerkelijkheid met eigen waarden. Vanuit die eigen waarden moet beoordeeld worden of de smartrobot kan transformeren in een fiscaal rechtssubject en kan worden onderworpen aan een directe heffing.

6.3 De elektronische rechtspersoonlijkheid in de wereld van het fiscale recht

Laten we nog even terugblikken. De gedachte is dat de smartrobot de eigenaar/gebruiker zodanig grote financiële en efficiency voordelen biedt dat zijn komst gepaard zal gaan met een verlies aan werkgelegenheid op meerdere niveaus in de samenleving. Deze verdringing van de menselijke medewerkers zorgt voor een verlies aan overheidsinkomsten en groeiende kosten voor sociale zekerheid en omscholing. Een eerste, bijna intuïtieve gedachte is dat deze extra kosten opgebracht kunnen en moeten worden door een (extra) heffing over de door de eigenaar/gebruiker genoten voordelen van deze innovatieve automatisering. Het medicijn voor de oplossing van voornoemde problemen wordt evenwel gezocht in een heffing van belasting bij de smartrobot zelf, een gedachte die aansluit bij het doortrekken van de elektronische rechtspersoonlijkheid tot op het fiscale terrein. Het ontstaan van een belastingplicht voor de smartrobot impliceert overigens niet alleen de onderworpenheid aan heffing, de robot wordt dan ook verantwoordelijk voor indiening van belastingaangiften en voor afdracht van belastingen. Ook zou de smartrobot

92 Ontleend aan de titel van de gelijknamige song van REM.

93 Van Schaick 2018. In vergelijkbare zin R. Leenes en F. Lucivero, ‘Laws on Robots, Laws by Robots, Laws in Robots: Regulating Robot Behaviour by Design.’ *Law, Innovation and Technology*, 6(2), 2014.

94 Zoals nu bij blockchains het geval kan zijn, zie Tjong Tjin Tai, ‘Privaatrecht voor de homo digitalis: eigendom, gebruik en handhaving’, *Preadvies NJV* 2016, p. 286. Dit ‘mankement’ kan bij de smartrobot worden opgelost door installatie van een met *flight data recorders* vergelijkbare *black box*.

95 Er zijn nuances op dat uitgangspunt mogelijk. Zo verfijnen de regels omtrent bestuurdersaansprakelijkheid de zelfstandige aansprakelijkheid van rechtspersonen, terwijl de aansprakelijkheid van onder meer minderjarige natuurlijke personen ook beperkt is.

96 Voor de risico’s van niet-toerekenbare aansprakelijkheid kan overigens een verzekeringsplicht of een compensatiefonds worden ingesteld. Nevejans 2016, p. 13, vreest bovendien een ongewenste afwenteling van aansprakelijkheid door producenten.

97 Nevejans 2016, p. 14.

98 Open letter robotics 2018. Overigens beschikken rechtspersonen in beperkte mate over de (daarvan afgeleide) rechten. Art. 1 EP bij het EVRM, het eigendomsrecht, geldt immers ook voor rechtspersonen.

99 Open letter robotics 2018.

100 Pleitbezorgers voor de smartrobot als fiscaal rechtssubject zijn o.m. Van den Berg 2018 en De Jong 2019. De Jong zoekt deze transformatie van de robot tot rechtssubject in uitbreiding van het begrip ‘natuurlijk persoon’ in art. 1.1 Wet IB 2001. Hij ziet zelfs mogelijkheden voor regelgeving ten aanzien van ‘kinderen, fiscaal partnerschap, en overlijden van de robot’. Hier krijgt het antropomorfisme de overhand: ook intelligente machines blijven machines. Ze baren niet, minnen niet, sterven niet.

aansprakelijkheid kunnen worden voor fiscale overtredingen. Het aantonen van ‘opzet’ of ‘grove schuld’ bij het opleggen van vergrijpboeten (art. 67cc-67f AWR) aan de smartrobot vergt dan bijzondere gedachtenexperimenten.

Draag- en betaalkracht van de smartrobot in de praktijk: een stapeling van veronderstellingen

Invoering van een directe robotbelasting vergt op de eerste plaats de vaststelling van een heffingsgrondslag. Naast kwalificatieproblemen en de noodzaak van internationale coördinatie zijn ook de kansen voor een juiste vaststelling van de draagkracht van de smartrobot dubieus. Ook de capaciteit om belasting te kunnen dragen berust immers bij het rechtssubject dat deze smartrobot in eigendom bezit en door het gebruik ervan bespaart op salarissen of andere kosten. De veronderstelde draagkracht van de smartrobot zelf kan uitsluitend bestaan uit een toerekening van deze voordelen.¹⁰¹ Dat hypothetische inkomen blijkt te bestaan uit een op veronderstellingen gegronde toerekening:

‘The imputed income corresponds to the economic advantage obtained using robots instead of a human workforce or services.’¹⁰²

Deze aan de smartrobot toegerekende draagkracht is in feite een toerekening van het voordeel dat zijn eigenaar/gebruiker genereert. Een dergelijke fiscale toerekening van voordelen lijkt evenwel, mede door de afbakeningsproblematiek, ruimschoots baan te bieden aan constructies. Die fiscale mogelijkheden zullen ongetwijfeld worden benut indien de belastingdruk van de robotbelasting afwijkt van de reguliere belastingdruk van de ondernemer in kwestie. Nu de fiscale verblijfplaats van de smartrobot vluchtig is, lijkt een verschil in belastingdruk niet fictief.

Zelfs indien we in staat zouden zijn een goed afgebakende heffingsgrondslag vast te stellen voor de robotbelasting, waarmee dus een veronderstelde draagkracht wordt toegerekend aan de smartrobot, dan resteert de vraag naar de betaalkracht van deze robot. Heeft deze machine de concrete betaalmogelijkheden of is hij een waardeloze belastingbetaler? In theorie staat de toegekende elektronische rechtspersoonlijkheid deze machine toe om te beschikken over een afgezonderd vermogen en met behulp daarvan deel te nemen aan het economische verkeer. In de praktijk bezit echter geen enkele smartrobot een dergelijk ‘eigen’ vermogen. Het ontbreekt de robot dus aan betaalkracht.¹⁰³ Alleen toekenning van bijvoorbeeld een eigen elektronische

portefeuille kan dit tekort oplossen.¹⁰⁴ Door de autonome beschikkingsmacht van de smartrobot over dat vermogen zal overdracht daarvan door de eigenaar/gebruiker op bezwaren stuiten. Deze ondernemer staat immers niet te trappelen om ‘zijn’ vermogen af te staan indien hij daarbij definitief de beschikkingsmacht over dat vermogen verliest.¹⁰⁵

Uit het voorgaande volgt dat de praktische problemen van een directe robotbelasting groot zijn. Deze gedachte lijkt om meerdere redenen een doodlopende weg, die bovendien een omweg is. Het is immers de eigenaar/gebruiker die profiteert van de door de smartrobot gegenereerde voordelen en daaruit zowel draagkracht als betaalkracht genereert, de economische capaciteit om belasting te betalen. Het is echter te eenvoudig om met een verwijzing naar pragmatiek de fiscale erkenning van de smartrobot als rechtssubject naar het rijk der fabelen te verwijzen. De wenselijkheid van een directe robotbelasting zal daarom ook op meer theoretische wijze worden getoetst.

7. De driekantige onderbouwing van een roboheffing

7.1 Inleiding

De basis van ons belastingstelsel wortelt uiteindelijk in de nuchtere noodzaak budgettaire middelen te vergaren. De wetgever dient desalniettemin bij zijn besluit om door middel van belastingheffing in te grijpen in (delen van) het maatschappelijk-economische verkeer, een afweging te maken inzake de rechtvaardigheid van deze heffing. Zonder die rechtvaardiging kan niet van belastingrecht worden gesproken.¹⁰⁶ Ook daarom transformeert een nieuw verworven rechtspersoonlijkheid de smartrobot niet vanzelfsprekend in een fiscaal rechtssubject waarvan belasting kan worden geheven. Weliswaar zijn rechtssubjecten in civielrechtelijke zin regelmatig ook rechtssubjecten op het fiscale domein, maar dat is niet noodzakelijk.¹⁰⁷ De eventuele doorwerking van deze kwalificatie wordt in de wereld van het fiscale recht op eigen merites beoordeeld:

101 X. Oberson, ‘Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay on Robots or the Use of Robots’, *World Tax Journal*, vol. 9, no. 2, 2017 (hierna: Oberson 2017), par. 3.2, oppert een toerekening analoog aan het eigenwoningforfait. Dit forfait weerspiegelt een verondersteld huurvoordeel bij de eigenaar/bewoner van de woning. Oberson wijst het toegerekende inkomen echter toe aan de robot zelf, niet aan de eigenaar.

102 Oberson 2017, par. 4.

103 Hoewel verschillend wordt gedacht over het bestaan van draagkracht bij rechtspersonen, bestaat er geen twijfel aan het bestaan van hun betaalkracht, het vermogen belasting te kunnen betalen.

104 Oberson 2017, par. 3.2.

105 In zoverre lijkt, anders dan bij de rechtspersoon waar de beschikkingsmacht behouden blijft, het gevaar van het ontstaan van een belastingoase via deze vermogensafzondering gering. Zie par. 7.2.

106 J.P. Boer en R.J. de Vries, ‘Anglo-Amerikaanse trusts en subjectieve vennootschapsbelastingplicht’, *WFR* 2005/949 (hierna: Boer en De Vries 2005).

107 Het ontbreken van rechtspersoonlijkheid is immers evenmin een belemmering voor heffing. De Wet VPB 1969 betreft ook de open commanditaire vennootschappen en doelvermogens in de heffing. Bovendien erkent de fiscaliteit rechtssubjecten zoals de fiscale eenheid, die in het civiele recht ontbreken.

‘Dat het vermogensrecht in bepaalde gevallen het bestaan van een rechtspersoon aanneemt, omdat zulks als een juiste voorstelling van de vermogensrechtelijke verhoudingen kan worden gezien, impliceert allerminst, dat deze rechtspersoon als subject van belastingheffing moet worden beschouwd. De rechtvaardiging van dit laatste zal gevonden moeten worden in de *aard* en de *grondslagen van het belastingrecht* zelve.’¹⁰⁸ [curs. SD]

De rechtvaardiging van een directe belastingheffing van de smartrobot zal daarom zowel aan de aard als aan de grondslagen van het belastingrecht getoetst moeten worden. Nu kan eindeloos worden gemijmerd over de betekenis van woorden als ‘aard’ en ‘grondslagen’. Die onbegrensde overpeinzingen passeer ik hier. Als aard van het belastingrecht, de kern van haar bestaan, zou verwezen kunnen worden naar de traditionele omschrijving van belastingen als gedwongen afdrachten aan de overheid die berusten op een publiekrechtelijke regeling en waartegenover geen rechtstreekse prestaties staan. Die schets gaat evenwel voorbij aan de samenleving als een samenwerkingsverband, het deel uitmaken van die samenleving impliceert dat ieder ook buiten die dwang om zijn (belasting)bijdrage levert. Als aard van de belastingheffing, haar innerlijk wezen, beschouw ik daarom het sociaal contract. De grondslagen van het belastingrecht, haar funderingen, worden voor mij weerspiegeld in haar beginselen, waarbij ik in dit kader het draagkrachtbeginsel tot middelpunt verhef.¹⁰⁹

Op deze twee bouwstenen van een gerechtvaardigde heffing heeft de belastingwetgever inmiddels een derde blok geplaatst: het instrumentalisme, dat met een verwijzing naar (externe) beleidsdoelen voornoemde rechtvaardiging doorkruist. De onderbouwing van belastingheffing kent dan drie elementen: de interne rechtvaardiging door aard en grondslagen van het belastingrecht dan wel de extern gerichte argumenten van het instrumentalisme. De robotbelasting, een heffing van de als rechtssubject erkende smartrobot, dient aan deze drie elementen te worden getoetst.

7.2 Interne rechtvaardiging van de robotheffing: de aard van het belastingrecht

Een samenleving zonder belastingen is ondenkbaar, zij zijn de smeerolie voor onder meer onze gezondheidszorg, ons onderwijs en onze infrastructuur. Belastingen vormen zodoende een onverbreekelijk deel van de samenleving, een constatering die niet wijzigt wanneer deze wereld deels wordt ‘bevolkt’ door (smart)robots en andere vormen van kunstmatige intelligentie. Hoewel belastingheffing enerzijds inbreuk maakt op de vrijheid van de mens, maken deze belastingen een ander soort vrijheid mogelijk. Hierdoor ontstaat een vorm van samenwerking waarvan uitein-

delijk ieder mens de vruchten kan plukken.¹¹⁰ Vertrekpunt van deze beschouwing is dat een samenleving kan worden beschreven als een samenwerkingsverband tot wederzijds voordeel.¹¹¹ In vergelijkbare zin schetst Rawls de samenleving als:

‘a cooperative venture for mutual advantage (...) typically marked by a conflict as well as by an identity of interests.’¹¹²

Volgens deze schets verenigen vrije en (moreel) gelijke individuen zich in een samenwerkingsverband.¹¹³ Dergelijke contracttheorieën impliceren dat de contractsluiters in aanvang min of meer dezelfde capaciteiten zouden hebben en in een redelijke mate van gelijkheid in staat zouden zijn tot economische productiviteit. Alleen op die manier kunnen de rechten en plichten van dit contract ook werkelijk tot wederzijds voordeel leiden. Dit reciprociteitsdenken houdt volgens Nussbaum onvoldoende rekening met groepen in de samenleving die weinig te bieden hebben, maar wel voordelen ontlenen aan de samenleving.¹¹⁴ Het contractdenken biedt evenmin ruimte voor entiteiten die aan de samenleving wel productiviteit leveren, maar zelf geen enkel voordeel (kunnen) ontlenen aan dit contract.¹¹⁵ Het gebruik van de diensten en infrastructuur van de samenleving door een kunstmatig intelligente robot vertaalt zich niet in een voordeel voor hemzelf.¹¹⁶ Het is immers de eigenaar/gebruiker die hem opdrachten geeft en daarbij (indirect) ook deze voordelen van de samenleving geniet. Aangezien de kunstmatige intelligentie van de smartrobot ontworpen is om bij te dragen aan het welzijn van de mens, is deze mens steeds de uiteindelijke begunstigde van de

108 F.J.W. Löwensteyn, ‘De rechtspersonen in het civiele recht’, in: D. Brüll (red.), *Fiscaal- en privaatrecht rond rechtspersonen*, Amsterdam, FED 1957, p. 262. Zie ook Van Kempen 1999, titelpagina.

109 Het draagkrachtbeginsel kan ook worden gezien als een concretisering van het beginsel van *fair play* in een samenleving. Zie G.A. den Hartogh, ‘Fiscale moraal en de moraal van de fiscus’, *WFR* 1987/541.

110 J.L.M. Gribnau, *Belastingen als moreel fenomeen*, Den Haag, Boom Fiscale Uitgevers 2013, p. 9.

111 Dat brengt ook morele rechten en plichten met zich mee. Zie J.L.M. Gribnau, ‘Belastingen, ethiek en waarden. Een weerbarstig driespan’, *NtFR* 2017/660.

112 J. Rawls, *A Theory of Justice*, Oxford, Oxford University Press 1999 (rev. ed., hierna: Rawls 1999), p. 4.

113 Om zicht te krijgen op de objectieve eisen van een rechtvaardige samenleving, bepleit Rawls een kunstgreep. Zie Rawls 1999, p. 118 e.v. Deze sluier van onwetendheid verhult alle informatie over ras, afkomst, sociale klasse, sexe e.d. Nussbaum bekritiseert evenwel het uitschakelen van informatie die in de praktijk van het leven juist vaak beslissend is. Zie Nussbaum 2006, p. 57 e.v.

114 Nussbaum 2006 noemt gehandicapten, bewoners van ‘arme’ landen en dieren. In haar visie kan een louter op wederzijds voordeel berustend sociaal-contract niet de grondslag zijn voor een rechtvaardige samenleving. Niet de groep, maar het individu dient het primaire subject van rechtvaardigheid te zijn. De door Nussbaum als alternatief ontwikkelde *Capability Approach* biedt overigens evenmin ruimte voor de smartrobot. Ook daar vormt de grens tussen de levende mens en de dode machine een obstakel.

115 Het contractdenken impliceert een wereld opgebouwd uit verschillende samenlevingen met elk een eigen belastingstelsel. Grensoverschrijdende ondernemingen ontlenen in uiteenlopende mate voordelen aan iedere samenleving waarin zij activiteiten ontwikkelen. Het bijdragen van een *fair share* door deze ondernemingen kan evenwel ook gebaseerd worden op een kosmopolitisch wereldbeeld. Zie S.A. Stevens, ‘De fair share plicht van landen en ondernemingen’, *TFO* 2014/131.2.

116 De idee dat de smartrobot zijn ontstaan ontleent aan de samenleving wordt afgevlakt door het gegeven dat hij bestaat dankzij de creativiteit van een individu.

acties van de smartrobot. Niet alleen van de directe voordelen die deze machine hem oplevert, maar ook van de voorzieningen in de samenleving die de robot daarbij gebruikt. Vanuit de idee van het maatschappelijk contract, de aard van het belastingrecht, is invoering van een robotbelasting een onlogische, onjuiste gedachte.

7.3 Interne rechtvaardiging van de robotheffing: de grondslagen van het belastingrecht

Het in de heffing betrekken van het inkomen van een natuurlijke persoon wordt vooral gerechtvaardigd door het draagkrachtbeginsel, de *ability to pay* van deze mens.¹¹⁷ Deze mens beschouwt zichzelf vaak als het middelpunt van het universum, een veronderstelling die in het fiscale leven juist is:

‘Alle belastingen (...) worden uiteindelijk gedragen door natuurlijke personen, wier economisch bestaan, rechtstreeks of middellijk, geheel of ten deele, in die staatkundige gemeenschap wortelt’¹¹⁸

De essentie van de vennootschapsbelasting is daarom te vinden in de wijze waarop zij zich verhoudt tot de inkomstenbelasting en het daarin verwoorde draagkrachtbeginsel.¹¹⁹ Stevens acht daarom het neutraliteitsbeginsel de dragende rechtsgrond van de vennootschapsbelasting: economische activiteiten dienen immers te worden belast, ongeacht de rechtsvorm waarin zij worden uitgeoefend.¹²⁰ Deze complementaire functie ten opzichte van onze inkomstenbelasting voorkomt enerzijds het ontstaan van een (niet te rechtvaardigen) belasting-oase.¹²¹ Het vermogen van een rechtspersoon dat in civielrechtelijk opzicht geen eigendom van een natuurlijke persoon zou zijn, zou zonder vennootschapsbelasting immers buiten de belastingheffing blijven.¹²² Daarnaast voorkomt de belastingplicht voor rechtspersonen de mogelijkheid voor eigenaren/aandeelhouders om belasting over behaalde winsten uit te stellen tot uitkering daarvan. Deze fiscale rem op het oppotten van winst is evenwel onvolledig: de aanmerkelijkbelanghouder (uiteindelijk gerechtigde) kan immers de heffing over de winstuitkeringen zelf nog steeds ongeremd uitstellen. Deze

mogelijkheid doorkruist evenwel de draagkrachtgedachte.¹²³ Zie verder par. 8.

Indien we de idee voor een robotheffing vergelijken met deze rechtvaardiging van de subjectieve belastingplicht van vennootschappen, zien we aanzienlijke verschillen. Het ontstaan van een belasting-oase en de mogelijkheden voor uitstel van belastingheffing zouden bij de smartrobot slechts mogelijk zijn indien er concrete mogelijkheden worden gecreëerd voor toedeling van vermogen aan deze machine, bijvoorbeeld de introductie van een elektronische portemonnee. De (financiële) autonomie van deze robot zet evenwel een natuurlijke rem op deze afzondering. Door toekenning van een portemonnee aan een volledig autonoom opererende entiteit verdwijnt het daarin gestorte vermogen immers definitief buiten bereik van de eigenaar/gebruiker.¹²⁴ Het enthousiasme voor deze afzondering zal gering zijn bij deze mens. Het mogelijke ontstaan van belasting-oases of opspotmogelijkheden bij de elektronische rechtspersoonlijkheid lijkt daarom illusoir.

Pas wanneer de rechtsband tussen de smartrobot en zijn eigenaar/gebruiker volledig zou ontbreken, rechtvaardigen de grondslagen van het belastingrecht een zelfstandige heffing bij de smartrobot zelf. Dan immers zouden de eigenaar/gebruiker en de autonome smartrobot niet langer met elkaar vereenzelvigd kunnen worden. De stelling dat deze eventuele juridische en economische zelfstandigheid van de smartrobot in een belastingplicht kan resulteren, struikelt echter over het gegeven dat deze volledige juridische en economische zelfstandigheid niet bestaat. De mens dient een dergelijk controleverlies over deze smartrobot ook te allen tijde te voorkomen.¹²⁵

7.4 Het derde wiel aan de wagen: de instrumentele noodzaak van een robotheffing

Uit het voorgaande is gebleken dat belastingheffing van de smartrobot niet kan worden gerechtvaardigd door aard of grondslagen van het belastingrecht. De introductie van een heffing kan echter ook worden onderbouwd door te wijzen op de gepercipieerde noodzaak daarvan, het beleidsdoel. De fiscale wet- en regelgeving wordt immers ook regelmatig gebruikt voor dit instrumentalisme. Het recht zelf wordt daarbij als neutraal verondersteld, het wordt beschouwd als slechts een middel om veranderingen in de samenleving tot stand te kunnen brengen. Het recht behelst evenwel in tal van opzichten intrinsieke waarden die niet voor andere inwisselbaar zijn.¹²⁶ Dat wordt door overheden vaak vergeeten, zij zien de belastingwet als een aanjager:

117 Kamerstukken II 1998-1999, 26727, nr. 3, p. 4-5 inzake de Wet IB 2001. Een aantal delen van deze wet doorkruisen overigens dit principiële uitgangspunt.

118 Zie Boer en De Visser 2005 die het citaat ontleent aan J.J. van der Velde, *De nieuwe belasting naar het vermogen van instellingen van de doode hand*, Haarlem, H.D. Tjeenk Willink & Zoon NV 1934, p. 12-13. Deze destijds geheven belasting over het in stichtingen ondergebracht vermogen werd verdedigd als een op het doelmatigheidsbeginsel gegronde indirecte heffing van de uiteindelijk gerechtigde personen.

119 Voor opvattingen over de rechtsgrondslag van de vennootschapsbelasting zie *Cursus Belastingrecht*, onderdeel VPB, par. 0.0.1.e, Kluwer.

120 L.G.M. Stevens, 'Naar een nieuw regime voor inkomsten uit aandelen', *WFR* 1994/867.

121 Zie Van Kempen 1999.

122 Ondanks deze nuchtere logica heeft de wetgever de zelfstandige belastingplicht van rechtspersonen nader moeten rechtvaardigen in een toelichtende nota, zie Kamerstukken II 1968/1969, 6000, nr. 3 en nr. 22.

123 Vgl. A.C. Rijkers, *Een inkomensbegrip voor de 21^e eeuw* (afscheidsrede), Tilburg, Tilburg University 2013. Hij spreekt over een ongerechtvaardigd privilege.

124 Dat effect treedt niet op bij afzondering van vermogen in een vennootschap met rechtspersoonlijkheid.

125 Vgl. K. Hindriks, 'Moeten robots een aparte juridische status krijgen? Een twistgesprek', *NRC* 20 april 2018.

126 Het 'instrumentalisme' ziet het fiscale recht als een middel dat naar believen kan worden ingezet voor beleidsdoeleinden. Ook de 'instrumentaliteit' ordent de maatschappij, maar daarbij worden de aan het recht inherente waarden gerespecteerd. Zie J.L.M. Gribnau, 'Grenzen aan instrumentalisering', *WFR* 1997/807.

'Een betere wereld begint bij het belastingrecht.'¹²⁷

Een op dit uitgangspunt stoelende heffing ten aanzien van de smartrobot is mogelijk, een instrumentalistische wetgever negeert immers de noodzaak tot rechtvaardiging van een heffing door haar aard en grondslagen. Het beleidsdoel voor deze robotbelasting is snel gevonden: kunstmatige intelligentie bezit een grote gave voor verstoring van arbeidsmarkten. Een betere wereld, een samenleving met voldoende werkgelegenheid voor mensen en een duurzaam stelsel van sociale zekerheid, zou dan gevonden kunnen worden in een heffing van de smartrobot als een fiscaal rechtssubject. Met een dergelijke heffing zou de overheid enerzijds de ontwikkelingen in de robotica (en dus de technologische voorsprong van de eigenaar/gebruiker) kunnen remmen, anderzijds zou deze heffing (afhankelijk van haar vormgeving) extra opbrengsten kunnen genereren.

Dit streven van de wetgevende wereldverbeteraar loopt enerzijds vast in de uitvoering die binnen de weerbarstigste complexiteit van de realiteit een strikte afbakening vergt van het concept smartrobot. Anderzijds is ook de onderbouwing wankel, aangezien de facto een kostenbesparing door automatisering wordt wegbelast, waar andere arbeidsbesparende investeringen ongemoeid blijven. Ook andere technologische ontwikkelingen, zoals de invoering van machines, treinen en auto's hebben het menselijk kapitaal fiscaal geruisloos vervangen. Zou de robotica dan niet een gelijkaardig effect moeten hebben?¹²⁸ Innovatief ondernemerschap blijkt weliswaar in staat om bestaande ongelijkheden te vergroten,¹²⁹ maar innovatie reikt verder dan kunstmatige intelligentie. Tot slot zal een dergelijke heffing, zoals uiteengezet in par. 4.4, waarschijnlijk geen extra opbrengst genereren.

7.5 De robotheffing: een slotakkoord

Een directe robotbelasting behelst een heffing over de opbrengsten of voordelen uit het gebruik van de smartrobot. De voordelen daarvan komen echter niet toe aan deze machine zelf, maar aan zijn zakelijke eigenaar/gebruiker. Het is immers deze ondernemer die, bij vervanging van menselijke werknemers door deze technologie, door kostenbesparing, verhoogde productiviteit en/of mogelijk fiscale voordelen zijn winst maximaliseert.¹³⁰ Het is dus niet de smartrobot zelf die beschikt over draag- of betaalcracht. Uit de voorgaande driekantige toets van de directe robotbelasting blijkt bovendien dat deze heffing niet intern

kan worden gerechtvaardigd door de aard en de grondslagen van het belastingrecht, ze kan evenmin worden verdedigd met een verwijzing naar een extern instrumenteel beleidsdoel. Het effect daarvan op inkomensongelijkheid is bovendien ambigu.¹³¹ Wie deze bevindingen optelt bij de eerder geconstateerde pragmatische bezwaren, kan slechts constateren dat een directe robotheffing niet alleen praktisch onwerkbaar is, maar ook zonder zin en noodzaakloos.

8. Alternatieven

Hoewel robotisering van de samenleving impact heeft op de werkgelegenheid, blijkt invoering van een directe robotbelasting nodig noch wenselijk. Nu deze robotheffing nog voor haar introductie de aftocht blaast, moet worden nagedacht over alternatieven. Ik schets kort een aantal mogelijkheden.

8.1 Een fatsoenlijke fiscale rechtsfictie

Waar de disbalans in de fiscale behandeling van arbeid en kapitaal bestaande ongelijkheden in de hand werkt en mogelijk versterkt, dient het probleem bij de wortel aangepakt te worden. Dan komt een al langer bestaande fiscale scheefheid in beeld: de oppottingsmogelijkheden waarover de aanmerkelijkbelanghouder beschikt. In een stelsel waarin de heffing van inkomstenbelasting bij deze aandeelhouder aanknoopt bij uitdelingen van winst door 'zijn' vennootschap, is oppotten van winst en dus belastinguitstel een voorzienbaar gevolg. Bij deze winstinhouding wordt alleen vennootschapsbelasting betaald, de heffing in box 2 wordt uitgesteld.¹³² Dat uitstel kan lang duren, zeker als gebruik wordt gemaakt van doorschuifregelingen. Ook op deze wijze wordt de facto kapitaal lager belast dan arbeid. Om de disbalans ontstaan door dat belastinguitstel te kunnen herstellen, is de introductie van een fiscale uitdelingsprikkel mogelijk. Een dergelijke prikkel bestaat al. Op grond van art. 4.14 Wet IB 2001 wordt een fictief rendement van de waarde van aandelen in bepaalde beleggingslichamen beschouwd als een regulier, dus belast, voordeel in box 2. Deze inkomensbijtelling geldt slechts indien de werkelijke reguliere voordelen in dat jaar minder bedragen dan het fictieve rendement. Het in aanmerking genomen fictieve voordeel verhoogt bovendien de verkrijgingsprijs van de aandelen.¹³³ Over de totale bezitsperiode bezien wordt daardoor per saldo het werkelijke gerealiseerde voordeel belast. Het is, in mijn ogen, een fatsoenlijke fiscale rechtsfictie. Met een voorbijgaan aan de diffuse scheiding tussen aanmerkelijkbelanghouder en vennootschap wordt met deze toerekening teruggekeerd naar de economische werkelijkheid van deze aandeelhouder. Ook ingehouden winsten verhogen de waarde van zijn aandelen en weer-

127 J.L.M. Gribnau, 'Instrumentalisme en vrijheid', *NTRF Opinie*, 2012/517.

128 G. Groetz en G. Michaels, 'Robots at work', *Discussion Paper no. 10477*, Centre for Economic Policy Research 2015.

129 M.D. Packard en P.L. Bylund, 'On the relationship between inequality and entrepreneurship', *Wiley Online Library* 2017, <https://doi.org/10.1002/sej.1270>: 'Disruptive entrepreneurship (via innovation) redistributes economic resources away from the present industry, reallocating them in a more unequal redistribution, with the successful disruptor capturing an unequal share of resources.'

130 Summers stelt: 'It is hard to see why shrinking the pie, rather than enlarging it as much as possible and then redistributing, is the right way forward.' L. Summers, 'Picking on robots won't deal with job destruction', *Washington Post*, 5 maart 2017.

131 Vgl. U. Thummel, *Optimal Taxation of Robots*, Area Conference Paper, april 2018, p. 31: 'Taxing robots reduces inequality at high incomes (...), but it increases inequality at low incomes.'

132 De aangekondigde verhoging van het tarief in box 2 zal leiden tot nog meer winstinhouding en dus extra uitstel van heffing.

133 Art. 4.27 Wet IB 2001.

spiegelen een draagkracht die in de heffing dient te worden betrokken.

Die gedachte geldt ook voor aandelen buiten bereik van de huidige wetsbepaling. Terecht overweegt Essers daarom de invoering van een algemeen geldende rendementsfictie in box 2. De toerekening van het fictieve rendement als regulier voordeel wil hij evenwel beperken tot de winstreserves toerekenbaar aan beleggingsactiva.¹³⁴ Deze beperking wordt beargumenteerd met een verwijzing naar de reserverings- en/of investeringsfunctie van winstinkomen: alleen winst met een duidelijke consumptiefunctie kan additioneel in de inkomstenbelasting worden belast.

Deze beperking van het voorgestelde fictieve rendement acht ik te ruimhartig. En ruimhartigheid lost fiscale scheefheden niet op, ze houdt deze doorgaans in stand. Wanneer immers winstreserves voor potentiële toekomstige investeringen en eventueel benodigde buffers buiten de berekening van het fictieve rendement blijven, reteren nog steeds omvangrijke opotmogelijkheden en dus opties tot belastinguitstel. Een dergelijke tegemoetkoming vergt evenwel onderbouwing. Mijns inziens dient de aanmerkelijkbelanghouder daarom aannemelijk te maken dat de ingehouden winsten daadwerkelijk voor herinvesteringen of als buffer benodigd zijn.¹³⁵ Indien deze toekomstige aanwending niet aannemelijk kan worden gemaakt, dient ook voor dat deel van de winstreserves de voorgestelde rendementsfictie in box 2 te gelden. Alleen dan kan de scheefheid deels worden rechtgetrokken. Dit voorstel voor uitbreiding van de rendementsfictie van art. 4.14 Wet IB 2001 reikt overigens verder dan de aanmerkelijkbelanghouder die (indirect) gebruikmaakt van de technologische innovatie van de smartrobot. Ik zie dat als een voordeel: het ruime bereik van deze optie voorkomt een lastige afbakening tussen uiteenlopende arbeidsbesparende technologische ontwikkelingen. Het voorstel raakt bovendien het hart van het probleem, de disbalans tussen belastingheffing van kapitaal en van arbeid.

Overigens mag niet worden vergeten dat de financiële en fiscale voordelen van de inzet van de kunstmatige intelligentie van de smartrobot rechtstreeks toekomen aan de eigenaar/gebruiker. Deze winsten, voortvloeiend uit onder meer kostenbesparingen en efficiencyvoordelen, dienen uiteraard in de reguliere belastingheffing te worden betrokken. Daarbij dient te worden gewaarborgd dat deze technologische winsten niet weglekken naar laagbelaste jurisdicties. Niet alleen kapitaal is vluchtig, ook kunstmatige intelligentie is fiscaal vluchtgevaarlijk. De leidraad van belastingwetgevers dient daarom te luiden: ‘No robot may harm the tax base, neither directly nor indirectly.’

134 Essers 2018, par. 2.3. Tot deze activa rekent hij ‘eventueel’ ook een ter belegging aangehouden onroerende zaak. De reden voor die aarzeling inzake het beleggingspand kon ik niet herleiden.

135 Vgl. de bewijslast van ondernemers in de inkomstenbelasting inzake de aanwezigheid van al dan niet overtoelagelijke liquiditeiten.

8.2 Oude bekenden

Ook andere ideeën blijven nodig. Dan ontmoeten we oude bekenden in de ideeën van een basisinkomen of de invoering van een negatieve inkomstenbelasting. Waar het basisinkomen iedereen voorziet van een gegarandeerd inkomen, voorziet de tweede variant alleen in een bijdrage indien een bepaalde inkomensdrempel niet kan worden bereikt. Bij beide stelsels wordt de band tussen inkomen en werk grotendeels doorgeknipt.¹³⁶ Daar waar de staat voor een (minimale) economische basis zorgt, zijn traditionele dienstverbanden ook niet meer nodig. Degenen die meer willen verdienen zouden hun diensten als freelancers kunnen aanbieden via de (centraal geleide) platformen van de deeleconomie.¹³⁷ Onze meerwaarde als werkende mens kunnen we bovendien zoeken op gebieden waarop de smartrobot faalt. Ook deze denkende machine heeft immers blinde vlekken: ‘Computers and robots remain lousy at doing anything outside the frame of their programming.’¹³⁸

De plannen voor een basisinkomen of een negatieve inkomstenbelasting zijn echter financieel nauwelijks levensvatbaar. Meer succesvol lijkt het optreden van een andere oude bekende: de herintroductie van een vermogensbelasting. Weliswaar vormen de onvolkomenheden van het fiscale inkomensbegrip de angel in het huidige stelsel,¹³⁹ maar aanpassing van de inkomstenbelasting alleen is onvoldoende om de groei van de ongelijkheid af te kunnen remmen. Het belasten van zeer vermogende mensen, een groep in onze samenleving die grotendeels wordt gevormd door ondernemers/aandeelhouders, vereist een focus die verder reikt dan een inkomstenbelasting.¹⁴⁰ Om te komen tot een optimale mix van oplossingen, is nader onderzoek nodig.

9. Conclusie

In de afgelopen jaren is veel tijd besteed aan het denken over manieren om de juridische risico's van de autonome smartrobot te kunnen beteugelen. Het lijkt me beter om deze focus te verleggen naar het ontwerp van deze denkende machine om te kunnen waarborgen dat de controle door de mens over deze kunstmatige intelligentie mogelijk blijft en

136 Zie Ph. van Parijs, ‘Basic Income: a Simple and Powerful Idea for the Twenty-First Century’, *Politics & Society* 2004, no. 32 en S.H. Ranchordás, ‘Schaarste en het basisinkomen: ervaringen uit het buitenland’, *Regelmaat* 2017, afl. 4. Kritiek werd destijds geuit door A.L. Bovenberg, ‘Het basisinkomen is een utopie’, *ESB* 1995/3995.

137 J. van Dijk, T. Poell en M. de Waal, *De platformsamenleving: Strijd om publieke waarden in een online wereld*, Den Haag, Wetenschappelijke Raad voor het Regeringsbeleid 2016, p. 72.

138 E. Brynjolfsson en A. McAfee, *The Second Machine Age. Work, Progress, and Prosperity in a Time of Brilliant Technologies*, New York, WW Norton & Company, 2016, p. 191. Ze vervolgen: ‘We’ve never seen a truly creative machine or an entrepreneurial one, or an innovative one.’

139 L.W.D. Wijtvliet, ‘Vermogensbelasting: over gif, ongelijkheid en blind geloof in de heilzame werking van belastingen’, *WFR* 2014/930. Wijtvliet wijst overigens de idee van een vermogensbelasting af.

140 Vgl. Bill Gates: ‘For most mega-wealthy individuals, income is only a small percentage of their total wealth.’ Zie <https://on.mktw.net/2DxTJWd>.

het risico op falen geminimaliseerd wordt. In dat kader is de idee van het verlenen van een elektronische rechtspersoonlijkheid een stap in de foute richting. Binnen het fiscale domein is het concept bovendien zonder waarde.

De robotisering van de samenleving kan leiden tot een groeiende ongelijkheid tussen de mens mét en de mens zonder toegang tot deze *disruptive technologies*. De laatstgenoemde groep loopt bovendien het risico op baanverlies. Om dat doemscenario te kunnen keren is een robotbelasting voorgesteld. De nadelen van het invoeren van deze heffing zijn echter velerlei. Naast de door producenten gevreesde rem op de innovatie, zijn ook de gebreken in zowel de rechtvaardiging als de uitvoering van deze heffing groot. Een robotbelasting is niet het meest geëigende, noch het meest wenselijke instrument om het tij van een stijgende ongelijkheid te keren. Daarvoor moeten we terug naar de bron:

‘All of this is the unintended result of a system designed to tax labor rather than capital. Such a system no longer works once the labor is capital.’¹⁴¹

Met een hogere belasting op kapitaalinkomen en een lagere belasting op arbeidsinkomen kunnen de effecten van automatisering op de arbeidsmarkt en de inkomensverdeling ook gecorrigeerd worden. Belangrijk is in ieder geval het beëindigen van de oppotmogelijkheden voor aanmerkelijk-belanghouders. Daarom is uitbreiding van het werkgebied van de rendementsfictie van art. 4.14 Wet IB 2001 voorgesteld. Deze bijtelling kan slechts achterwege blijven indien de aandeelhouder de investeringsfunctie en bufferfunctie van de ingehouden winsten aannemelijk maakt.

Daarnaast treden oude bekenden als het basisinkomen, een negatieve inkomstenbelasting en de (her)introdactie van een vermogensbelasting op de voorgrond. Het ietwat ironische einde van dit betoog is dat voor de oplossing van fonkelnieuwe fiscale problemen zoals de smartrobot, vaak oude ideeën nodig zijn om de eerste wet van Asimov, ‘No robot may harm a human being’, ook in fiscaal opzicht te kunnen waarborgen.

Over de auteur

Mr. dr. S.M.H. Dusarduijn RB

Mr. dr. S.M.H. Dusarduijn is werkzaam als universitair docent/onderzoeker bij Tilburg University.

¹⁴¹ Abbott en Bogenschneider 2018, p. 145.