

# 23. DAC7, inlichtingenplicht voor platformexploitanten

MR. I. DE ROOS

In de afgelopen jaren heeft het platform een groot deel van de economische activiteiten in het dagelijks leven veroverd. Te denken valt aan Uber, Airbnb, Marktplaats, Vinted en ga zo maar door. Teneinde te controleren of de inkomsten van de verkopers volledig en juist worden verwerkt in hun belastingaangiften, is op 22 maart 2021 de Zevende Richtlijn betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen geïntroduceerd.

## Inleiding

De gemeenschappelijke deler van deze platforms is dat ze een ‘medium’ zijn om potentiële aanbieders/verkopers van goederen en diensten dan wel verhuurders van vastgoed (hierna: de verkopers) en potentiële afnemers/kopers van deze goederen en diensten dan wel huurders (hierna: de afnemers) bij elkaar te brengen zodat de verkopers de door hen aangeboden goederen of diensten respectievelijk kunnen verkopen of verlenen aan de afnemers op het platform.

Teneinde te controleren of de inkomsten van de verkopers volledig en juist worden verwerkt in hun belastingaangiften, is op 22 maart 2021 de Zevende Richtlijn betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen (hierna: ‘DAC7’) geïntroduceerd. DAC7 is een nieuwe toevoeging aan de al bestaande Richtlijn 2011/16/EU (hierna: de Richtlijn) die gaat over administratieve samenwerking op het gebied van belastingen. Op 1 januari 2023 heeft Nederland deze Richtlijn in haar wetgeving geïmplementeerd via de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (hierna: ‘WIB’) en via art. 53bis van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: ‘AWR’). Op grond hiervan zijn de zogenaamde rapporterende platformexploitanten verplicht om gegevens en inlichtingen van verkopers, die relevante activiteiten via hun platform verrichten, te verzamelen, te verifiëren en aan de Belastingdienst te verstrekken. De relevante activiteiten zijn verkoop van goederen, verlening van persoonlijke diensten en verhuur van vastgoed en voertuigen. Naast de algemene gegevens die de verkoper fiscaal kunnen identificeren in een bepaalde jurisdictie, dient de platformexploitant ook de door de verkoper op het platform verdiende inkomsten aan de Belastingdienst door te geven. De Belastingdienst wisselt deze gegevens vervolgens uit met de belastingdiensten van de jurisdicties van de verkopers. Op

deze wijze wordt de controle op een juiste belastingheffing van de inkomsten van de verkopers gewaarborgd.

Deze rapportageverplichting heeft voor de platformexploitanten een aanzienlijke toename van de administratieve lasten tot gevolg. In dit artikel zal met name worden ingegaan op de vraag wanneer een platform dient te rapporteren, over welke verkopers en in welke jurisdictie.

## Platformexploitant en verkoper

De rapportageverplichting geldt voor de zogenaamde rapporterende platformexploitant. Hiertoe is eerst van belang te bepalen wie kwalificeert als een platformexploitant. In art. 2e onderdeel a WIB wordt het begrip platform gedefinieerd met een verwijzing naar de definitie van dat begrip in de Richtlijn, bijlage V, deel I, sub A, sub 1. Een platform is elke software, met inbegrip van een website of onderdeel daarvan en toepassingen waaronder mobiele toepassingen, die toegankelijk is voor gebruikers en waardoor verkopers in staat worden gesteld verbonden te zijn met andere gebruikers voor het verrichten van een relevante activiteit, direct of indirect, ten behoeve van dergelijke gebruikers. Onder de term platform vallen ook alle regelingen voor de inning en betaling van de tegenprestatie verschuldigd door de afnemer voor het afnemen van de zogenaamde relevante activiteit. Het OESO Commentaar<sup>1</sup> omschrijft deze laatste activiteit als de ‘operations to collect the consideration from the users, with a view to then paying

1 OESO Commentaar, Modelrules for reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy, 2020 (hierna: OESO Commentaar). Blijkens de memorie van toelichting volgt Nederland zowel de huidige als de toekomstige uitleg van de OESO ten aanzien van de verplichtingen die naar aanleiding van DAC7 zijn opgenomen in de WIB, tenzij deze uitdrukkelijk niet overeenkomen met de bepalingen uit of de bedoeling van Richtlijn (EU) 2021/514 Kamerstukken II 2021/22, 36063, nr. 3, p. 5).

*out such consideration to the Seller, either partly or wholly prior to, or after the provision of the relevant service.*<sup>2</sup> Het gaat hierbij dus om het verlenen van betaaldiensten aan de verkopers (OESO Commentaar, Section 1, sub A, sub 4).<sup>2</sup>

Uit de zinsnede ‘geheel of gedeeltelijk beschikbaar stellen’ volgt dat binnen een groep er sprake kan zijn van meerdere exploitanten van een en hetzelfde platform. Dit lijkt zijn oorsprong te vinden in de definitie van platform waarbij niet alleen de software die de verkopers en kopers met elkaar in contact brengt onder de definitie van platform valt maar ook de regelingen voor de inning en de betaling van de tegenprestatie van de koper voor de relevante activiteit. Hierbij wordt verondersteld dat het ter beschikking stellen van de software en het innen en betalen van de tegenprestatie door twee verschillende entiteiten binnen de groep worden verricht.

Blijkens het OESO Commentaar wordt dit aldus uitgelegd dat indien binnen de groep de ene entiteit zich bezighoudt met het ter beschikking stellen van de software aan de verkopers en de andere entiteit de gelden int die de kopers verschuldigd zijn voor de afname van de relevante activiteit, beide entiteiten kwalificeren als platformexploitant. In het OESO Commentaar staat hierover expliciet vermeld:<sup>3</sup>

‘Subparagraph A(2) defines the term “Platform Operator” as an Entity that contracts with the Sellers to make available all or part of a Platform to such Sellers. In light of the definition of the term “Platform”, this definition seeks to capture both Entities that contract to make the software of the Platform available, as well as those that collect Consideration for Relevant Services facilitated through the Platform from users.’

Een platformexploitant als bedoeld in art. 2e onderdeel b WIB is een entiteit die een overeenkomst sluit met een verkoper om een platform geheel of gedeeltelijk beschikbaar te stellen aan die verkoper.<sup>4</sup> Blijkens de Richtlijn is een verkoper een natuurlijk persoon of entiteit, die gedurende de rapportageperiode geregistreerd is op het platform en een relevante activiteit verricht of aan wie in die periode in verband met een relevante activiteit een tegenprestatie wordt betaald of gecrediteerd.<sup>5</sup> Het lijkt erop dat met deze laatste volzin de situatie ondervangen dient te worden waarbij de verkoper de betalingen in een andere rapportageperiode ontvangt dan in de periode waarin hij als geregistreerde verkoper de relevante activiteiten verricht.

Volgens het OESO Commentaar omvat de term ‘geregistreerd’ niet alleen de situatie dat een verkoper een account of een profiel aanmaakt op het platform maar ook de situ-

atie dat de verkoper een louter contractuele relatie met het platform heeft.<sup>6</sup> Klaarblijkelijk is de OESO van mening dat een verkoper een contract met een platform kan aangaan zonder registratie dan wel dat een verkoper zich op het platform kan registreren zonder een contractuele relatie aan te gaan met (de exploitant van) het platform.

## Klaarblijkelijk is de OESO van mening dat een verkoper een contract met een platform kan aangaan zonder registratie

Met name dit laatste lijkt moeilijk voorstelbaar nu de verkoper door de registratie op het platform gebruikmaakt van de mogelijkheid om via de software van het platform de relevante activiteiten aan de man te brengen aan potentiële afnemers. Hiermee verleent het platform een dienst aan de verkoper (te weten het ter beschikking stellen van het platform) en komt er tussen het platform en de verkoper een overeenkomst tot stand waarmee het degene die de software ter beschikking stelt aldus kwalificeert als platformexploitant. Dat dit wellicht niet vastgelegd is een schriftelijke overeenkomst doet hier niet aan af.

Dit brengt ons wederom tot de hiervoor genoemde opmerking van het OESO waarin staat dat ook als platformexploitant wordt beschouwd de entiteit die de gelden int die dienen als tegenprestatie van het verrichten van de relevante activiteiten door de verkoper ten behoeve van de afnemer. Dit lijkt mij te kort door de bocht. Het feit dat een entiteit binnen de groep gelden int van de afnemers die via het platform relevante activiteiten afnemen van de verkopers, betekent nog niet dat deze innende entiteit ook een platformexploitant is. Hiervoor is immers vereist dat de innende entiteit een overeenkomst heeft gesloten met een verkoper.<sup>7</sup> Het is niet onmogelijk dat een entiteit binnen de groep alleen de betalingen int van de afnemers, zonder dat een entiteit binnen de groep een directe contractuele verplichting heeft aan de verkoper om deze door te betalen. Te denken valt dan aan de situatie waarbij de innende entiteit de gelden wel int van de afnemers maar doorbetaalt aan een groepsmaatschappij die op haar beurt met de verkopers een contract heeft afgesloten waarbij zij én de software ter beschikking stelt én de betaaldiensten verleent. De innende maatschappij heeft dan geen directe contractuele relatie met de verkopers maar verricht deze dienst (het innen van de betalingen) ten behoeve van de met haar gelieerde maatschappij die met de verkopers het daadwerkelijke contract heeft voor het verlenen van de betaaldiensten en hiervoor ook het risico draagt.

In dit geval kan de innende partij – alhoewel zij wel activiteiten verricht ten behoeve van de exploitatie van het plat-

2 Users zijn de afnemers op het platform die een relevante activiteit afnemen van de verkopers op het platform hetzij direct, hetzij indirect.

3 OESO Commentaar, Section 1, sub A, sub 6.

4 Gebaseerd op Richtlijn, deel V, deel I, sub A, sub 2.

5 Richtlijn, deel V, deel I, sub B, sub 1 en 2.

6 OESO Modelregels, deel I, sub B, paragraaf 41.

7 Gebaseerd op Richtlijn, deel V, deel I, sub A, sub 2 en OESO Modelregels, deel I, sub A, paragraaf 2.

form – naar mijn mening niet kwalificeren als platformexploitant nu zij geen direct contract heeft afgesloten met de verkoper. Hetzelfde geldt naar mijn mening eveneens voor andere entiteiten binnen deze groep die zich ten behoeve van de platformexploitant – de partij dus die met de verkopers een overeenkomst heeft gesloten – bezighouden met activiteiten ten behoeve van de exploitatie van het platform. Hierbij valt te denken aan (ondersteunende) IT-activiteiten of onboarding-activiteiten die zich bevinden in een andere entiteit dan de entiteit die met de verkopers een overeenkomst heeft gesloten om het platform ter beschikking te stellen aan deze verkopers.

De relevante activiteit kan direct of indirect worden verricht door de verkopers ten behoeve van de afnemers. In de memorie van toelichting bij de WIB<sup>8</sup> wordt dit aldus uitgelegd dat er sprake is van een platform indien de verkopers zelf de relevante activiteit aan de afnemers leveren (en er dus een contract tot stand komt tussen de verkopers en de afnemers voor de levering van de relevante activiteit) dan wel indien het platform de relevante activiteit inkoop (van de verkopers) en deze uit eigen naam aan de afnemers aanbiedt (waarbij er dus een contract tot stand komt tussen het platform en de afnemer voor de levering van de relevante activiteit). Het voorbeeld dat hierbij wordt gegeven is een maaltijdbezorgbedrijf dat de diensten inkoop van verkopers (in dit voorbeeld zijn dit de maaltijdbezorgers) om de maaltijden vervolgens uit eigen naam door hen te laten bezorgen aan zijn gebruikers (in dit voorbeeld de afnemers van de maaltijd). Dit maaltijdbezorgbedrijf kan als platform in de zin van genoemd art. 2e onderdeel a WIB worden beschouwd nu het bedrijf de bezorgers als derde partij aan de gebruikers van het platform verbindt. Met dit voorbeeld wordt zonder twijfel gedoeld op Uber Eats die blijkens haar algemene voorwaarden bezorgdiensten aanbiedt als Uber Diensten onder het merk Uber Eats. De relevante activiteit is *in casu* de bezorgdienst en niet de levering van de maaltijden zelf. De bezorgers, ingeschreven op het platform, hebben via het platform de gelegenheid om hun bezorgdiensten indirect – te weten via Uber Eats – te leveren aan de personen die een maaltijd via Uber Eats bezorgd willen krijgen. Werknemers van het platform kwalificeren overigens niet als verkopers.<sup>9</sup>

Nu is vastgesteld welke partij een platformexploitant is en welke partij een verkoper, dient vastgesteld te worden of de platformexploitant een rapporterende platformexploitant is en of de verkoper een te rapporteren verkoper is. Pas dan ontstaat de verplichting voor de rapporterende platformexploitant om de gegevens ter zake van de te rapporterende verkoper aan de Belastingdienst door te geven. Of er sprake is van een rapportageverplichting hangt onder meer af van zowel de jurisdictie van de platformexploitant als van de verkoper. Daarnaast is van belang dat de rapportageverplichting niet geldt voor een uitgesloten platform-

exploitant<sup>10</sup> noch voor een uitgesloten verkoper.<sup>11</sup> In het onderhavige artikel zal worden ingezoomd op de jurisdictie en wat dit voor gevolgen heeft voor de daadwerkelijke rapportageverplichting.

### Jurisdictie rapporterende platformexploitant

Het Nederlandse wetsartikel dat bepaalt wanneer een platformexploitant kwalificeert als rapporterende platformexploitant op basis van jurisdictie, komt overeen met de bepalingen in de Richtlijn (art. 2e sub a t/m g WIB en Richtlijn, deel V, deel I, sub A, sub 4, sub a). Een platformexploitant kwalificeert allereerst als een rapporterende platformexploitant indien deze fiscaal ingezetene is in een EU-lidstaat. Alsdan dient deze rapporterende platformexploitant aan de belastingdienst in die lidstaat te rapporteren.<sup>12</sup> Indien de platformexploitant geen fiscaal ingezetene is van een EU-lidstaat, kwalificeert deze alsnog als rapporterende platformexploitant indien deze platformexploitant ‘EU-aanknopingspunten’ heeft: ofwel opgericht is naar de wetgeving van een EU-lidstaat, ofwel zijn plaats van leiding (inclusief werkelijke leiding) heeft in een EU-lidstaat ofwel een vaste inrichting heeft in een EU-lidstaat (onderdelen i), ii), en iii) van de Richtlijn, deel V, deel I, sub A, sub 4a). De rapporterende platformexploitant die fiscaal ingezetene is van een lidstaat dan wel EU-aanknopingspunten heeft, wordt de rapporterende EU-platformexploitant genoemd.

Voor de bepaling van het begrip ‘vaste inrichting’ kan worden aangesloten bij de definitie zoals deze wordt gehanteerd in het nationale recht van de desbetreffende lidstaat die in zijn algemeenheid aansluit bij het begrip vaste inrichting in internationale verdragen recht en het OESO Commentaar, te weten een bedrijfsinrichting door middel waarvan de werkzaamheden van een onderneming geheel of gedeeltelijk worden uitgeoefend. Een vaste vertegenwoordiger zal op deze basis ook kwalificeren als een vaste inrichting.

De onderdelen i), ii), en iii zoals hiervoor vermeld, leiden alleen tot rapportageplicht in een bepaalde lidstaat indien deze platformexploitant geen ingezetene van de EU is: dus bijvoorbeeld een platformexploitant die fiscaal ingezetene is op Curaçao met een vaste inrichting in Nederland is dus een rapporterende EU-platformexploitant die in Neder-

8 Kamerstukken II 2021/22, 36063, nr. 3, p. 28.

9 Kamerstukken II 2021/22, 36063, nr. 3, p. 28 en OESO Commentaar

10 Richtlijn, deel V, deel I, sub A, sub 3. Een uitgesloten platformexploitant is een platformexploitant die vooraf en jaarlijks ten genoegen van de bevoegde autoriteit van de EU-lidstaat waaraan hij anders had moeten rapporteren overeenkomstig de voorschriften van bijlage V, deel III, onderdeel A, onder 1 tot en met 3, van Richtlijn (EU) 2021/514, heeft aangetoond dat het volledige bedrijfsmodel van het platform van dusdanige aard is dat het niet over te rapporteren verkopers beschikt.

11 Richtlijn, deel V, deel I, sub B, sub 4. Een uitgesloten verkoper is een overheidsinstantie, een vennootschap die deel uitmaakt van een beursgenoteerd concern, een partij die gedurende de rapportageverplichting meer dan tweeduizend keer onroerend goed heeft verhuurd en partij die gedurende de rapportageverplichting minder dan dertig relevante activiteiten heeft verricht voor een bedrag van ten hoogste 2.000 euro.

12 Richtlijn, deel V, deel III, sub A, sub 1.

land dient te rapporteren. Bij een platformexploitant met een vaste inrichting in Nederland, die fiscaal ingezetene is van bijvoorbeeld Frankrijk wordt niet toegekomen aan een eventuele rapportageverplichting in Nederland aangezien deze platformexploitant reeds fiscaal ingezetene is van een ander EU-land namelijk Frankrijk en aldaar dient te rapporteren. De Nederlandse regels ter zake van de rapportageverplichting voor de rapporterende EU-platformexploitant staan opgenomen in art. 10j lid 1 WIB.

De platformexploitant zonder fiscale vestigingsplaats of aanknopingspunten in een EU-lidstaat is alsnog een rapporterende platformexploitant indien deze via zijn platform afnemers verbindt met te rapporteren verkopers die ingezetene zijn van een EU-lidstaat of die een onroerende zaak verhuren die in een EU-lidstaat is gelegen (te rapporteren EU-verkopers).<sup>13</sup> Er is evenwel in een dergelijk geval toch geen rapportageverplichting indien deze platformexploitant fiscaal ingezetene is in een zogenaamd gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied, dan wel indien hij geen fiscaal ingezetene is van een dergelijk rechtsgebied, en deze ofwel is opgericht in overeenstemming met de wetgeving van een gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied, of zijn plaats van leiding (inclusief de werkelijke leiding) zich bevindt in een gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied. Dit is de zogenaamde gekwalificeerde platformexploitant buiten de Unie oftewel de rapporterende buitenlandse platformexploitant.<sup>14</sup>

Onder gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied wordt verstaan een niet-Unierechtsgebied dat beschikt over een van kracht zijnde adequate overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten van dat niet-Unierechtsgebied, met de bevoegde autoriteiten van alle lidstaten die in een door dit niet-Unierechtsgebied gepubliceerde lijst zijn aangemerkt als te rapporteren rechtsgebieden.<sup>15</sup> Een gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied is dus een jurisdictie die met de lidstaten van de EU automatisch inlichtingen uitwisselt die gelijkwaardig zijn aan de inlichtingen die op grond van Richtlijn (EU) 2021/514 dienen te worden uitgewisseld. De achtergrond van deze regeling is dat de relevante inlichtingen de EU-lidstaten in dat geval namelijk bereiken via de jurisdictie die de inlichtingen met hen uitwisselt door middel van een van kracht zijnde adequate overeenkomst tot uitwisseling van inlichtingen tussen bevoegde autoriteiten.

De rapporterende buitenlandse platformexploitant is verplicht om zich te registreren bij de belastingdienst in een EU-lidstaat naar zijn keuze. Deze registratie is opgenomen in art. 10l lid 1 en 2 WIB. Ook indien deze platformexploitant een deel van een platform exploiteert en het andere deel wordt geëxploiteerd door een rapporterende EU-platformexploitant, dient de rapporterende buitenlandse platformexploitant zich te registreren in een EU-lidstaat.

13 Richtlijn, deel V, deel I, sub A, sub 4b

14 Richtlijn, deel V, deel I, sub A, sub 5.

15 Art. 2e, onderdeel f, WIB verwijzend naar Richtlijn, deel V, deel I, sub A, sub 6.

## Jurisdictie te rapporteren verkopers

Een rapporterende platformexploitant dient te rapporteren over de te rapporteren verkopers. Zoals hiervoor reeds aangegeven is blijkens de Richtlijn, is een te rapporteren verkoper een verkoper die ingezetene is van een lidstaat dan wel onroerend goed verhuurt in een lidstaat.

Opmerkelijk is in dit verband dat in art. 2e sub n WIB de kwalificatie van te rapporteren verkoper verder gaat dan in de Richtlijn. In onderdeel n wordt een te rapporteren verkoper als bedoeld in de Richtlijn, bijlage V, deel I, sub B, sub 3, gedefinieerd als een verkoper,<sup>16</sup> die een ingezetene is als bedoeld in bijlage V, deel II, onderdeel D, van de Richtlijn van een lidstaat (dus ingezetene is de EU) (hierna: te rapporteren EU-verkoper) of ingezetene is als bedoeld in deel II, paragraaf D, OESO Modelregels van een gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied, of die een onroerend goed heeft verhuurd dat in een lidstaat of gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied is gelegen (hierna: te rapporteren non-EU-verkoper). Een gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied is een rechtsgebied dat een van kracht zijnde adequate overeenkomst heeft met Nederland die voorziet in de wederkerige uitwisseling van gelijkwaardige inlichtingen tussen Nederland en die staat, waarbij het gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied aan het coördinerende secretariaat van de OESO heeft laten weten op een wederkerige basis inlichtingen uit te willen wisselen. De OESO zal op haar website bijhouden welke uitwisselingsrelaties tot stand komen, per wanneer die van kracht zijn en of die wederkerig zijn.

Op dit moment staan op deze lijst van gekwalificeerde niet-Unierechtsgebieden: Argentinië, Canada, Colombia, Costa Rica, Cyprus, IJsland, Nieuw-Zeeland, Noorwegen en het Verenigd Koninkrijk. De OESO Modelregels gaan hiermee verder dan de Richtlijn en Nederland volgt hierin de OESO Modelregels.

## De OESO houdt bij welke uitwisselingsrelaties tot stand komen, per wanneer die van kracht zijn en of die wederkerig zijn

De in de WIB opgenomen definitie van de te rapporteren verkoper, betekent dat de rapporterende platformexploitant niet alleen de gegevens van de te rapporteren EU-verkopers dient te rapporteren maar ook de gegevens van de te rapporteren non-EU-verkopers. Nederland heeft deze toevoeging naar aanleiding van de OESO Modelregels gemaakt in de nota van wijziging.<sup>17</sup> Hiermee heeft Nederland een ruimere rapportageverplichting dan de Richtlijn voorschrijft. Nu deze is neergelegd in de WIB zullen de in Nederland rapporterende platformexploitanten zich hier-

16 Niet zijnde een uitgesloten verkoper.

17 Nota van wijziging, 36 063.

aan hebben te houden. Tot op heden is niet duidelijk of andere EU-landen ook deze toevoeging hebben gemaakt, maar voor zover wij kunnen nagaan heeft bijvoorbeeld Luxemburg deze toevoeging niet in haar wetgeving opgenomen. In de praktijk is het dus niet onmogelijk dat in Nederland een ruimere rapportageverplichting bestaat dan in andere EU-landen. In dit kader lijkt het voor rapporterende buitenlandse platformexploitanten niet voor de hand te liggen om als land van registratie Nederland te kiezen.

Aan de hand van te verzamelen gegevens dient de rapporterende platformexploitant vast te stellen of er daadwerkelijk sprake is van een te rapporteren verkoper. Zoals hiervoor aangegeven, is een verkoper elke gebruiker van het platform (zowel natuurlijk persoon als entiteit) die in de rapportageverplichting op het platform is geregistreerd en een relevante activiteit verricht. Aan de hand van de verzamelde gegevens dient vastgesteld te worden of de verkoper een te rapporteren verkoper is. Voor de Nederlandse wet betekent dit dat voor iedere verkoper (die geen uitgesloten verkoper is) nagegaan dient te worden of deze een ingezetene is van een EU-lidstaat (de EU-verkoper) of van een gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied (de non-EU-verkoper). Van belang hierbij is dus om zich te realiseren dat de due diligence-procedure niet alleen geldt voor de te rapporteren verkoper maar dat de due diligence-procedure er mede toe dient om vast te stellen of de verkoper een te rapporteren verkoper is. Dit betekent dat de gegevens verzameld dienen te worden voor alle verkopers op het platform en dus niet alleen voor de verkopers die een adres in de EU hebben (EU-verkopers) of in een gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied (non-EU-verkopers).

#### **Te rapporteren EU-verkoper**

Om vast te stellen of een verkoper een te rapporteren EU-verkoper is, dient aan de hand van de verzamelde gegevens bepaald te worden of een verkoper ingezetene is van een lidstaat. De door de rapporterende platformexploitant onder de Richtlijn te verzamelen gegevens staan vermeld in de Richtlijn, deel V, deel II, sub B sub 1 (natuurlijk persoon waaronder voor en achternaam, hoofdadres, de afgegeven TIN (tax identification number) per lidstaat, het btw-nummer en de geboortedatum) en sub 2 (entiteit waaronder de wettelijke benaming, het hoofdadres, de afgegeven TIN (tax identification number) per lidstaat, het btw-nummer, het bedrijfsregistratienummer en ook of er al dan niet sprake is van een vaste inrichting in een lidstaat). Dit is alleen anders indien de identiteit en de vestigingsplaats beschikbaar zijn gesteld via een identificatiedienst die door de lidstaat of de Unie beschikbaar is gesteld om de fiscale woonplaats vast te stellen (Richtlijn, deel V, deel II, sub B, sub 3).

In de Richtlijn, deel V, deel II, onderdeel D staat vervolgens opgenomen dat de verkoper in principe ingezetene is van de lidstaat waar het hoofdadres is, maar indien in afwijking van het hoofdadres een andere lidstaat een TIN heeft afgegeven, deze verkoper ook als ingezetene van deze andere

lidstaat dient te worden gezien. Indien de verkoper inlichtingen heeft verstrekt met betrekking tot het bestaan van een vaste inrichting die de relevante activiteiten verricht, beschouwt een rapporterende platformexploitant een verkoper ook als een ingezetene van de EU-lidstaat die de verkoper in dit kader heeft opgegeven.

### **De aanwezigheid van een vaste inrichting in bijvoorbeeld Nederland leidt ertoe dat de verkoper wordt beschouwd als een te rapporteren EU-verkoper**

Dit geldt zowel voor de verkoper die zijn hoofdadres heeft in een gekwalificeerd Unierechtsgebied (bijvoorbeeld Noorwegen) als in een niet-gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied (bijvoorbeeld Curaçao). In beide gevallen zal de opgave van de aanwezigheid van een vaste inrichting in bijvoorbeeld Nederland ertoe leiden dat de verkoper wordt beschouwd als een te rapporteren EU-verkoper.

#### **Te rapporteren Nederlandse verkoper**

De artikelen die in de WIB zijn opgenomen ter implementatie van DAC7 hebben betrekking op grensoverschrijdende situaties. Op grond van de Richtlijn dienen evenwel naast grensoverschrijdende gegevens ook niet-grensoverschrijdende gegevens te worden gerapporteerd. In art. 53bis AWR wordt geregeld dat de rapportageverplichting ten aanzien van rapporterende platformexploitanten ook geldt ten aanzien van louter binnenlandse activiteiten. Dit betekent dat de in Nederland rapporterende platformexploitant ook de gegevens en inlichtingen dient te rapporteren over verkopers die uitsluitend ingezetene zijn van Nederland of voor zover het een relevante activiteit van een te rapporteren verkoper betreft bestaande uit de verhuur van in Nederland gelegen onroerende zaken (hierna: de te rapporteren Nederlandse verkoper). Ten aanzien van deze gegevens en inlichtingen bedoeld in art. 53bis AWR vindt dus geen uitwisseling plaats met de belastingautoriteiten van andere EU-lidstaten of gekwalificeerde niet-Unierechtsgebieden.

De rapportageverplichting ten aanzien van de te rapporteren Nederlandse verkoper uit hoofde van art. 53bis AWR geldt zowel voor de in Nederland gevestigde rapporterende platformexploitant zoals bedoeld in art. 10j lid 1 WIB als de in Nederland geregistreerde rapporterende buitenlandse platformexploitant als bedoeld in 10l lid 2 WIB.

#### **Te rapporteren non-EU-verkoper**

Nu de te rapporteren non-EU-verkoper een partij is die alleen in de Modelregels wordt genoemd, dient aan de hand van de Modelregels vastgesteld te worden of een verkoper gevestigd is in een gekwalificeerd niet-Unierechtsgebied. De gegevens die ter zake van de verkopers verzameld dienen te worden op grond van de OESO Modelregels staan vermeld in deel II onderdeel B, sub 1 en 2 van de Modelregels en komen in grote lijnen overeen met de Richtlijn. Op een punt

is er evenwel een wezenlijk verschil: anders dan in de Richtlijn staat in deze regel niet opgenomen dat ter zake van de verkoper die een entiteit is, inlichtingen dienen te worden verzameld over het al dan niet bestaan van een vaste inrichting. Er is geen verplichting tot verzamelen van de informatie indien een overheidsidentificatiedienst de identiteit en de fiscale woonplaats van de verkoper bevestigt.<sup>18</sup>

Het ingezetenschap van de verkoper wordt op grond van de modelregels bepaald aan de hand van het hoofdadres<sup>19</sup> tenzij bevestigd door een overheidsdienst.<sup>20</sup> Of een verkoper een vaste inrichting heeft, is dus voor de bepaling van het ingezetenschap op basis van de modelregels niet relevant. Dit betekent dat er geen sprake is van ingezetenschap in een kwalificerend niet-Unierechtsgebied indien een verkoper aldaar een vaste inrichting heeft. Een verkoper met hoofdadres op Curaçao (een niet-kwalificerend niet-Unierechtsgebied) maar met een vaste inrichting in Noorwegen (een kwalificerend niet-Unierechtsgebied) kwalificeert dus niet als een te rapporteren verkoper, nu het bestaan van een vaste inrichting in een kwalificerend niet-Unierechtsgebied niet relevant is op grond van de modelregels.

#### **Te rapporteren gegevens**

In principe dient elke rapporterende platformexploitant (zowel de in Nederland gevestigde EU-platformexploitant als de in Nederland geregistreerde buitenlandse platformexploitant) te rapporteren over de te rapporteren verkopers die voldoen aan de definitie hiervan in art. 2e sub n WIB (dus de te rapporteren EU-verkoper en de te rapporteren non-EU-verkoper) alsmede over de te rapporteren Nederlandse verkoper op grond van art. 53bis AWR.

In art. 10j WIB staat vermeld welke gegevens de in Nederland rapporterende EU-platformexploitant dient te verstrekken en in art. 10l WIB staat dit vermeld ten aanzien de rapporterende buitenlandse platformexploitant. Ten eerste zijn dit gegevens over de rapporterende platformexploitant zelf (art. 10j lid 2 WIB voor de rapporterende EU-platformexploitant en art. 10l lid 3 WIB voor de rapporterende buitenlandse platformexploitant). Daarnaast betreft dit de gegevens over de te rapporteren verkopers. Dit zijn zowel de te rapporteren EU-verkopers als de te rapporteren non-EU-verkopers.<sup>21</sup> De gegevens die rapporterende platformexploitanten moeten verzamelen, verifiëren en rapporteren over de Nederlandse te rapporteren verkopers zijn op grond van art. 53bis lid 1 AWR gelijk aan de gegevens die moeten worden verzameld, ge-

rifeerd en gerapporteerd voor te rapporteren EU-verkopers door een verwijzing in dit artikel naar art. 10j lid 3 en 5 WIB voor de rapporterende EU-platformexploitant en naar art. 10l lid 5 WIB voor de rapporterende buitenlandse platformexploitant.

In art. 10l lid 6 WIB is echter een uitzondering opgenomen voor de in Nederland geregistreerde buitenlandse platformexploitant. Indien deze gevestigd is in een jurisdictie die met een of meer EU-lidstaten een overeenkomst heeft gesloten tot het automatisch uitwisselen van inlichtingen, behoeft deze buitenlandse platformexploitant de gegevens van de verkoper gevestigd in die EU-lidstaat of -lidstaten (de gegevens als bedoeld in art. 10j lid 3 en 5 WIR) niet te rapporteren. De achtergrond hiervan is dat de bewuste gegevens en inlichtingen dan reeds via de automatische uitwisseling van inlichtingen worden gerapporteerd aan de betreffende EU-lidstaat en deze gegevensstroom dus niet nogmaals via de EU-lidstaat van registratie hoeft te lopen. De betreffende gegevens en inlichtingen zijn dan immers al op de ‘plaats van bestemming’. Het gaat hier dus om een te rapporteren platformexploitant die ten aanzien van bepaalde verkopers is vrijgesteld van de rapportageverplichting (*switch off*-mechanisme). Deze moet onderscheiden worden van de gekwalificeerde platformexploitant zoals hiervoor beschreven, die een algehele vrijstelling van de rapportageverplichting geniet (gevestigd in een kwalificerend non-Unierechtsgebied). Het *switch off*-mechanisme werkt overigens alleen voor de gegevens die automatisch worden uitgewisseld. Indien de jurisdictie van de buitenlandse platformexploitant wel met een of meer EU-landen automatische inlichtingen uitwisselt met betrekking tot verhuurinkomsten maar niet met betrekking tot inkomsten uit de verkoop van goederen, geldt de *switch off* alleen voor de huurinkomsten en niet voor de inkomsten uit de verkoop van goederen. Dit *switch off*-mechanisme werkt overigens ook niet ter zake van de te rapporteren non-EU-verkopers.

#### **Rapportageverplichting in meerdere jurisdicties**

Er kan sprake zijn van een rapportageverplichting in meerdere jurisdicties in de EU ten aanzien van aan een bepaald platform verbonden verkopers. Hiervan is sprake indien binnen een groep meerdere rapporterende platformexploitanten – gevestigd in verschillende jurisdicties – ieder een deel van hetzelfde platform exploiteren of een rapporterende platformexploitant in meerdere lidstaten is gevestigd. Teneinde te voorkomen dat in meerdere jurisdicties dezelfde gegevens worden gerapporteerd, zijn er mechanismen opgenomen om deze dubbele rapportage te voorkomen.

#### **Meerdere rapporterende exploitanten van een en hetzelfde platform**

Zoals hiervoor aangegeven, is het mogelijk dat er binnen een groep meerdere platformexploitanten zijn die kwalificeren

18 Modelregels, deel II, sub B, sub 3.

19 Modelregels, deel II, sub D, sub 1.

20 Modelregels, deel II, sub D, sub 2.

21 Te rapporteren EU-verkoper op grond van de leden 3 en 5 van art. 10j voor de rapporterende EU-platformexploitant en lid 5 van art. 10l voor de rapporterende buitenlandse platformexploitant verwijzend naar de leden 3 en 5 van art. 10j en de te rapporteren non-EU-verkoper op grond van de leden 4 en 6 van art. 10j voor de rapporterende EU-platformexploitant en lid 6 van art. 10l voor de rapporterende buitenlandse platformexploitant verwijzend naar de leden 4 en 6 van art. 10j.

als rapporterende platformexploitant.<sup>22</sup> Aangezien dit zou leiden tot overlapping van rapportage is een rapporterende platformexploitant (platformexploitant A) vrijgesteld van de verplichtingen om de inlichtingen te rapporteren indien deze onder haar nationale recht kan aantonen dat dezelfde inlichtingen door een andere platformexploitant (platformexploitant B) zijn gerapporteerd.<sup>23</sup>

In art. 10j lid 8 WIB is opgenomen dat een rapporterende platformexploitant is ontheven van de verplichting tot het rapporteren van de gegevens en inlichtingen, bedoeld in het tweede, derde, vierde, vijfde en zesde lid (de vrijgestelde rapporterende platformexploitant), indien deze aannemelijk maakt dat de gegevens en inlichtingen bedoeld in het tweede, derde en vijfde lid reeds zijn gerapporteerd in een andere EU-lidstaat door een andere rapporterende platformexploitant (de overnemende rapporterende platformexploitant). Zoals hiervoor aangegeven, heeft Nederland in haar nationale wetgeving een ruimere definitie van de te rapporteren verkoper dan de Richtlijn voorschrijft. Dit is de te rapporteren non-EU-verkoper, voor wie de rapportageverplichting is opgenomen in art. 10j lid 4 en 6 WIB. Uit art. 10j lid 8 WIB blijkt evenwel duidelijk dat de in Nederland gevestigde vrijgestelde rapporterende platformexploitant ook vrijgesteld is van het rapporteren van de gegevens ter zake van de non-EU-verkoper (de gegevens als bedoeld in art. 10j lid 4 en 6 WIB), indien in de jurisdictie van de overnemende rapporterende platformexploitant er geen verplichting bestaat om de gegevens van de non-EU-verkopers te verzamelen en te rapporteren.<sup>24</sup> Het is aan de EU-lidstaat waar de overnemende rapporterende platformexploitant ingezetene van is, om te bepalen welke verzameling-, verificatie-, en rapportageverplichtingen er bestaan voor non-EU-verkopers. Dit betekent dat als sprake is van een overdracht van de rapportageverplichting door een in Nederland geregistreerde rapporterende platformexploitant aan een in een andere jurisdictie geregistreerde rapporterende platformexploitant, er geen rapportageverplichting in Nederland overblijft voor de eventuele non-EU-verkopers, ook niet indien de overnemende jurisdictie geen rapportageplicht kent voor non-EU-verkopers.

Teneinde de rapportageverplichting beheersbaar te houden, is het dus voor de in Nederland rapporterende platformexploitant die onderdeel uitmaakt van een groep waarvan ook een andere platformexploitant deel uitmaakt van belang om te bekijken of in de jurisdictie van die andere platformexploitant ook de verplichting bestaat om informatie te verzamelen en te rapporteren over non-EU-verkopers. Zo dit niet het geval is, lijkt het voor de groep opportuun om te kiezen voor deze andere lidstaat zodat op deze wijze niet voldaan hoeft te worden aan de ruimere rapportageverplichting in Nederland.

<sup>22</sup> Deze paragraaf beschrijft de situatie dat de meerdere platformexploitanten van hetzelfde platform zijn gevestigd in verschillende jurisdicties.

<sup>23</sup> Richtlijn, deel V, deel III, sub A, sub 1

<sup>24</sup> Zoals ook expliciet vermeld in de nota van wijziging.

Het is ook mogelijk om de rapportageverplichting te verplaatsen naar de jurisdictie waar een buitenlandse rapporterende platformexploitant zich heeft geregistreerd.

Indien een platform wordt geëxploiteerd door een in Nederland gevestigde entiteit en een op Curaçao gevestigde entiteit die zich in Luxemburg heeft geregistreerd omdat er EU-verkopers op het platform actief zijn, kan de rapportageverplichting naar Luxemburg worden verplaatst. Indien de rapportageverplichting wordt verplaatst naar een overnemende rapporterende buitenlandse platformexploitant die in een jurisdictie is gevestigd die ten gevolge van een overeenkomst tot het automatisch uitwisselen van inlichtingen ter zake van een te rapporteren EU-verkoper een vrijstelling heeft verleend om die gegevens te verzamelen en te rapporteren, zal de vrijgestelde platformexploitant de gegevens van deze EU-verkoper ook niet meer behoeven te verzamelen en te rapporteren, zelfs niet indien in de jurisdictie van de vrijgestelde platformexploitant een dergelijk verdrag niet bestaat.

### Het is mogelijk om de rapportageverplichting te verplaatsen naar de jurisdictie waar een buitenlandse rapporterende platformexploitant zich heeft geregistreerd

De ontheffing van de rapportageplicht indien wordt gerapporteerd in een andere EU-jurisdictie, geldt niet alleen voor de in Nederland rapporterende EU-platformexploitant maar ook ten aanzien van de in Nederland rapporterende buitenlandse platformexploitant die zich in Nederland heeft geregistreerd voor rapportage (art. 10l lid 2 WIB). In art. 10l lid 8 WIB staat namelijk vermeld dat art. 10j lid 8 WIB ook van toepassing is op de platformexploitant als bedoeld in art. 10l lid 2 WIB. Registratie van de buitenlandse platformexploitant is weliswaar verplicht, maar indien art. 10l lid 8 WIB van toepassing is en gekozen wordt om in een andere jurisdictie te rapporteren, kan dit er aldus toe leiden dat de in Nederland geregistreerde rapporterende buitenlandse platformexploitant niet in Nederland verzamelt en rapporteert indien de rapportageverplichting naar een andere lidstaat is verplaatst.

Op grond van art. 53bis lid 3 AWR geldt de ontheffing van de rapportageplicht op grond van art. 10j lid 8 en 10l lid 7 WIB ook voor de Nederlandse verkopers. Het is dus niet zo dat indien ten aanzien van een in Nederland rapporterende platformexploitant de rapportageverplichting wordt verplaatst, deze verplicht blijft om de gegevens en inlichtingen van de Nederlandse verkopers te rapporteren. Dit is overigens anders dan is opgenomen in het OESO Commentaar. In deel III, onder A, paragrafen 5 t/m 10, wordt gesteld dat bij een platform met meerdere rapporterende platformexploitanten elk der rapporterende platformexploitanten

de gegevens van de verkopers in haar eigen jurisdictie ook in haar eigen jurisdictie moet rapporteren.<sup>25</sup>

#### Een platformexploitant gevestigd in meerdere lidstaten

De hiervoor beschreven casus (meerdere rapporterende exploitanten van een en hetzelfde platform) moet worden onderscheiden van de situatie waarin een en dezelfde platformexploitant in meerdere lidstaten kwalificeert als rapporterende platformexploitant op grond van de Richtlijn, deel V, deel I, onder A, onder 4. Bijvoorbeeld: een naar Nederlands recht opgericht lichaam dat ingezetene is van Curaçao heeft een vaste inrichting in Frankrijk. Op grond van art. 10k lid 1 WIB kan deze platformexploitant kiezen in welke lidstaat – in casu Nederland of Frankrijk – hij de gegevens en inlichtingen, bedoeld in art. 10j lid 2, 3 en 5 WIB, rapporteert. Zoals hiervoor reeds aangegeven, is art. 10k lid 1 WIB niet van toepassing op de platformexploitant die fiscaal ingezetene is van een andere lidstaat (bijvoorbeeld Frankrijk) maar die bijvoorbeeld een vaste inrichting in Nederland heeft. Deze platformexploitant is alsdan ingezetene van die andere EU-lidstaat (in casu Frankrijk) en dient aldaar te rapporteren. Aan art. 10k wordt dan niet meer toegekomen.

De rapporterende platformexploitant moet aan de autoriteiten van alle vorenbedoelde lidstaten doorgeven voor welke lidstaat hij kiest om aan zijn rapportageverplichtingen te voldoen (art. 10k lid 2 WIB). Opmerkelijk is dat in art. 10k lid 1 WIB staat opgenomen dat de keuze geldt voor de gegevens als bedoeld in art. 1 lid 2, 3 en 5 WIB dus alleen de gegevens van de platformexploitant zelf en van de EU-verkopers. Dit roept de vraag op of indien een platformexploitant die zowel in Nederland als in een andere lidstaat kwalificeert als rapporterende platformexploitant van hetzelfde platform en die ervoor kiest om in de andere lidstaat te gaan rapporteren, toch de gegevens van de non-

EU-verkopers in Nederland dient te rapporteren te weten de gegevens als bedoeld in art. 10j lid 4 en 6 WIB. Op grond van art. 10j lid 1 WIB lijkt dit niet het geval.

In art. 10j lid 1 WIB staat namelijk opgenomen dat de rapporterende platformexploitant die *niet* kiest voor rapportage in een andere lidstaat, in Nederland dient te rapporteren over de gegevens van zowel de EU-verkopers (art. 10j lid 3 en 5 WIB) als de gegevens van de non-EU-verkopers (art. 10j lid 4 en 6 WIB). Indien er wel gekozen wordt voor rapportage in een andere lidstaat is er geen rapportageplicht in Nederland. Hieruit concludeer ik dat indien een platformexploitant die in twee of meer lidstaten kwalificeert als rapporterende platformexploitant en ervoor kiest om te rapporteren in de andere lidstaat, deze niet verplicht is om in Nederland de gegevens over de non-EU-verkopers te rapporteren in Nederland, zelfs niet indien het andere land deze verplichting niet kent.

#### Conclusie

DAC7 heeft een lastenverzwaring voor platformexploitanten tot gevolg. In dit artikel is het zwaartepunt komen te liggen op de bepaling wanneer er sprake is van een te rapporteren platformexploitant, een te rapporteren verkoper en in welke jurisdictie er alsdan gerapporteerd kan of moet worden. De overige aspecten van de implementatie van DAC7 moesten helaas buiten beschouwing worden gelaten.

*Dit artikel is afgesloten op 16 april 2024.*

#### Over de auteur

#### Mr. I. (Iris) de Roos

Fiscaal advocaat bij Halprin Law. Zij richt zich met name op de fiscale procespraktijk.

<sup>25</sup> Blijkens de memorie van toelichting volgt Nederland zowel de huidige als de toekomstige uitleg van de OESO ten aanzien van de verplichtingen die naar aanleiding van DAC7 zijn opgenomen in de WIB, tenzij deze uitdrukkelijk niet overeenkomen met de bepalingen uit of de bedoeling van Richtlijn (EU) 2021/514. (*Kamerstukken II 2021/22, 36063, nr. 3, p. 5*). Nederland volgt in deze kwestie dus niet het OESO Commentaar.