

De rapporteringsverplichtingen voor exploitanten van digitale platformen doorgelicht: de rol van tussenpersonen binnen the *sharing and gig economy*¹

Felix Desmyttere²

Dung Nguyen^{3,4}

Het gebruik van digitale platformen is niet meer weg te denken uit het hedendaagse leven. Een vakantiewoning of een taxirit boeken, je kleren een tweede leven geven of je favoriete maaltijd in een oogwenk aan huis laten leveren: het zijn allemaal voorbeelden van de alomtegenwoordigheid van digitale platformen. De digitale platformeconomie brengt echter ook belangrijke uitdagingen met zich mee, in het bijzonder vanuit een fiscaal perspectief. De snelheid waarmee grensoverschrijdende transacties uitgevoerd kunnen worden, leidt ertoe dat heel wat inkomsten van verkopers op digitale platformen buiten het zicht van fiscus blijven die operationeel met vele uitdagingen geconfronteerd wordt. Nadat de Belgische wetgever een pioniersrol op zich genomen had, introduceerde de Europese normgever door een uitbreiding van Bijstandsrichtlijn, en onder invloed van het werk van de OESO, een nieuw juridisch kader: de DAC7-Richtlijn. Europese en niet-Europese platformexploitanten worden verplicht om informatie van de verkopers actief op hun platform met betrekking tot specifieke activiteiten te verzamelen, te verifiëren en aan de fiscus te rapporteren. Deze informatie wordt vervolgens uitgewisseld tussen de Europese lidstaten. Omdat gerapporteerd moet worden ongeacht het grensoverschrijdende karakter van de activiteiten die verricht worden, moet de informatie een ruime toepassing kennen. Dit harmoniserende kader moet bovendien een Europese regulatoire versnippering vermijden en leiden tot de effectieve belasting van verkopers op digitale platformen. Deze bijdrage wenst aan de hand van een schets van de fiscale uitdagingen die met de digitale platformeconomie gepaard gaan een overzicht te bieden van de inhoud van deze nieuwe verplichtingen voor exploitanten van digitale platforms. Het personele en materiële toepassingsgebied zijn immers erg ruim, waardoor de invloed van deze nieuwe regelgeving erg ruim is en eerder onverwachte toepassingen kent. Een eerste luik van deze bijdrage schetst aan de hand van het belang van de digitale platformeconomie en de fiscale uitdagingen die ermee gepaard gaan, de totstandkoming van de regels van toepassing op digitale platformen. Een tweede luik werpt een kijk op de Belgische situatie voor de omzetting van de Europese richtlijn en het materiële recht van toepassing op de activiteiten van verkopers. Een derde luik analyseert de verschillende facetten van de Europese Richtlijn zoals binnen de Belgische rechtsorde omgezet en duidt een aantal belangrijke pijnpunten aan. Een vierde luik werpt een aantal fundamentele vragen op met betrekking tot de architectuur van de moderne fiscale administratie. Steeds vaker wordt immers een beroep gedaan op tussenpersonen die een belangrijke rol vertolken binnen het belastingproces. Een vijfde en laatste luik formuleert een conclusie.

A. Introductie

1. De digitale platformeconomie

¹ Dit document vormt de finale versie van het gepubliceerde artikel met volgende referentie F. DESMYTTERE en D. NGUYEN, “De rapporteringsverplichtingen voor exploitanten van digitale platformen doorgelicht: de rol van tussenpersonen in de *sharing and gig economy*”, *Algemeen Fiscaal Tijdschrift* 2023, afl. 6/7, 5-67. Voor citatiedoeleinden verdient het de voorkeur te verwijzen naar de gepubliceerde tekst, beschikbaar via Jura en MonKEY.

² EY Tax Consultants. Vrijwillig postdoctoraal medewerker Universiteit Gent, Instituut voor Belastingrecht.

³ EY Tax Consultants.

⁴ De standpunten in deze bijdrage vertegenwoordigen louter de persoonlijke visies van de auteurs.

1. De opkomst van de digitale (handels)platformeconomie. – Het faciliteren van handelstransacties door middel van een platform is een fenomeen dat teruggaat tot de genese van de handelstransacties. Vaste fysieke locaties binnen een samenleving fungeerden als platformen door kopers en verkopers met elkaar te verbinden. Omwille van de gekende locatie was het zowel voor de aanbieders van goederen als voor de potentiële kopers eenvoudiger om een overeenkomst te sluiten. Het fysieke handelsplatform plaatste kopers en verkopers als het ware op een gelijk niveau en faciliteerde op die manier transacties. Hoewel deze fysieke handelsplatformen vandaag nog steeds bestaan, zijn de functies en verschijningsvormen van platformen de laatste decennia enorm toegenomen en gediversifieerd. De laatste decennia hebben twee tendensen het aantal platformen niet alleen doen prolifereren, maar ook de manier waarop zij partijen met elkaar verbinden fundamenteel veranderd en vereenvoudigd. Een eerste tendens betreft de globalisatie van de economie. Transacties tussen economische actoren werden niet langer beperkt tot partijen die zich binnen hetzelfde dorp, stad of land bevonden, maar zijn mogelijk tussen partijen ongeacht hun locatie. Locaties verspreid over de gehele wereld brengen personen ongeacht hun afkomst bij elkaar. Een tweede tendens – die qua magnitude ongetwijfeld nog veel ingrijpender is dan de eerste tendens – betreft de digitalisering van de economie. De introductie van het internet en digitale toepassingen heeft ertoe geleid dat een fysieke verplaatsing niet langer vereist is om handel te drijven: de *e-commerce* is geboren. Het aantal digitale platformen is de laatste decennia exponentieel toegenomen.⁵

De digitalisering van de economie heeft er ook voor platformen toe geleid dat een fysieke manifestatie niet langer vereist is. De online (*multi-sided*⁶) ‘marktplaatsen’ kunnen als centrale partij verschillende kopers informatie verstrekken en deze kopers met verkopers verbinden. Voor beide partijen wordt het nog gemakkelijker om ongeacht hun fysieke locatie een overeenkomst te sluiten. Zij profiteren van het netwerkeffect van platformen. De waarde van een platform voor de gebruikers zal immers toenemen naarmate het totale aantal gebruikers op het platform toeneemt.⁷ Bovendien kunnen digitale platformen zich snel manifesteren. Een fysieke locatie is immers niet vereist. Het hoeft dan ook niet te verbazen dat het aantal online handelsplatformen ten gevolge van de digitalisatie de laatste jaren op

⁵ Het bestaan en het belang van platformen beperkt zich niet louter tot de elektronische handel. Het begrip platform is erg ruim en bevat tal van toepassingen waarbij verschillende partijen door een centrale actor met elkaar in contact gebracht worden voor een verschillende toepassing. Het gaat hier naast e-commerceplatformen bijvoorbeeld ook om zoekmachines, sociale media en appstores (zie EUROPESE COMMISSIE, Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's. Strategie voor een digitale eengemaakte markt voor Europa, Brussel, Europese Commissie, 2015, COM(2015)192, 12).

⁶ OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum of Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 15, nr. 1.

⁷ Zie e.g. EUROPESE COMMISSIE, Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's. Online platforms en de digitale eengemaakte markt. Kansen en uitdagingen voor Europa, Brussel, Europese Commissie, 2016, COM(2016)288, 2; OESO, *An Introduction to Online Platforms and their Role in the Digital Transformation*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 23.

exponentiële wijze is toegenomen.⁸ Het economische belang van de digitale platformeconomie wordt geïllustreerd door de waarde van de diensten die jaarlijks verhandeld worden op platformen.⁹

2. Online handelsplatformen. – Het wijdverspreide karakter van de digitale platform wordt geïllustreerd door uit het dagdagelijkse gebruik ervan. Iedere vakantieganger is inmiddels vertrouwd met online verblijfsplatformen zoals *airbnb* of *booking.com*, of met platformen zoals *Uber*, dat chauffeurs met passagiers verbindt. Je kleren een tweede leven geven is met dank aan platformen zoals *Vinted* nog nooit zo eenvoudig geweest. Digitale platformen nemen verschillende verschijningsvormen aan en worden gekenmerkt door verschillende bedrijfsmodellen, waardoor het niet eenvoudig is een definitie voor het begrip te formuleren.¹⁰ De diversiteit van de *e-commerce* platformen blijkt vooreerst uit de verschillende diensten en goederen die er aangeboden worden. Een belangrijke subcategorie binnen de digitale handelsplatformen betreft de platformen die zich toespitsen op de zogenaamde *sharing* en *gig* economie (de deel- en kluseconomie).¹¹ De *sharing*-economie wordt gewoonlijk verbonden met het verkopen of verhuren van goederen. Het gaat hier bijvoorbeeld om de tijdelijke verhuur van een leegstaande kamer, een ongebruikt appartementengebouw of parkeerplaats.¹² De *gig*-economie heeft betrekking op het verrichten van diensten. Hierbij kan gedacht worden aan het verrichten van huishoudendiensten of het voorzien van transportdiensten.¹³ De digitalisering van de mondiale platformeconomie heeft de schaal en de draagwijdte van deze subcategorie van de *e-commerce* enorm doen toenemen door grote hoeveelheden kopers en verkopers toe te laten snel en relatief goedkoop een overeenkomst met elkaar te sluiten.¹⁴

De digitale handelsplatformen verschillen niet alleen naar gelang de verschillende goederen en diensten die er aangeboden worden, maar ook volgens de rol die zij spelen binnen de totstandkoming van een overeenkomst tussen een verkoper en een koper. Een platform heeft een faciliterende rol. De mate waarin de totstandkoming en afwikkeling van een transactie gefaciliteerd wordt, verschilt echter

⁸ OESO, *Tax Challenges Arising from Digitalisation. Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, Parijs, OECD Publishing, 2018; OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum of Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 15, nr. 5 (zie eveneens e.g. Z. ACS, K. SONG, L. SZERB, D. AUDRETSCH en E. KOMLOSI, "The Evolution of the Global Digital Platform Economy", *Small Business Economics* 2021, vol. 57(4), 1629-1659).

⁹ Het onderzoek van de Europese Commissie toont aan dat de totale waarde van diensten die in 2018 in de EU-27 op digitale platformen zijn verhandeld, kan worden geschat op 34,3 miljard euro, terwijl de totale waarde van goederen die op online peer-to-peer platformen zijn verhandeld, wordt geschat op 20,7 miljard euro (zie EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Tax Fraud and Evasion: better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Brussel, Europese Commissie, 2020, SWD(2020)131, 11).

¹⁰ De OESO definieert het begrip als "*a digital service that facilitates interactions between two or more distinct but interdependent sets of users (whether firms or individuals) who interact through the service via internet*" (zie OESO, *An Introduction to Online Platforms and their Role in the Digital Transformation*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 21).

¹¹ OESO, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1. 2015 Final Report OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project* Parijs, OECD Publishing, 2015; OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum of Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 15, nr. 1.

¹² OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum of Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 15, nr. 3.

¹³ OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum of Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 15, nr. 3.

¹⁴ OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum of Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 15, nr. 5.

van platform tot platform.¹⁵ De functionaliteit van een platform kan er (louter) in bestaan de preferenties van de verschillende gebruikers van het platform op elkaar af te stemmen en partijen aan elkaar te koppelen. Door op een overzichtelijke wijze informatie over de goederen en diensten en de partijen weer te geven, wordt het afsluiten van een transactie door het platform als centrale partij gefaciliteerd. De faciliterende rol van een platform kan zich ook situeren op het niveau van de effectieve afsluiting van de overeenkomst. Dit door bijvoorbeeld de betaling van de tegenprestatie voor de goederen of diensten via het platform te laten verlopen. De uitvoering van de overeenkomst (*i.e.* de levering van goederen of het verrichten van diensten) kan ook op het platform zelf plaatsvinden. Daarnaast bestaat nog tal van verschillende functionaliteiten die een platform al dan niet kan aanbieden en die een toevoegde waarde hebben binnen het proces van de facilitering van een overeenkomst. De mate waarin een platform een transactie faciliteert is niet alleen van belang vanuit het perspectief van de gebruikers van het desbetreffende platform. Ook vanuit een regulatorisch perspectief zijn dit belangrijke overwegingen. De normgever is immers in de eerste plaats geïnteresseerd in het modereren van informatiestromen op platformen. De informatie waartoe een platform toegang heeft, wordt dan weer beïnvloed door het faciliteringsniveau van het platform. Een platform dat enkel gebruikers met elkaar verbindt, zonder betrokken te zijn bij de effectieve afsluiting of uitvoering van de transactie zal over minder informatie beschikken dan een platform dat betrokken is bij de gehele ‘levenscyclus’ van een transactie.

2. Fiscale uitdagingen

3. Uitdagingen van de digitale platformeconomie. – De exponentiële toename van de digitale economie en de digitale platformeconomie die hier deel van uitmaakt brengt veel potentiële voordelen met zich mee. De platformeconomie brengt belangrijke innovatiemogelijkheden met zich mee voor zowel Europese startups als gevestigde marktdeelnemers om nieuwe bedrijfsmodellen, producten en diensten te ontwikkelen.¹⁶ De digitale platform heeft bovendien als effect dat het gebruik van cashgeld, dat de Europese wetgever wenst te controleren¹⁷, vermindert. Het verhaal is echter niet volledig rooskleurig. De digitale (platform-)economie heeft immers heel wat regulatorische uitdagingen gecreëerd.¹⁸ Deze uitdagingen situeren zich niet alleen binnen een fiscale context. Het gaat daarbij in het bijzonder problemen inzake consumentenbescherming en om de beduchtheid over de toegenomen (monopolistische) marktmacht van bepaalde platformen, hetgeen zich mogelijk vertaalt in het gebrek aan transparantie omtrent (persoons-)gegevens en de sterke onderhandelingspositie van

¹⁵ K. EICKER, “Structuring an Economic Marketplace: Legal and Tax Issues”, *Intertax* 2001, vol. 29(4), (149) 149.

¹⁶ EUROPESE COMMISSIE, Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's. Online platforms en de digitale eengemaakte markt. Kansen en uitdagingen voor Europa, Brussel, Europese Commissie, 2016, COM(2016)288.

¹⁷ Zie Richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en Richtlijn 2006/70/EG van de Commissie, *Pb.L.* 5 juni 2015, afl. 141, 73 en Verordening (EU) 2018/1672 van het Europees Parlement en de Raad van 23 oktober 2018 betreffende de controle van liquide middelen die de Unie binnenkomen of verlaten en tot intrekking van Verordening (EG) nr. 1889/2005, *Pb.L.* 12 november 2018, afl. 284, 6.

¹⁸ EUROPESE COMMISSIE, Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's. Online platforms en de digitale eengemaakte markt. Kansen en uitdagingen voor Europa, Brussel, Europese Commissie, 2016, COM(2016)288 (zie eveneens *e.g.* S.R. MILLER, “First Principles of Regulating the Sharing Economy”, *Harvard Journal of Legislation* 2016, vol. 53(1), 149-202).

platformen ten aanzien van hun gebruikers.¹⁹ Naast deze en vele andere uitdagingen hebben de groei en de digitalisering van de platformeconomie aanleiding gegeven tot belangrijke uitdagingen op het vlak van de fiscaliteit.

4. No taxation without information. – Het verzekeren van de efficiënte naleving van het materiële fiscaal recht vereist de beschikbaarheid van informatie bij de fiscale administratie: *no taxation without information*. Deze informatievergaring (en navolgende informatieverwerking) is niet zo vanzelfsprekend in het kader van de digitale platformeconomie. Een aantal factoren die eigen zijn aan de platformeconomie compliceren immers het bekomen van informatie door de fiscus.²⁰ Een eerste element is nauw verbonden met de proliferatie van de digitale platformen en betreft de ver doorgedreven digitalisatie van handelstransacties. Omwille van de digitalisatie kunnen grote aantallen kopers en verkopers op een snelle en relatief goedkope wijze met elkaar in contact komen en mogelijk transacties afsluiten in een groot aantal verschillende jurisdicties.²¹ De (digitale) platformeconomie wordt bovendien gekenmerkt door het mogelijke gebruik van complexe bedrijfsmodellen die moeilijk te begrijpen en te ontleden zijn (e.g. door het gebruik van algoritmes). Deze bedrijfsmodellen maken het uitdagend voor de fiscale administratie om te bepalen waar inkomen gegenereerd werd en op welke manier het belast moet worden. De verkopers actief op digitale platformen zijn vaak niet gekend bij de belastingadministratie en kennen (de draagwijdte van) hun fiscale verplichtingen niet steeds.²² Dit is in het bijzonder het geval in de situaties waarin digitale platformen de mogelijkheid voorzien voor hun gebruikers om op pseudonieme basis te opereren. Hoewel de beslissing om fiscale verplichtingen al dan niet na te leven niet louter teruggebracht mag worden op een economische afweging²³, kan beperkte informatie in hoofde van de fiscale administratie bepaalde verkopers er bovendien toe bewegen om doelbewust hun fiscale verplichtingen niet na te leven omwille van de (gepercipieerde) lagere pakkans. De toename aan digitale handelsplatformen brengt bovendien een capaciteitsprobleem voor de overheid met zich mee. In tijden van budgettaire gestrengheid en maatschappelijke controle op haar handelen dient de overheid haar kerntaken op een kwaliteitsvolle wijze maar met beperkte middelen uit te voeren. De vaststelling dat de niet-naleving van het belastingrecht in dergelijke situaties vaak slechts om geringe bedragen gaat, die bovendien verspreid worden over verschillende platformen, compliceert de afdwingbaarheid van de fiscale verplichtingen door de overheid.²⁴

¹⁹ EUROPESE COMMISSIE, Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's. Strategie voor een digitale eengemaakte markt voor Europa, Brussel, Europese Commissie, 2015, COM(2015)192, 12.

²⁰ Zie e.g. C.M. BLACK, "The Future of Work: The Gig Economy and Pressures on the Tax System", *Canadian Tax Journal/Revue Fiscale Canadienne* 2020, vol. 68(1), 69)97.

²¹ OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum on Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 15, nr. 5.

²² OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum on Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 15, nr. 6 en 19, nr. 19; EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Tax Fraud and Evasion: better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Brussel, Europese Commissie, 2020, SWD(2020)131, 12.

²³ Zie e.g. A. LEWIS, *The Psychology of Taxation*, Oxford, Robertson, 1982; E.A. POSNER, "Law and Social Norms: the Case of Tax Compliance", *Virginia Law Review* 2000, vol. 86(8), 1781-1819; M. PICKHARDT en A. PRINZ, "Behavioral Dynamics of Tax Evasion", *Journal of Economic Psychology* 2014, vol. 40(1), 1-19; M. ALINK en V. VAN KOMMER, *Handbook on Tax Administration*, Amsterdam, IBFD, 2015, 269-276.

²⁴ OESO, *Forum on Tax Administration. Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 21.

Naast deze budgettaire hinderpalen wordt de fiscale overheid bovendien geconfronteerd met de beperkingen van haar traditionele onderzoeksbevoegdheden om *en masse* informatie te bekomen over hun fiscaal ingezetenen (*infra*, nr. 10 *et seq.*). Dit is in het bijzonder het geval omdat de platformen niet steeds een fysieke vertegenwoordiging hebben binnen de jurisdictie waarin de betrokken fiscale administratie opereert. Deze uitdagingen veruitwendigen zich in het bijzonder wanneer de rechtsonderhorige grensoverschrijdend actief is of uitsluitend economisch actief is op platformen die zich binnen een andere jurisdictie bevinden.²⁵ Deze observaties hebben niet alleen negatieve gevolgen voor de fiscale inkomsten van de overheid, maar leiden bovendien tot onrechtmatige concurrentiële voordelen voor gebruikers van online platformen tegenover de verkopers die geen gebruik maken van deze toepassingen. Het hoeft dan ook niet te verbazen dat op de verschillende beleidsniveaus gewerkt werd aan maatregelen die deze negatieve effecten trachten in te dijken.

3. Regulatorische respons

5. Internationale beleidsmatige respons. – De hierboven geschetste evoluties die zich gedurende de laatste jaren voltrokken hebben op het vlak van de digitale platformeconomie hebben de regelgever geconfronteerd met belangrijke uitdagingen. Dit is in het bijzonder het geval voor de fiscale administratie. De belastinggerelateerde uitdagingen hebben beleidsmakers aan het denken gezet en tot actie gedreven. Vanuit een fiscale invalshoek heeft dit geleid tot initiatieven op het niveau van de OESO en de Europese Unie. Omdat beide beleidsinitiatieven een (rechtstreekse of onrechtstreekse) impact hebben op het Belgische niveau, worden zij hieronder bondig omschreven. De rode draad doorheen deze initiatieven betreft de responsabilisering van de exploitanten van digitale platformen door deze actoren bepaalde verplichtingen op te leggen die moeten leiden tot de controle en mogelijke belasting van de gebruikers van de platformen. Dit kadert binnen een meer algemene trend waarbij de fiscale normgever bepaalde ‘derden’ die over relevante informatie beschikken steeds vaker gaat *belasten* met informatieverplichtingen. Bovendien beoogt de normgever door middel van dergelijke regelgevingstechnieken ook het gedrag van de belastingplichtige te sturen. Onderzoek toont immers aan dat de kennis dat de overheid in het bezit is van informatie die relevant is voor de belastingheffing een positief effect heeft op de vrijwillige naleving door de belastingplichtige zelf.²⁶

§1. OESO

6. Digitale platformeconomie als regulatorische uitdaging. – Binnen de OESO wordt heel wat aandacht besteed aan de uitdagingen van de digitale platformeconomie in het algemeen en de *sharing and gig economy* in het bijzonder. Spijts de vele voordelen die deze bedrijfsmodellen kunnen realiseren²⁷, is

²⁵ OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum on Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 19, nr. 19; EUROPESE COMMISSIE, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, Brussel, Europese Commissie, 2020, COM(2022)314, 2.

²⁶ Zie *e.g.* L. LEDERMAN, “Statutory Speed Bumps. The Roles Third Parties Play in Tax Compliance”, *Stanford Law Review* 2007, vol. 60(3), (695) 697; L. LEDERMAN, “Reducing Information Gaps to Reduce the Tax Gap. When is Information Reporting Warranted?”, *Fordham Law Review* 2010, vol. 78(4), (1733) 1735 en 1738-1739 (zie eveneens *e.g.* EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Document. Evaluation of the Council Directive 2011/16/EU on Administrative Cooperation in the Field of Taxation and Repealing Directive 77/799/EEC, Brussel, Europese Commissie, 2019, SWD(2019)327, 53).

²⁷ “The development of the sharing and gig economy, facilitated by online platforms, can have a positive impact on our economies. It provides new opportunities to share assets, increase efficiency, lower prices and offers better services and more choice for both suppliers and consumers.” (Zie OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum on Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 3).

de OESO zich immers bewust van de uitdagingen op het vlak van de effectieve belastingheffing binnen de directe en de indirecte belastingen²⁸ waarmee fiscale administraties geconfronteerd worden. In het bekende rapport *Tax Administration 3.0*, dat de digitale transformatie van de fiscale administratie in beeld brengt, worden de veranderende werkpatronen die kenmerkend zijn voor de digitale economie als een van de grootste uitdagingen voor de fiscale administratie beschouwd.²⁹ De OESO onderzoekt dan ook al langer, en aan de hand van ervaringen uit verschillende landen, de merites van bepaalde beleidsopties die deze problemen pogen te remediëren.

In het rapport over *'The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers'*³⁰ (2019), dat uitgaat van het Forum on Tax Administration, werden een aantal beleidsopties gesuggereerd. Vooreerst belichtte het rapport de positieve effecten van *soft law* initiatieven die tot een verhoogde naleving van verkopers op online platformen kunnen leiden. Het gaat hierbij onder meer om het uitvaardigen van richtlijnen door de fiscale administratie. Deze praktijk kan enkel een nuttig effect hebben in de mate waarin de belastingplichtige zelf, op een actieve wijze, de richtlijnen van de administratie gaat consulteren en ter harte gaat nemen.³¹ Bijgevolg werd de positie van de platformexploitant zelf 'ontdekt'. Informatie over de toepasselijke fiscale verplichtingen zou de belastingplichtige immers efficiënter en meer kunnen bereiken wanneer zij uitgaat van het platform zelf, eerder dan de belastingadministratie.³² Voortbouwend op de rol van het platform zelf, opperde het rapport een aantal suggesties die door middel van een actieve participatie van het platform moeten leiden tot een effectieve belastingheffing van de gebruikers.³³ Het rapport benadrukte de voordelen vanuit het perspectief van de (kosten voor de) fiscale administratie wanneer een systeem van bronbelasting geïntroduceerd zou worden.³⁴ In een dergelijk systeem zou het platform belast worden met de berekening en de inning van de belasting verschuldigd door haar gebruikers, een systeem dat gelijkaardig is aan de gekende vormen van bronbelasting zoals de bedrijfsvoorheffing en de roerende voorheffing. Een tweede suggestie vertrekt niet van de verantwoordelijkheid van het platform voor de effectieve belastingheffing, maar voor het verstrekken van informatie over de gebruikers van het platformen de transacties die zij afgewikkeld hebben.³⁵ Niet alleen zou een dergelijk

²⁸ De initiatieven op het niveau van de OESO binnen de indirecte belastingen spitsen zich in belangrijke mate toe op de rol van digitale platformen bij het verzekeren van de naleving van de verplichtingen inzake btw (zie OESO, *The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 87 p.; OESO, *The Impact of the Growth of the Sharing and Gig Economy on VAT/GST Policy and Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2021).

²⁹ OESO, *Forum on Tax Administration. Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 20-21.

³⁰ OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum on Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2019.

³¹ OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum on Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 36, nr. 66-67.

³² OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum on Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 36, nr. 68-69.

³³ In het rapport wordt ook de mogelijkheid geopperd een verbod te introduceren voor verkopers om een platform te gebruiken wanneer bezorgdheden bestaan over het verzekeren van de naleving van fiscale verplichtingen verbonden aan activiteiten op het platform. Een dergelijk verbod zou opgeheven kunnen worden wanneer het platform voldoende fysieke aanwezigheid heeft in de desbetreffende jurisdictie. Het rapport erkent dat het afdwingen van een dergelijk verbod een moeilijke aangelegenheid is, waardoor niet de details en modaliteiten niet verder onderzocht werden (OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum on Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 39, nr. 84-86).

³⁴ OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum on Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 37, nr. 75 et seq.

³⁵ OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum on Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 38, nr. 78 et seq.

systeem de fiscale administratie over informatie doen beschikken die het, al dan niet op automatische wijze³⁶, kan doen resulteren in de belastingheffing van de gebruikers van het platform, maar ook de verkopers zelf zouden minder geneigd zijn om hun fiscale verplichtingen doelbewust niet na te leven. De basisarchitectuur van dit systeem bestaat volgens het rapport in de duidelijke redactie van de informatie die door het platform verzameld moet worden en de verplichtingen die op het platform rusten om de juistheid en volledigheid van de informatie te verifiëren. Voortbouwend op de kenmerken van de digitale (platform-)economie benadrukt het rapport het belang van de uitwisseling van informatie opdat de fiscale administratie die belang heeft bij het bekomen van de informatie deze inlichtingen ook effectief bekomt en ermee aan de slag kan.³⁷

7. De uitwisseling van informatie. – Voortbouwend op het verkennende beleidsmatige onderzoek van het Forum on Tax Administration werd in de jaren volgend op de gepubliceerde rapporten verder nagedacht over de meest geëigende piste om de uitdagingen van de digitale platformeconomie in het algemeen en de *sharing and gig* economie in het bijzonder aan te pakken. Al snel werd duidelijk dat het introduceren van bepaalde informatieverplichtingen voor de exploitanten van digitale platformen in combinatie met de uitwisseling van deze informatie met de relevante belastingadministraties als een valabele beleidsoptie beschouwd werd. Dit bleek ook uit de praktijken van een aantal jurisdicties die reeds rapporteringsverplichtingen voor platformen hadden ingevoerd. Een en ander werd concreet wanneer de OESO in de zomer van 2020 de modelregels voor rapportage door platformoperatoren binnen de *sharing and gig economy* publiceerde.³⁸ In essentie beogen de regels fiscale fraude tegen te gaan door platformoperatoren die bepaalde transacties tussen kopers en verkopers faciliteren zorgvuldigheids- en rapportageverplichtingen op te leggen. De uniforme modelregels beogen daarnaast de nadelige gevolgen van het bestaan van verschillende regimes binnen de individuele jurisdicties tegen te gaan.³⁹ Het betreft een beproefd recept dat qua architectuur nauw aansluit bij de verplichtingen voor financiële instellingen die voortvloeien uit de *common reporting standard* (CRS).⁴⁰ De regels moeten de naleving door verkopers van hun fiscale verplichtingen faciliteren en moeten de administratieve kosten voor de fiscale administratie en de nalevingskosten voor de belastingplichtigen doen afnemen.⁴¹ De modelvoorschriften suggereren de introductie van rapportageverplichtingen in bepaalde sectoren die gekenmerkt worden door een hoger risico op niet-naleving van fiscale wetgeving omwille van hun schaal, het gegenereerde inkomen en de winstmarges van de verkopers.⁴²

³⁶ In lijn met de algemene digitalisering van de fiscale administratie benadrukt het rapport het mogelijke gebruik van de verkregen data in vooraf ingevulde belastingaangiften, een systeem dat ook binnen de Belgische inkomstenbelastingen bestaat en de nalevingskosten voor belastingplichtigen poogt te verlagen (het zij evenwel opgemerkt dat de belastingplichtige nog steeds verantwoordelijk blijft voor de volledigheid en de juistheid van de door de administratie vooraf ingevulde inlichtingen).

³⁷ OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers*. Forum on Tax Administration, Parijs, OECD Publishing, 2019, 39, nr. 89.

³⁸ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 38 p.

³⁹ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 3.

⁴⁰ OESO, *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters*, Parijs, OECD Publishing, 2014, 311 p (zie hieromtrent P. RADCLIFFE, "The OECD's Common Reporting Standard. The Next Step in the Global Fight Against Tax Evasion", *Derivatives and Financial Instruments* 2014, vol. 16(4) 160-169; N. ENGEL-KAZEMI en V. WÖHRER, "Der Gemeinsame Meldestandard der OECD" in M. LANG en P. HAUNOLD (eds.), *Transparenz. Eine neue Ära im Steuerrecht in Schriftenreihe zum Internationalen Steuerrecht Band 96*, Wenen, Linde Verlag, 2016, 47-80).

⁴¹ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 7.

⁴² OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 8.

Initieel ging het om de verhuur van onroerende goederen en ‘persoonlijke dienstverlening’, waaronder transport- en leveringsdiensten verstaan moesten worden.⁴³ Door de rapportageverplichtingen te beperken tot deze sectoren wenste de OESO de balans te bewaren tussen de hoeveelheid informatie die de fiscale administratie moet verwerken en de lasten die aan de exploitanten van digitale platformen opgelegd worden. Het initiële rapport erkende evenwel dat de digitale economie aan snelle veranderingen onderhevig is, waardoor het niet uitgesloten zou zijn dat het toepassingsgebied van de modelregels in de toekomst uitgebreid zou worden. De OESO voegde de daad bij het woord en breidde middels de publicatie van het International Exchange Framework⁴⁴ (2021)⁴⁵ het toepassingsgebied van de modelregels uit met een optionele regeling voor de verkoop van goederen en de verhuur van transportmiddelen. Hiermee wenste de OESO tegemoet te komen aan de wensen van een aantal rechtsgebieden. De modelregels van de OESO hebben (in theorie) geen bindende waarde, maar moeten een instrument vormen waarmee nationale (of supranationale) wetgevers aan de slag kunnen. De modelregels vertolken dan ook een belangrijke rol gedurende het wetgevende werk op het niveau van de Europese Unie.

8. Structuur van de modelregels. – Omwille van het belang van de OESO-modelregels, vormt een schets van hun algemene structuur een geschikte introductie tot de regels en verplichtingen waarmee platformexploitanten vandaag geconfronteerd worden. De modelregels bestaan in essentie uit vijf luiken die gezamenlijk een coherent geheel moeten vormen. Een eerste luik bevat naast een aantal essentiële begripsverduidelijkingen en definities een overzicht van de activiteiten die aan rapportage onderworpen zijn. Het tweede luik introduceert de zorgvuldigheidsverplichtingen (*‘due diligence’* verplichtingen) die platformoperatoren moeten naleven om de verkopers op het platform te identificeren. Het derde luik van de modelregels zet de (inhoud en modaliteiten) van de rapporteringsverplichting ten aanzien van de bevoegde autoriteit uiteen. Een finaal luik is erop gericht richtsnoeren te verlenen aan jurisdicties met betrekking tot de effectieve implementatie van de regels en de naleving ervan door de onderworpen platformoperatoren. Om de praktische uitvoering van de modelregels te faciliteren en uniformiteit na te streven, introduceerde de OESO tevens een gestandaardiseerd IT-formaat (in XML-vorm) met toelichting⁴⁶, dat de elektronische rapportage en automatische uitwisseling van informatie door de bevoegde autoriteiten moet toelaten. Als aanvulling op de modelregels publiceerde de OESO een gedragscode⁴⁷. Deze gedragscode is bedoeld als aanvulling op de modelregels voor verkopers in de *sharing and gig economy* die geen rapportageverplichting hebben onder de bestaande modelregels. Dit is bijvoorbeeld het geval omdat de transacties van die verkopers buiten het materiële toepassingsgebied vallen of omdat het desbetreffende rechtsgebied de modelregels nog niet heeft geïmplementeerd.

⁴³ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 8.

⁴⁴ OESO, *Model Reporting Rules for Digital Platforms. International Exchange Framework and Optional Module for Sale of Goods*, Parijs, OECD Publishing, 2021, 20 p.

⁴⁵ Sinds de publicatie van de modelregels inzake rapportage door digitale platformen werd in de schoot van de OESO een internationaal raamwerk ontwikkeld, de ‘Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Information on Income Derived through Digital Platforms’ (‘DPI MCAA’), dat de automatische uitwisseling van informatie tussen de administratie van de staat waarin het platform gevestigd is en de jurisdicties waarin de verkopers gevestigd zijn moet regelen.

⁴⁶ OESO, *Model Rules for Reporting by Digital Platform Operators XML Schema: User Guide for Tax Administrations*, Parijs, OECD Publishing, 2022, 49 p.

⁴⁷ OESO, *Forum on Tax Administration. Code of Conduct: Co-operation between tax administrations and sharing and gig economy platforms*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 6 p.

§2. Europese Unie

9. Directe en indirecte belastingen. – De Europese Commissie is zich zowel bewust van de voordelen van online platforms voor de digitale maatschappij⁴⁸ als van de uitdagingen die hiermee gepaard gaan. Op het niveau van de Europese Unie wordt dan ook al langer onderzoek verricht naar (oplossingen voor) de (fiscale) uitdagingen die met de digitale economie gepaard gaan. Hierbij wordt niet alleen stilgestaan bij de belastingheffing van de digitale platformen zelf⁴⁹, maar ook bij de uitdagingen over de belasting van verkopers actief op digitale platformen. Deze uitdagingen manifesteren zich op het vlak van de directe en de indirecte belastingen. Het bewustzijn op het Europese niveau heeft aanleiding gegeven tot een aantal concrete wetgevende initiatieven. Het wetgevende kader dat het voorwerp vormt van deze bespreking behoort daartoe. Het vervolg van deze titel gaat ten eerste, bij wijze van regulatoire achtergrond, in op de totstandkoming van het Europese kader dat zich hoofdzakelijk binnen de directe belastingen situeert.⁵⁰ Ten tweede wordt, bij wijze van excursie, een kort overzicht verschaft van de fiscale initiatieven op het vlak van de indirecte belastingen. Beide facetten zijn immers nauw verbonden met elkaar en kunnen in bepaalde omstandigheden bepaalde overlappingsen vertonen. De rode draad doorheen het optreden van de Europese Commissie vertrekt vanuit het aanwenden van de centrale rol waarin digitale platformen zich bevinden en de informatie waarover zij beschikken.

a. Directe belastingen

10. Europese vestigingsbijstand en de Bijstandsrichtlijn. – De hindernissen waarmee overheden geconfronteerd worden bij het belasten van de verkopers die op een digitaal platform opereren

⁴⁸ EUROPESE COMMISSIE, Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's. Online platforms en de digitale eengemaakte markt. Kansen en uitdagingen voor Europa, Brussel, Europese Commissie, COM(2016)288.

⁴⁹ Een van de meest uitdagende problemen op het vlak van de digitale economie betreft de belasting van digitale ondernemingen, die het, omwille van hun bedrijfsmodel en hun digitale aanwezigheid, niet evident maken om de klassieke fiscale regels op het vlak van de directe en de indirecte belastingen toe te passen. De zichtbaarheid van deze problematiek werd bovendien versterkt door de onthulling van een aantal schandalen omtrent structuren van agressieve belastingplanning van bepaalde digitale ondernemingen (EUROPEES PARLEMENT, *Tax Challenges in the Digital Economy* (studie uitgevoerd in opdracht van het TAXE Comité van het Europees Parlement), Brussel, Directorate General for Internal Policies. Policy Departement A: Economic and Scientific Policy, 2016, 91 p.). Dit verhoogde bewustzijn was de rechtstreekse aanleiding voor de publicatie van twee wetgevende voorstellen van de Europese Commissie in 2018. Een eerste voorstel betrof de zogenaamde 'aanmerkelijke digitale aanwezigheid' (EUROPESE COMMISSIE, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels betreffende de vennootschapsbelasting op een aanmerkelijke digitale aanwezigheid, Brussel, Europese Commissie, COM(2018)147), een tweede voorstel spitste zich toe op de introductie van een 'digitaal dienstenbelasting' (EUROPESE COMMISSIE, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van een digitaal dienstenbelasting op inkomsten uit de levering van bepaalde digitale diensten, Brussel, Europese Commissie, COM(2018)148). Beide voorstellen werden evenwel niet aangenomen. Het voornemen van de Europese Commissie in 2020 om een 'digital levy' te introduceren heeft nooit de vorm aangenomen van een concreet Commissievoorstel. Het werk op het vlak van de OESO inzake de 'Two Pillar Approach' lijkt de introductie op het Europese niveau van een 'digital levy' definitief in het verleden geplaatst te hebben.

⁵⁰ Deze traditionele tweesplitsing moet evenwel genuanceerd worden gelet op de mogelijke aanwending van inlichtingen bekomen in het kader van de mechanismen die traditioneel als behorende onder de directe belastingen gecatalogeerd worden voor doeleinden inzake de indirecte belastingen (*infra*, nr. 105).

vormden de rechtstreekse aanleiding voor een voorlopig⁵¹ laatste wijziging van de Europese Bijstandsrichtlijn⁵². Dit instrument dicteert de fundamenteën van de Europese vestigingsbijstand inzake directe belastingen en bouwt voort op de Europese fundamenteën die middels de Richtlijn Wederzijdse Bijstand⁵³ gelegd werden. Hoewel de richtlijn diverse vormen van vestigingsbijstand regelt⁵⁴, vormt de automatische uitwisseling van gegevens tussen de Europese lidstaten ongetwijfeld het kabinetsstuk van de Bijstandsrichtlijn. Het toepassingsgebied van deze automatische gegevensuitwisseling was initieel relatief beperkt⁵⁵, maar is de laatste jaren onder invloed van verschillende maatschappelijke tendensen (en bepaalde schandalen) exponentieel uitgebreid door de Bijstandsrichtlijn verschillende malen te wijzigen.

11. Digitale platformoperatoren en vestigingsbijstand. – Om tegemoet te komen aan de uitdagingen van de digitale (platform-)economie formuleerde de Europese Commissie een voorstel⁵⁶ dat het toepassingsgebied van de automatische gegevensuitwisseling binnen de Bijstandsrichtlijn moest verruimen. Dit voorstel kaderde binnen de herstelstrategie van de Europese Commissie en de algemene strijd tegen belastingontduiking en -ontwijking⁵⁷, en resulteerde in de zesde en meest

⁵¹ Op het einde van 2022 introduceerde de Europese Commissie een voorstel om het toepassingsgebied van de automatische uitwisseling van informatie binnen de Bijstandsrichtlijn andermaal uit te breiden met informatie gerelateerd aan transacties met bepaalde cryptoactiva. Het regime is gelijkaardig aan de bestaande zorgvuldigheids- en rapportageverplichtingen die op financiële instellingen rusten. Voorts wenst de Commissie met het voorstel de bestaande automatische uitwisseling van voorafgaande grensoverschrijdende rulings en voorafgaande verrekenprijfsafspraken (geïntroduceerd door middel van Richtlijn (EU) 2015/2376 van de Raad van 8 december 2015 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplicht automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, *Pb.L.* 18 december 2015, afl. 332, 1) te wijzigen opdat ook informatie omtrent de zogenaamde ‘*high-net-worth*’ individuen uitgewisseld wordt tussen de Europese lidstaten (zie EUROPESE COMMISSIE, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, Brussel, Europese Commissie, 2022, COM(2022)707, 60 p., zie hieromtrent O. POPA en C. VALERIO, “The (Most Recent) Proposal for an EU Directive to Amend the Rules on Administrative Cooperation in the Field of Taxation (DAC8)”, *European Taxation* 2023, vol. 63(2/3), 115-118). Daarnaast gaat de introductie van het voorstel van de Europese Commissie inzake de bestrijding van het misbruik van lege entiteiten voor oneigenlijke belastingdoeleinden (‘Unshell’) gepaard met een aanpassing van de Bijstandsrichtlijn zodat informatie omtrent lege entiteiten gedeeld kan worden onder de verschillende Europese lidstaten (zie EUROPESE COMMISSIE, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels ter voorkoming van misbruik van lege entiteiten voor belastingdoeleinden en tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU, Brussel, Europese Commissie, COM(2021)565).

⁵² Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG, *Pb.L.* 11 maart 2011, afl. 64, 1.

⁵³ Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen, *Pb.L.* 27 december 1977, afl. 336, 15.

⁵⁴ Zie hieromtrent *in extenso* M. DELANOTE en L. VANNESTE, *Internationale Fiscale Procedure*, Brugge, Die Keure, 2023, 13-113; X. OBERSON, *International Exchange of Information in Tax Matters. Towards Global Transparency in Elgar Tax Law and Practice Series*, Cheltenham, Edward Elgar Publishing, 2023, 416 p.

⁵⁵ De automatische uitwisseling van bepaalde (financiële) inlichtingen maakte nog voor de afkondiging van de Bijstandsrichtlijn zijn intrede binnen de Europese rechtsorde middels de zogenaamde ‘Spaarrichtlijn’ (Richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, *Pb.L.* 26 juni 2003, afl. 157, 38, zie hieromtrent D. COVELIERS, “Belgisch Regime van Informatie-uitwisseling van rentebetalingen onder de Spaarrichtlijn” in L. MAES, H. DE CNIJF en L. DE BROECK (eds.), *Fiscaal Praktijkboek Directe Belastingen 2010-2011. Fiscale Nieuwigheden Praktisch Bekeken*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2010, 189-220).

⁵⁶ EUROPESE COMMISSIE, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, Brussel, Europese Commissie, 2020, COM(2020)314, 53 p.

⁵⁷ EUROPESE COMMISSIE, Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad. Actieplan voor billijke en eenvoudige belastingheffing ter ondersteuning van de herstelstrategie, Brussel, Europese Commissie,

actuele uitbreiding van de Bijstandsrichtlijn, die algemeen bekend staat als de DAC7-Richtlijn⁵⁸. Hoewel de belastingadministraties binnen de Unie reeds over bepaalde instrumenten beschikten om informatie over (transacties op) digitale platformen te bekomen, en deze instrumenten middels de DAC7-Richtlijn verder gestroomlijnd werden⁵⁹, vormt de introductie van de automatische gegevensuitwisseling als meest doorgedreven vorm van vestigingsbijstand de belangrijkste evolutie.⁶⁰ Deze bestaande vormen van vestigingsbijstand, zoals de uitwisseling van informatie op verzoek⁶¹, zijn immers in mindere mate efficiënt om de effectieve belastingheffing van verkopers op digitale platformen te realiseren.⁶² Een belangrijke beperking verbonden aan de uitwisseling van informatie op verzoek bestaat erin dat het verzoek betrekking moet hebben op inlichtingen die ‘naar verwachting van belang’⁶³ kunnen zijn en betrekking hebben op een welbepaalde belastingplichtige of verrichting, waardoor de zogenaamde phishing expedities niet toegelaten zijn.⁶⁴ Voorts gaat ook het formuleren van een ‘groepsverzoek’, dat betrekking heeft op een groep belastingplichtigen die niet individueel kunnen worden geïdentificeerd, maar die worden beschreven aan de hand van een gemeenschappelijke reeks kenmerken, gepaard met praktische uitdagingen. Het voorwerp van zo’n verzoek zal immers steeds voldoende scherp gedefinieerd moet worden zodat er opnieuw geen sprake is van een phishing expeditie.⁶⁵ Hoewel ook deze vorm van vestigingsbijstand door de DAC7-Richtlijn

2020, COM(2020)312, 19 p.; EUROPESE COMMISSIE, Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad over goed fiscaal bestuur in de EU en daarbuiten, Brussel, Europese Commissie, 2020, COM(2020)313, 19 p.

⁵⁸ Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Pb.L.* 25 maart 2021, afl. 104, 1.

⁵⁹ De DAC7-Richtlijn introduceert tevens een wettelijk kader voor gezamenlijke audits (zie hieromtrent L. VANNESTE en M. DELANOTE, “DAC7: een (nieuw) juridisch kader voor gezamenlijke audits in Europese context”, *TFR* 2022, afl. 627, 783-793).

⁶⁰ OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum on Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 40, nr. 91.

⁶¹ Art. 3(8) Bijstandsrichtlijn omschrijft de uitwisseling van informatie op verzoek als volgt “*de uitwisseling van inlichtingen in antwoord op een verzoek van de verzoekende lidstaat aan de aangezochte lidstaat met betrekking tot een specifiek geval*”.

⁶² OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum on Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 39, nr. 90.

⁶³ De onduidelijkheden die bestaan met betrekking tot de interpretatie van de vereiste dat de gegevens die opgevraagd worden ‘naar verwachting van belang’ moeten zijn voor de belastingheffing vormden reeds herhaaldelijk het voorwerp van een uitspraak van het Europese Hof van Justitie. Omwille van deze interpretatieproblemen wordt de toepassing van deze vorm van vestigingsbijstand dan ook complexer voor de overheid. Om aan deze problemen tegemoet te komen en de vestigingsbijstand tussen de Europese lidstaten gestroomlijnder te maken heeft de Europese Commissie middels de DAC7-Richtlijn duidelijkheid pogen te introduceren wat het begrip ‘verwacht belang’ betreft, door art. 5bis aan de Bijstandsrichtlijn toe te voegen. Het eerste lid van deze bepaling stelt, “[w]at een in artikel 5 bedoeld verzoek [betreft] zijn de verzochte inlichtingen van verwacht belang indien op het ogenblik van het verzoek de verzoekende autoriteit van oordeel is dat er overeenkomstig haar nationale wetgeving een redelijke mogelijkheid bestaat dat de verzochte inlichtingen van belang zullen zijn voor de belastingaangelegenheden van één of meer belastingplichtigen, hetzij bij naam geïdentificeerd of anderszins, en het verzoek gerechtvaardigd is voor de doeleinden van het onderzoek.”

⁶⁴ M. DELANOTE en L. VANNESTE, *Internationale Fiscale Procedure*, Brugge, Die Keure, 2023, 34, nr. 26.

⁶⁵ OESO, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers. Forum on Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2019, 39, nr. 90.

geïntroduceerd werd⁶⁶, dienen de fiscale administraties rekening te houden met het toepasselijke juridische kader dat willekeur poogt te vermijden en bepaalde voorwaarden introduceert.⁶⁷

12. Automatische uitwisseling binnen de Unie. – Omdat het Commissievoorstel gelijktijdig behandeld werd met de OESO-modelregels die hierboven toegelicht werden, hoeft het niet te verbazen dat de DAC7-Richtlijn en de modelregels belangrijke gelijkenissen met elkaar vertonen.⁶⁸ De rode draad doorheen het Commissievoorstel bestaat er dan ook eveneens in een beroep te doen op de uniek positie waarin platformoperatoren zich bevinden om de informatie-asymmetrie⁶⁹ tussen de belastingplichtige en de overheid te remediëren en zo tegemoet te komen aan de fiscale uitdagingen die de digitale platformeconomie met zich meebrengt.⁷⁰ Net zoals de OESO-modelregels worden bepaalde platformexploitanten verplicht om zorgvuldigheids- en rapportageverplichtingen na te leven. De bedoeling bestaat erin de gerapporteerde informatie uit te wisselen met de lidstaat waarin de desbetreffende verkoper fiscaal inwoner is. De Europese Commissie was van oordeel dat een Europees reglementair geharmoniseerd kader essentieel was om een effectieve strijd tegen belastingontduiking te realiseren, in het bijzonder gelet op het grensoverschrijdende karakter van de digitale platformeconomie.⁷¹ De creatie van uniformiteit vormt net zoals binnen de OESO-modelregels een essentiële component. De Europese Commissie was immers van oordeel dat de creatie van verschillende nationale wettelijke kaders die verplichtingen voor platformexploitanten introduceerden negatieve gevolgen zou hebben voor de creatie van een eengemaakte Europese markt.⁷² Verschillende lidstaten hadden immers, mede onder invloed van het werk van de OESO en de gepubliceerde

⁶⁶ Zie considerans 4 DAC7-Richtlijn, *“Soms moeten verzoeken om inlichtingen worden behandeld met betrekking tot groepen belastingplichtigen die niet individueel kunnen worden geïdentificeerd, en het verwachte belang van de gevraagde inlichtingen kan dan alleen worden beschreven op basis van een gemeenschappelijke reeks kenmerken. In het licht hiervan moeten de belastingdiensten groepsverzoeken om inlichtingen blijven gebruiken binnen een duidelijk juridisch kader.”* Zie tevens de toelichting bij het DAC7-voorstel, *“De praktische ervaring van de belastingdiensten heeft uitgewezen dat er soms behoefte is aan verzoeken om inlichtingen in verband met groepen van belastingplichtigen die niet individueel kunnen worden geïdentificeerd, maar slechts aan de hand van een gemeenschappelijke reeks kenmerken kunnen worden beschreven. In het licht hiervan is het noodzakelijk de belastingdiensten in de mogelijkheid te stellen een groepsverzoek om inlichtingen te doen.”* (zie EUROPESE COMMISSIE, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, Brussel, Europese Commissie, 2020, COM(2020)314, 18).

⁶⁷ Art. 5bis (3) Bijstandsrichtlijn.

⁶⁸ Beide kaders zijn evenwel niet identiek, zie G. BERETTA, *“The New Rules for Reporting by Sharing and Gig Economy Platforms Under the OECD and EU Initiatives”*, *EC Tax Review* 2021, vol. 30(1), 31-38.

⁶⁹ EUROPEES PARLEMENT, Report on Financial Crimes, Tax Evasion and Tax Avoidance, Brussel, Europees Parlement, 2019, 2018/2121(INI); zie eveneens Considerans 9, DAC7-Richtlijn, *“De platformexploitanten zijn beter in staat om de noodzakelijke inlichtingen te verzamelen en te verifiëren met betrekking tot alle verkopers die werkzaam zijn op en gebruikmaken van een specifiek digitaal platform.”*

⁷⁰ EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Tax Fraud and Evasion: better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Brussel, Europese Commissie, 2020, SWD(2020)131, 5.

⁷¹ EUROPESE COMMISSIE, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, Brussel, Europese Commissie, 2020, COM(2020)314, 5-6.

⁷² EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Tax Fraud and Evasion: better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Brussel, Europese Commissie, 2020, SWD(2020)131, 94.

modelregels, al regels geïntroduceerd.⁷³ Tot deze groep behoorde ook de Belgische wetgever, die in afwachting van een eengemaakt Europees wettelijk kader al de vlucht vooruit nam en platformexploitanten bepaalde verplichtingen had opgelegd in navolging van een reeds bestaande ‘administratieve regel’ (*infra*, nr. 26 *et seq.*). Omdat het personele en materiële toepassingsgebied, alsook de mate waarin de regels over een bindend karakter beschikten, van deze verschillende wettelijke kaders verschilden naargelang de lidstaat, achtte de Commissie het opportuun om toe te werken tot een uniform Europeesrechtelijk kader.⁷⁴

b. Indirecte belastingen

13. BTW en de digitale platformeconomie. – Het optreden van de Europese Unie binnen de digitale platformeconomie is niet beperkt gebleven tot de uitbreiding van de Bijstandsrichtlijn. Hoewel het niet de ambitie van deze bijdrage is om op gedetailleerde wijze in te gaan op welke wijze de Uniewetgever op het vlak van de indirecte belastingen maatregelen heeft genomen die betrekking hebben op de digitale platformeconomie, wordt hieronder een beknopt overzicht gegeven van de regulatoire tendensen. Vanuit het perspectief van deze bijdrage situeert het belang van dit overzicht zich hoofdzakelijk in de mogelijke overlapping van deze maatregelen met de besproken rapporteringsplicht voor digitale platformen geïntroduceerd door de DAC7-Richtlijn. Het is immers mogelijk dat een digitaal platform zich onder het personele toepassingsgebied van meerdere regels bevindt.

14. Regime van de ‘veronderstelde leverancier’. – Als ‘centraliserende’ maatregel, waarbij de Europese normgever de verschuldigde gebruiksbelasting wenst te heffen bij centrale actoren die geacht worden minder incentive te hebben om hun verplichtingen niet na te leven, heeft de Uniewetgever een aantal regelen geïntroduceerd die gebaseerd zijn op het regime van de ‘veronderstelde leverancier’. Sinds 1 januari 2015 zijn platformen verantwoordelijk voor de betaling van btw op bepaalde diensten die in de verhouding tussen onderneming en consument verricht worden.⁷⁵ Deze verplichtingen rusten op de leveranciers van telecommunicatie-, omroep- en langs de elektronische weg verrichte diensten. Wanneer men dergelijke elektronische diensten via (onder meer) een platform verricht, wordt dat platform geacht in eigen naam te handelen en moet het de btw-plicht voldoen. Als gevolg van het ‘btw e-commercepakket’ van de Europese Commissie

⁷³ De effectenbeoordeling uitgevoerd door de Europese Commissie bracht in kaart dat 12 lidstaten van de Europese Unie al wettelijke of administratieve praktijken geïntroduceerd hadden die exploitanten van digitale platforms verplichtten om informatie over de verkopers actief op het platform aan de fiscale administratie over te maken. Andere lidstaten waren op het moment van het Commissievoorstel voornemens om een wettelijk regime te introduceren (EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Tax Fraud and Evasion: better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Brussel, Europese Commissie, 2020, SWD(2020)131, 94-96).

⁷⁴ EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Tax Fraud and Evasion: better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Brussel, Europese Commissie, 2020, SWD(2020)131, 94 (zie eveneens considerans 7, DAC7-Richtlijn, “[...] Tegelijkertijd hebben sommige lidstaten een eenzijdige rapportageverplichting ingevoerd, die een extra administratieve last voor de platformexploitanten betekent aangezien zij veel nationale rapportagenormen moeten naleven. Het is daarom essentieel dat een uniforme rapportageverplichting wordt ingevoerd die overal in de interne markt zou gelden.”)

⁷⁵ Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft de plaats van een dienst, *Pb.L.* 26 oktober 2013, afl. 284, 1.

(bestaande uit twee richtlijnen⁷⁶ en twee verordeningen⁷⁷), dat een onderdeel vormt van haar 'strategie voor een digitale eengemaakte markt'⁷⁸, werd dit regime van de veronderstelde leverancier uitgebreid. Deze uitbreiding was onder meer ingegeven door de erkenning van de centrale rol van exploitanten van digitale platformen als 'verbindende facto' tussen kopers en verkopers. Als gevolg van de centralisatie van informatie bij deze actoren, bieden zij interessante opportuniteiten voor de belastingheffing.⁷⁹ Sinds 1 juli 2021 waren platformen in bepaalde situaties ook verantwoordelijk voor de betaling van btw op de leveringen van goederen in de verhouding tussen een onderneming en een consument.⁸⁰ Het wetgevend ingrijpen introduceerde ook bepaalde rapporteringsverplichtingen voor platformen.

15. VAT in the Digital Age. – In het najaar van 2022 heeft de Europese Commissie in het kader van 'btw in het digitale tijdperk-wetgevingspakket' een voorstel⁸¹ geïntroduceerd dat (onder meer⁸²) bepaalde bepalingen die uitgaan van het principe van de veronderstelde leverancier wensen in te

⁷⁶ Richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG en Richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkopen van goederen, *Pb.L.* 29 december 2017, afl. 348, 1 (deze richtlijn werd in de Belgische rechtsorde omgezet door middel van de wet van 11 februari 2019 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde met betrekking tot de behandeling vouchers en de bijzondere regelingen voor telecommunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten of elektrische diensten verricht voor niet-belastingplichtigen (*BS* 22 februari 2019) en de wet van 2 april 2021 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de regeling betreft die van toepassing is op afstandsverkopen van goederen en op bepaalde leveringen van goederen en diensten (*BS* 13 april 2021); Richtlijn 2019/1995 van de Raad van 21 november 2019 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EU wat betreft de bepalingen inzake afstandsverkopen en bepaalde binnenlandse leveringen van goederen, *Pb.L.* 2 december 2019, afl. 310, 1 (deze richtlijn werd in de Belgische rechtsorde omgezet door middel van de wet van 2 april 2021 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de regeling betreft die van toepassing is op afstandsverkopen van goederen en op bepaalde leveringen van goederen en diensten (*BS* 13 april 2021).

⁷⁷ Uitvoeringsverordening (EU) 2017/2459 van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 29 december 2017, afl. 348, 21 en Uitvoeringsverordening (EU) 2019/2026 van de Raad van 21 november 2019 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 wat betreft door elektronische interfaces gefaciliteerde leveringen van goederen of diensten en de bijzondere regeling voor belastingplichtigen die diensten voor niet-belastingplichtigen, afstandsverkopen van goederen en bepaalde binnenlandse goederenleveringen verrichten, *Pb.L.* 4 december 2019, afl. 313, 14.

⁷⁸ EUROPESE COMMISSIE, Mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement, de Raad, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio's. Strategie voor een digitale eengemaakte markt voor Europa, Brussel, Europese Commissie, 2015, COM(2015)192.

⁷⁹ Zie e.g. M. LAMENSCH, "The Role of Marketplaces in Taxing B2C Supplies" in M. LANG, P. PISTONE, A. RUST, J. SCHUCH, C. STARINGER en P. PILLET (eds.), *CJEU. Recent Developments in Value Added Tax 2018 in Series on International Tax Law*, Wenen, Linde Verlag, 2019, 51-78; V. BENDLINGER en T. ECKER, "Die Rolle von Plattformen im E-Commerce. Plattformen und Ihre Umsatzsteuerlichen Pflichten" in M. ACHATZ, M. TRUMPEL en T. BIEBER (eds.), *Neuerungen bei Innergemeinschaftlichen Umsätzen*, Wenen, Linde Verlag, 2020, 167-254.

⁸⁰ Zie voor een uitgebreide uiteenzetting en analyse van de verplichtingen e.g. O. ZUGMAIER en M. OLDIGES, "Elektronische Marktplätze haften für Umsatzsteuerausfälle. Richtliche Beurteilung der Neuregelungen und Rechtsschutz des Onlinehändlers", *Deutsches Steuerrecht* 2019, vol. 57(1/2), 15-22; M. LAMENSCH, M. MERKX, J. LOCK en A. JANSSEN, "New EU VAT-Related Obligations for E-Commerce Platforms Worldwide: A Qualitative Impact Assessment", *World Tax Journal* 2021, vol. 13(3), 441-479.

⁸¹ EUROPESE COMMISSIE, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de btw-regels voor het digitale tijdperk, Brussel, Europese Commissie, 2022, COM(2022)701, 59 p.

⁸² Zie *in extenso* M. MERKX, J. GRUSON, N. VERBAAN en B. VAN DER DOEF, "VAT in the Digital Age Package: Viva la ViDA or Livin' la ViDA Loca?", *EC Tax Review* 2023, vol. 32(3), 127-141; M. OLDIGES, "VAT in the Digital Age". Richtlinienentwurf mit weitreichenden Änderungen für digitale Plattformen", *Deutsches Steuerrecht* 2023, vol. 61(17), 874-877.

voeren.⁸³ Met het voorstel wenst de Commissie ook duidelijkheid te scheppen in de wijze waarop de plaatsbepalingsregels toegepast moeten worden. De dienstverlener zou vanaf 1 januari 2025 geacht worden de dienst voor het platform te hebben verricht, waarna het platform op zijn beurt geacht wordt de dienst te verrichten voor de effectieve dienstafnemer.⁸⁴ Het gevolg hiervan bestaat erin dat het platform verantwoordelijk zal zijn voor de betaling van de btw en niet de dienstverlener wanneer hun gebruikers dat niet doen, bijvoorbeeld omdat zij een kleine onderneming of een individuele aanbieder zijn.⁸⁵ Het plan bestaat erin dit regime in te voeren in specifieke dienstensectoren. Het gaat in het bijzonder om de sectoren personenvervoer en accommodatie⁸⁶. Er kan alvast opgemerkt worden dat platforms binnen deze sectoren mogelijk ook onderworpen zijn aan de rapportageverplichtingen geïntroduceerd door de DAC7-Richtlijn. Met de introductie van deze nieuwe regels wenst de Europese Commissie een gelijk speelveld te introduceren voor de verschillende marktparticipanten. De Commissie stelt immers vast dat particulieren en kleine bedrijven via digitale platforms hun btw-vrije diensten⁸⁷ kunnen aanbieden en dankzij de schaalvoordelen en de netwerkeffecten rechtstreeks in concurrentie kunnen treden met traditionele dienstverleners die geregistreerd zijn voor btw-doeleinden.⁸⁸ Het is bijvoorbeeld mogelijk dat een ‘traditioneel hotelketen’ in concurrentie moet treden met accommodatie-aanbiedingen die geen btw in rekening brengen over hun diensten. Om de proportionaliteit van de regeling te waarborgen, heeft het voorstel van de Commissie louter betrekking op de sectoren waarin de concurrentieverstorende effecten het meest voorkomen en die grootste ‘ecosysteemwaarde’ vertegenwoordigen (en dus leiden tot de grootste verliezen voor de overheid).⁸⁹

B. De Belgische situatie: prelude

16. Materieel en formeel belastingrecht. – De opmars van de digitale platformeconomie en de fiscale uitdagingen die met deze tendens gepaard gaan zijn ook bij de Belgische normgever niet onopgemerkt voorbijgegaan. Als lidstaat van de Europese Unie werd ook België verplicht tot omzetting van de DAC7-richtlijn binnen de nationale rechtsorde. Hoewel de omzetting van deze richtlijn een significante

⁸³ Door middel van de toevoeging van een nieuw artikel 28a aan de btw-Richtlijn (Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006, afl. 347, 1).

⁸⁴ Zie voorgesteld art. 28bis BTW-Richtlijn, “*Niettegenstaande artikel 28 wordt een belastingplichtige die via het gebruik van een elektronische interface, zoals een platform, portaal of soortgelijk middel, kortetermijnverhuur van accommodatie als bedoeld in artikel 135, lid 3, of personenvervoer faciliteert, geacht die diensten zelf te hebben ontvangen en verricht, indien de aanbieder van de diensten een van de volgende personen is [...].*”

⁸⁵ De regels zouden toepassingen vinden indien de aanbieder van de diensten een van de volgende personen is: a) een niet-gevestigde persoon die niet voor btw-doeleinden in een lidstaat is geïdentificeerd; b) een niet-belastingplichtige; c) een belastingplichtige die uitsluitend goederen levert of diensten verricht waarvoor de btw niet aftrekbaar is; d) een niet-belastingplichtige rechtspersoon; e) een belastingplichtige die onder de gemeenschappelijke forfaitaire regeling voor landbouwproducenten valt; f) een belastingplichtige die onder de bijzondere regeling voor kleine ondernemingen valt (zie voorgesteld art. 28bis BTW-Richtlijn).

⁸⁶ Hiertoe wordt artikel 135 btw-richtlijn aangevuld met een derde lid waarbij de ononderbroken verhuur van accommodatie gedurende maximaal 45 dagen, al dan niet met andere daarmee samenhangende diensten, geacht wordt een soortgelijke functie te hebben als het hotelbedrijf.

⁸⁷ Een studie uitgevoerd in opdracht van de Europese Commissie toont aan dat tot 70 % van alle onderliggende leveranciers/dienstverleners die een platform gebruiken, niet voor de btw is geregistreerd (hoewel dit varieert naargelang het soort platform) (zie EUROPESE COMMISSIE, *VAT in the Digital Age. Final Report. II. The VAT Treatment of the Platform Economy* (studie uitgevoerd in opdracht van de Europese Commissie), Brussel, Europese Commissie, 2022, TAXUD/2019/CC/150).

⁸⁸ EUROPESE COMMISSIE, *Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de btw-regels voor het digitale tijdperk*, Brussel, Europese Commissie, 2022, COM(2022)701, 6.

⁸⁹ EUROPESE COMMISSIE, *Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de btw-regels voor het digitale tijdperk*, Brussel, Europese Commissie, 2022, COM(2022)701, 6-7.

wijziging heeft doorgevoerd aan de fiscaal-juridische omkadering van de platformeconomie, waren voordien in welomschreven situaties al een aantal verplichtingen van toepassing op specifieke platformoperatoren. Bepaalde van die verplichtingen zijn tot op vandaag nog steeds van toepassing. Om een volledig verhaal te kunnen schetsen, wordt onder deze titel ingegaan op deze regimes. De kern van de regimes die binnen deze bijdrage verder besproken zullen worden, bestaat erin de fiscale overheden (binnen de Europese Unie) informatie te verschaffen over de belasting van de gebruikers van digitale platformen. Het adagium ‘no taxation without information’ vereist natuurlijk het bestaan van regels van materieel fiscaal recht. Het verzamelen van inlichtingen over transacties die op digitale platformen uitgevoerd worden vereist het bestaan van materieel fiscaalrechtelijke bepalingen die de inkomsten van verkopers actief op digitale platforms belasten. Om ook dit aspect van het verhaal in beeld te brengen, wordt de bespreking van de formele verplichtingen van digitale platforms dan ook voorafgegaan door een beknopt overzicht van de fiscale situatie van verkopers die actief zijn op digitale platformen. Het gaat hierbij niet om de belasting van de digitale platformen zelf.⁹⁰

1. Het materieel fiscaal recht

17. Directe en indirecte belastingen. – De inkomst-genererende activiteiten van verkopers (natuurlijke personen en rechtspersonen) op digitale platformen kunnen vanuit verschillende perspectieven fiscale gevolgen met zich meebrengen. In essentie kan hierbij een onderscheid gemaakt worden tussen de gevolgen die kaderen binnen de directe belastingen en de fiscale consequenties inzake de indirecte belastingen, waarbij de nadruk op de btw gelegd wordt. Het vervolg van deze titel gaat beknopt in op beide luiken die het vervolg van deze bijdrage binnen de juiste fiscale context kunnen plaatsen.

§1. Directe belastingen

18. Algemene taxatiebepalingen. – Wanneer men als verkoper inkomsten verkrijgt als gevolg van activiteiten die op digitale platformen uitgevoerd worden, worden deze inkomsten belast volgens de algemene fiscale regels inzake inkomstenbelastingen.⁹¹ Voor rechtspersonen-verkopers betekent dit dat deze inkomsten in beginsel beschouwd zullen worden als belastbare winst en onderworpen zijn aan de vigerende tarieven binnen de vennootschapsbelasting. Voor natuurlijke personen-verkopers moet een onderscheid gemaakt worden tussen de situatie waarin de inkomsten vergaard worden in het kader van een beroepsactiviteit en wanneer dit niet het geval is. Het bestaan van een beroepsactiviteit veronderstelt volgens de vigerende rechtspraak een geheel van herhaalde, voldoende talrijke en onderling verbonden verrichtingen.⁹² De vraag of er sprake is van een beroepsactiviteit zal steeds een feitenkwestie uitmaken.⁹³ Beroepsinkomsten worden belast aan progressieve aanslagvoeten. Wanneer de inkomsten niet gekwalificeerd kunnen worden als

⁹⁰ De belasting van de inkomsten uit de digitale economie vormen reeds langer het voorwerp van beleidsmatige discussie en wordt zowel op het Europese als het Belgische niveau gekenmerkt door een hobbelig parcours (zie hieromtrent e.g. G. VAN HULLE, V. DE BRABANTER en L. CASSIMON, “De voorlopige belasting op digitale diensten: ‘bezin eer ge begint’”, *Fisc.Act.* 2020, nr. 23, 3-7).

⁹¹ Memorie van toelichting bij het ontwerp van programmawet van 2 juni 2016, *Parl.St.* Kamer 2015-2016, nr. 54-1875/001, 22.

⁹² Zie bijv. Cass. 12 juni 1974, *Bull.Bel.*, nr. 528; Cass. 27 oktober 1983, *FjF* 1884, nr. 104.

⁹³ Memorie van toelichting bij het ontwerp van programmawet van 2 juni 2016, *Parl.St.* Kamer 2015-2016, nr. 54-1875/001, 22, “De kwalificatie als beroepsinkomsten is een feitenbeoordeling, waarbij rekening wordt gehouden met de aard en de frequentie van de verrichte handelingen, hun onderling verband, hun belang en de organisatie die dit vereist, het feit of er al dan niet met geleende kapitaal wordt gewerkt of met andere personen wordt samengewerkt, het feit of het een nevenactiviteit betreft die nauw aansluit bij de hoofdactiviteit, enz...”.

beroepsinkomsten, worden zij als occasionele winsten⁹⁴ in beginsel belast aan 33 % (tenzij de toepassing van de progressieve aanslagvoeten voordeliger is)⁹⁵. Inkomsten die voortkomen uit het normale beheer van een privévermogen zijn dan weer niet belastbaar. De vraag of er sprake is van een normaal beheer van een privévermogen betreft opnieuw een feitenkwestie waarbij vaak veel onduidelijkheden gepaard gaan. Volgens de wetgever kadert de verkoop van kledij of huisraad die niet meer worden gebruikt, in ieder geval binnen een dergelijk normaal beheer.⁹⁶

19. Deeleeconomie. – Een bijzondere categorie van diverse inkomsten die erg relevant is in het kader van de digitale platformeconomie, betreft het regime van toepassing op de inkomsten uit de zogenaamde ‘deeeconomie’. Dit specifieke regime, geïntroduceerd door de Programmawet van 1 juli 2016⁹⁷, belaste inkomsten behaald uit de deeeconomie aan een voordelig tarief (omwille van een verlaagde afzonderlijke aanslagvoet en een forfaitaire kostenaf trek).⁹⁸ Het regime werd geïntroduceerd om inkomsten die vaak aan belastingheffing ontsnappen uit een ‘grijze zone’ halen en particulieren “een duwtje in de rug geven naar het ondernemerschap door hen de kans te geven om met een minimum aan formaliteiten een beperkte activiteit uit te oefenen”.⁹⁹ Het regime betrof winsten en baten die buiten de beroepswerkzaamheid behaald werden uit diensten die particulieren aan andere particulieren leveren door middel van een ‘elektronisch platform’ of ‘peer-to-peer marktplaatsen’. Dit regime werd na de introductie ervan door de wetgever opgenomen binnen een nieuw wetgevend kader¹⁰⁰ dat naast de inkomsten uit de deeeconomie eveneens inkomsten uit verenigingswerk en occasionele diensten tussen burgers behandelt.¹⁰¹ Ten gevolge van een arrest van het Grondwettelijk Hof¹⁰² werden de stelsels inzake het verenigingswerk en de occasionele diensten vernietigd, waardoor de initiële regeling (in gewijzigde vorm) herleefde.¹⁰³ Wetgevend ingrijpen¹⁰⁴ heeft de onduidelijkheden die bestonden na het vernietigingsarrest pogen recht te zetten en het stelsel inzake de deeeconomie herschape(n) tot de ‘platformeconomie’.¹⁰⁵

⁹⁴ Art. 90, lid 1, 1° WIB92 definieert als ‘diverse inkomsten’ de “*winsten of baten, hoe ook genaamd, die zelfs occasioneel of toevallig, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, voortkomen uit enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden, daaronder niet begrepen normale verrichtingen van beheer van een privévermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen.*”

⁹⁵ Art. 171, 1°, a) WIB92.

⁹⁶ Memorie van toelichting bij het ontwerp van programmawet van 2 juni 2016, *Parl.St.* Kamer 2015-2016, nr. 54-1875/001, 22.

⁹⁷ Programmawet van 1 juli 2016, *BS* 4 juli 2016.

⁹⁸ Art. 90, lid 1, 1°bis, j° art. 171, 3°bis WIB92.

⁹⁹ Memorie van toelichting bij het ontwerp van programmawet van 2 juni 2016, *Parl.St.* Kamer 2015-2016, nr. 54-1875/001, 23.

¹⁰⁰ Wet van 18 juli 2018 betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie, *BS* 26 juli 2018.

¹⁰¹ Zie hieromtrent G. VALKENBORG, “Bijklussen en geen belastingen betalen”, *Fisc.Act.* 2019, afl. 2, 6-10; M. WILMS, “Bijverdienste in België. De parafiscale contouren om buiten het reguliere arbeidscircuit te kleuren”, *AFT* 2020, afl. 4, 30-45.

¹⁰² GwH 23 april 2020, nr. 53/2020 (zie hieromtrent F. EERENS, “Onbelast Bijklussen” (noot onder Grondwettelijk Hof 23 april 2020), *TFR* 2020, afl. 585, 642-643; W. DE VISSCHER, “Deeeconomie na arrest Grondwettelijk Hof: fiscus maakt er het beste van”, *Fisc.Act.* 2020, afl. 30, 10-12).

¹⁰³ Zie hieromtrent W. DE VISSCHER, “Deeeconomie na arrest Grondwettelijk Hof: fiscus maakt er het beste van”, *Fisc.Act.* 2020, afl. 30, 10-12.

¹⁰⁴ Wet van 20 december 2020 houdende dringende diverse fiscale en fraudebestrijding bepalingen, *BS* 30 december 2020.

¹⁰⁵ Zie hieromtrent W. DE VISSCHER, “Alles komt terug: het gunststelsel inzake de deeeconomie en verenigingswerk”, *Fisc.Act.* 2021, afl. 1, 10-13.

Onder bepaalde voorwaarden, waaraan op cumulatieve wijze voldaan moet worden¹⁰⁶, kunnen inkomsten uit de platformeconomie als diverse inkomsten gekwalificeerd worden en een voordelig fiscaal regime genieten.¹⁰⁷ Het is daarbij van belang te benadrukken dat het regime enkel betrekking heeft op de levering van diensten, waardoor de verkoop of verhuur van (roerende en onroerende) goederen uitgesloten werd. Ten eerste mogen de diensten uitsluitend verleend worden door natuurlijke personen aan natuurlijke personen die niet handelen in het kader van hun beroepswerkzaamheid. De regeling beoogt dus geen situaties waarin een beroepsbeoefenaar een dienst levert aan zijn eigen klanten.¹⁰⁸ Bij wijze van voorbeeld gaat het volgens de wetgever om situaties die betrekking hebben op het onderhouden van een tuin, het verstellen van kledij of het geven van gitaarles.¹⁰⁹ Ten tweede mogen de diensten uitsluitend verleend worden in het kader van overeenkomsten die tot stand zijn gebracht door de tussenkomst van een erkend elektronisch platform (of een dergelijk platform dat door de overheid georganiseerd wordt).¹¹⁰ Ten derde mogen de vergoedingen voor de diensten enkel door dergelijk platform of door tussenkomst van dit platform aan de dienstverrichter betaald (of toegekend) worden. Het voordelige fiscale regime bestaat erin dat inkomsten uit de platformeconomie die voldaan aan de bovenstaande voorwaarden belast worden aan een afzonderlijke aanslagvoet van 20 % (tenzij de toepassing van de progressieve aanslagvoeten voordeliger is) nadat een forfaitaire kostenafrek van 50 % toegepast mag worden (waardoor de reële belastingdruk slechts 10 % bedraagt).¹¹¹

§2. Indirecte belastingen

20. Belastingplichtige. – In het kader van de indirecte belastingen rijst in het bijzonder de vraag hoe de activiteiten uitgevoerd door middel van digitale platformen gekaderd moeten vanuit het perspectief van de belasting over de toegevoegde waarde. De leveringen van goederen en diensten zullen in principe¹¹² alleen aan btw onderworpen zijn wanneer zij door een ‘belastingplichtige’ verricht worden. Een verkoper die als belastingplichtige voor btw-doeleinden beschouwd wordt, zal bijgevolg de verplichtingen die gepaard gaan met de toepasselijke regeling dienen na te leven.¹¹³ Een

¹⁰⁶ Zie omtrent het belang van de cumulatieve voldoening van deze voorwaarden: Arb.Rb. Brussel 8 december 2021, AR 19/5 070/A).

¹⁰⁷ De omvang van de ontvangsten uit de diensten die verricht worden in het kader van de deeleconomie die voldoet aan de wettelijke vereisten zal geen criterium zijn om te bepalen of de inkomsten als beroepsinkomen moeten worden gekwalificeerd wanneer die ontvangsten een bepaald bedrag niet overstijgen (art. 37ter, §2, lid 2 WIB92). Dit betreft een weerlegbaar vermoeden (Memorie van toelichting bij het ontwerp van programmawet van 2 juni 2016, *Parl.St.* Kamer 2015-2016, nr. 54-1875/001, 24) dat op basis van de traditionele door de rechtspraak en administratieve praktijk erkende criteria op basis waarvan bepaald wordt of er sprake is van beroepsinkomen weerlegd kan worden.

¹⁰⁸ Circulaire 2021/C/44 van 18 mei 2021, nr. 2.

¹⁰⁹ Memorie van toelichting bij het ontwerp van programmawet van 2 juni 2016, *Parl.St.* Kamer 2015-2016, nr. 54-1875/001, 22-23.

¹¹⁰ De erkenningsvoorwaarden voor elektronische platforms werden vastgelegd middels het KB van 12 januari 2017 tot uitvoering van artikel 90, tweede lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, inzake de voorwaarden tot erkenning van elektronische platformen van deeleconomie en tot onderwerping van artikel 90, eerste lid, 1° bis, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 vermelde inkomsten aan de bedrijfsvoorheffing, *BS* 24 januari 2017 (de voorwaarden werden opgenomen in art. 53/1 en 53/2 KB/WIB92).

¹¹¹ Art. 171, 1°, a), j° art. 97/1, lid 1 WIB92.

¹¹² Intracommunautaire verwervingen kunnen immers ook gebeuren door niet-belastingplichtige rechtspersonen.

¹¹³ De toepasselijkheid van de btw-reglementering werd in antwoord op een parlementaire vraag door de Minister van Financiën bevestigd. De vraagstelling kaderde binnen de ophef die vanuit een fiscaal perspectief ontstaan was nadat via een gemediatiseerde casus opnieuw bevestigd werd dat de fiscale verplichtingen die

belastingplichtige is “eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit, geregeld, zelfstandig, met of zonder winstoogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, leveringen van goederen of diensten verricht die in het wetboek btw zijn omschreven, ongeacht op welke plaats de economische activiteit wordt uitgeoefend”¹¹⁴. De kwalificatie als belastingplichtige voor btw-doeleinden vereist aldus dat drie voorwaarden cumulatief vervuld zijn. Ten eerste moet de persoon een economische activiteit uitoefenen. Ten tweede moet deze activiteit geregeld en zelfstandig uitgeoefend worden. Ten derde dient deze activiteit leveringen van goederen¹¹⁵ of diensten¹¹⁶ te omvatten die binnen het WBTW omschreven zijn. Indien aan deze voldaan is, zal de natuurlijke persoon of rechtspersoon die als verkoper actief is op een platform als belastingplichtige voor btw-doeleinden kwalificeren en zal men in beginsel Belgisch btw in rekening moeten brengen.¹¹⁷

De zogenaamde ‘kleine ondernemingen’, waarvan de jaaromzet niet meer bedraagt dan 25.000 EUR, kunnen in beginsel een btw-vrijstelling genieten voor de levering van goederen en diensten die zij verrichten.¹¹⁸ Dit houdt in dat zij geen btw moeten factureren. Zij kunnen echter de btw geheven op de goederen en diensten die zij zelf gebruiken voor het verrichten van hun handelingen niet in aftrek brengen.¹¹⁹

21. Bijzonder stelsel voor de deeleconomie. – De opkomst van de (digitale) deeleconomie heeft niet alleen op het vlak van de directe belastingen, maar ook inzake de indirecte belastingen de normgever tot actie gedreven. Het wetgevend optreden werd geïntroduceerd door het regime met betrekking tot de deeleconomie dat hierboven al toegelicht werd en dat bijgevolg gekenmerkt wordt door een identieke woelige ontstaansgeschiedenis (*supra*, nr. 19). Particulieren die via een erkend elektronisch platform bepaalde diensten aanbieden aan andere particulieren, zullen vanuit een btw-perspectief aan geen enkele verplichtingen onderworpen worden op voorwaarde dat de jaarlijkse omzet van deze particulieren een bepaald drempelbedrag niet overschrijdt.¹²⁰ Particulieren die onder dit regime ressorteren, zullen bijgevolg geen btw-identificatienummer moeten aanvragen. Hiermee verschilt dit regime met de regeling voor kleine ondernemingen, die hierboven toegelicht werd.

2. Verplichtingen voor platformen

22. Rol van het platform als tussenpersoon. – De rol van digitale platformen die transacties tussen kopers en verkopers faciliteren voor de omzetting van de Europese richtlijn werd door de wetgever op

voortvloeien uit online aanwezigheid (door middel van digitale platformen) niet steeds helder zijn bij de betrokkenen. De Minister van Financiën bevestigde dat “[e]en influencer die dagelijks, wekelijks of maandelijks via sociale media diensten of producten aanbeveelt en in ruil voor die reclamediensten producten of een geldsom ontvangt, [...] btw-belastingplichtig [is]. Ook wie via andere onlineplatformen, zoals Airbnb, YouTube of OnlyFans regelmatig inkomsten genereert, dient zich te registreren bij de FOD Financiën als btw-belastingplichtige.” (zie Mondelinge Vraag 55-033336C van 25 januari 2023 van de heer Vermeersch)

¹¹⁴ Art. 4, §1, lid 1 WBTW.

¹¹⁵ Art. 10, §1, j° art. 9 WBTW.

¹¹⁶ Art. 18, §1 WBTW.

¹¹⁷ Dit zal enkel het geval zijn wanneer de belastingplichtige voor btw-doeleinden geen vrijstelling kan invoeren en kan aantonen dat aan alle door de wet voorgeschreven voorwaarden voldaan wordt (art. 39-42 en art. 44 WBTW).

¹¹⁸ Art. 56bis WBTW.

¹¹⁹ De vaststelling dat geen beroep gedaan kan worden op het de aftrek van voorbelasting vormt voor veel btw-belastingplichtigen evenwel een onderneming om niet in te tekenen op de optionele vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen, ondanks de daling van de nalevingskosten die deze regeling in beginsel met zich mee brengt (zie EUROPESE COMMISSIE, *Retrospective Evaluation of Elements of the EU VAT System* (studie uitgevoerd door the Institute of Fiscal Studies), Londen, Institute for Fiscal Studies, 2011, 75).

¹²⁰ Art. 50, §4 WBTW.

een dubbele wijze uitgespeeld. Ten eerste schrijft de wet een aantal verplichtingen voor die rusten op de erkende digitale platformen binnen het regime van de deeleconomie dat hierboven besproken werd (*supra*, nr. 19). Deze verplichtingen bestaan tot op vandaag nog steeds en werden dus niet opgeheven ten gevolge van de omzetting van de Europese richtlijn. Ten tweede introduceerde de wetgever in afwachting van de inwerkingtreding van de Europese richtlijn een regeling die een informatie- en rapportageplicht op platformen plaatste. In de praktijk werd deze regeling omwille van haar gelijkenissen met het Europese regime omschreven als het ‘DAC7-light’ regime. De levensduurte van dit louter Belgische regime was vanaf de introductie ervan beperkt. Het was immers de bedoeling van de wetgever om het *light*-regime op te heven nadat de Europese richtlijn binnen de Belgische rechtsorde werd omgezet.¹²¹ Omdat het verschil in aanpak tussen de Belgische en de Europese normgever te kaderen, en een volledig overzicht te verstrekken van de verplichtingen waaraan digitale platformen onderworpen waren en zijn, worden de krachtlijnen van beide regimes hieronder toegelicht.

§1. Deeleconomie

23. Dubbele verplichting. – Het fiscale regime van de deeleconomie, dat zich louter toespitst op beperkte situaties, introduceert een dubbele verplichting voor ‘erkende platformen’. Niet ieder digitaal platform zal dus onderworpen zijn aan deze verplichtingen. Ten eerste rust een rapportageverplichting op het platform ten aanzien van de betrokken dienstverrichters en de fiscale administratie. Ten tweede introduceerde de wetgever de verplichting voor erkende platformen om bedrijfsvoorheffing in te houden op de inkomsten uit de deeleconomie.

24. Rapportageverplichting. – Op het erkende elektronische platform rust ten eerste een informatieverplichting ten aanzien van de betrokken dienstverrichter en de fiscale administratie.¹²² Deze verplichting houdt in dat het platform bij het einde van elk jaar voor elke dienstverrichter een document moet opstellen waarin de identiteit van de dienstverrichter, zijn rijksregisternummer¹²³, de omschrijving van de geleverde diensten, het bedrag van de vergoedingen en het bedrag en de aard van de ingehouden sommen worden vermeld.

25. Bedrijfsvoorheffing. – Naast de rapportageverplichting rust ook een inhoudingsverplichting op de erkende digitale platformen. Zij worden immers verplicht om de bedrijfsvoorheffing op het inkomen dat door de verkopers bekomen werd in te houden en door te storten aan de fiscale administratie.¹²⁴ Op basis van het toepasselijke KB¹²⁵, dient door het digitale platform een welbepaald percentage (10,7 %)¹²⁶ aan bedrijfsvoorheffing ingehouden te worden op het brutobedrag dat door het platform daadwerkelijk betaald of toegekend is vanaf 1 februari 2021. Indien het platform deze verplichting tweemaal niet nakomt binnen een driejarige periode te rekenen vanaf de datum waarop de eerste

¹²¹ Amendement bij het wetsontwerp van 9 december 2020 houdende dringende diverse fiscale en fraudebestrijding bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2020-2021, nr. 55-1683/002, 11.

¹²² Art. 90, lid 2 WIB92.

¹²³ De vereiste om het rijksregisternummer van de dienstverrichter op te nemen op het aan de administratie te verstrekken document werd geïntroduceerd door middel van de wet van 18 december 2016 tot regeling van de erkenning en de afbakening van crowdfunding en houdende diverse bepalingen inzake financiën, *BS* 20 december 2016.

¹²⁴ Art. 270-271 WIB92, j° art. 87, 2°bis KB/WIB92.

¹²⁵ KB van 26 januari 2021 tot wijziging van het KB/WIB92 met het oog op de herinvoering van de verplichting om bedrijfsvoorheffing in te houden op de inkomsten uit de deeleconomie, *BS* 29 januari 2021.

¹²⁶ Zie bijlage III, Hoofdstuk VII, Afdeling 1/1, 7.1./1 bij het KB/WIB92, ingevoerd door het KB van 26 januari 2021 tot wijziging van de bijlage III van het KB/WIB92 op het stuk van de inkomsten uit de deeleconomie, *BS* 29 januari 2021.

tekortkoming heeft plaatsgevonden, kan het desbetreffende platform de erkenning verliezen (waardoor het voordelige belastingregime in hoofde van de gebruikers van het platform niet langer toegepast kan worden en het platform bijgevolg aan attractiviteit verliest).¹²⁷

§2. Digitale samenwerkingsplatformen: DAC7-light

26. Europese voorloper. – Net zoals een aantal andere landen, introduceerde de Belgische wetgever (middels de wet van 20 december 2020¹²⁸) bepaalde verplichtingen voor digitale platformen voordat de Europese richtlijn definitief in werking was getreden. De wetgever was van mening dat het in afwachting van het Europese reglementaire kader reeds nuttig was voor de fiscale administratie om informatie te bekomen omtrent de inkomsten van bepaalde verkopers op ‘digitale samenwerkingsplatformen’ teneinde “elke ommissie of fraude met betrekking tot de aangifte van deze inkomsten te vermijden”¹²⁹. Dit wetgevende initiatief resulteerde in de introductie van een wetgevende bepaling binnen het WIB92¹³⁰, dewelke aangevuld werd door een aantal uitvoeringsbepalingen¹³¹ en becommentarieerd werd aan de hand van een FAQ van de administratie¹³². Deze administratieve circulaire was broodnodige gelet op de vele lacunes binnen de wettelijke bepalingen. Omdat de laatste rapportering onder dit regime ten laatste op 31 maart 2023 diende te geschieden¹³³, is het niet opportuun om ieder detail en iedere interpretatiekwestie van de oude regeling uiteen te zetten. Om in het vervolg van deze bijdrage op vlotte wijze een vergelijking te kunnen maken tussen beide wetgevende kaders, wordt de centrale insteek van de ‘oude’ regeling summier toegelicht. Daarbij wordt ten eerste ingegaan op het personele toepassingsgebied van de ‘oude’ regeling, om vervolgens de krachtlijnen van de verplichtingen uiteen te zetten.

a. Personeel toepassingsgebied

27. Digitale samenwerkingsplatformen. – Het personele toepassingsgebied van de *light* regeling richtte zich tot ‘exploitanten van digitale samenwerkingsplatformen’ die personen op afstand verbinden voor de levering van een dienst.¹³⁴ Het gaat om exploitanten die overeenkomsten sluiten met verkopers om een platform geheel of gedeeltelijk beschikbaar te stellen aan die verkopers. De notie platform, die binnen het toenmalige wettelijke kader niet gedefinieerd werd, wordt door de administratie omschreven op een wijze die identiek is aan de begripsomschrijving die binnen de Europese richtlijn gehanteerd wordt.¹³⁵ Omdat de regeling een voorzet vormde voor de inwerkingtreding van de Europese regeling binnen de Belgische rechtsorde, hoeft dit niet te

¹²⁷ Art. 53/2, §2, lid 1 KB/WIB92 (ingevoerd door het KB van 1 februari 2022 tot wijziging van het KB/WIB92 inzake de inkomsten uit de deeleconomie en uit het verenigingswerk, *BS* 21 februari 2022).

¹²⁸ Wet van 20 december 2020 houdende dringende diverse fiscale en fraudebestrijding bepalingen, *BS* 30 december 2020.

¹²⁹ Amendement bij het wetsontwerp van 9 december 2020 houdende dringende diverse fiscale en fraudebestrijding bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2020-2021, nr. 55-1683/002, 11.

¹³⁰ Art. 321*quater*, WIB92 (hierna aangeduid als ‘oud’ artikel 321*quater* WIB92).

¹³¹ Art. 53/4 en 53/5 KB/WIB92 (geïntroduceerd door middel van het KB van 18 april 2021 tot uitvoering van artikel 321*quater*, §1, lid 1, 2° en §2 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen 1992, *BS* 26 april 2021).

¹³² FOD FINANCIËN, *FAQ. Plichten van Exploitanten van een Digitaal Samenwerkingsplatform. Artikel 321quater van het Wetboek van Inkomstenbelastingen*, Brussel, FOD Financiën, laatst bijgewerkt op 14 januari 2022, 14 p. (zie hieromtrent V. DE BRABANTER en G. VAN HULLE, “FAQ over de Belgische ‘DAC 7 light’”, *Fisc.Act.* 2022, nr. 10, 4-7).

¹³³ Oud art. 321*quater*, §2 WIB92.

¹³⁴ Oud art. 321*quater*, §1, lid 1 WIB92.

¹³⁵ FOD FINANCIËN, *FAQ. Plichten van Exploitanten van een Digitaal Samenwerkingsplatform. Artikel 321quater van het Wetboek van Inkomstenbelastingen*, Brussel, FOD Financiën, laatst bijgewerkt op 14 januari 2022, 6.

verbazen.¹³⁶ Het liet de platformen die aan de andere elementen van het personele toepassingsgebied voldoen zich in zekere zin voorbereiden om wat komen zou. Verder voorzag de administratieve toelichting een aantal uitzonderingen die eveneens gebaseerd waren op de Europese regeling (*infra*, nr. 38). Het hoeft geen uitgebreid betoog dat het voorzien van uitzonderingen op het personele toepassingsgebied bij wijze van een administratieve toelichting getuigt van een zekere *rush* in hoofde van de wetgever, en die qua voorzienbaarheid geen al te fraaie beurt maakt.

28. Verlenen van diensten. - De verplichtingen voor een digitaal samenwerkingsplatform vonden enkel toepassing wanneer zij 'personen' op afstand verbinden voor 'de levering van een dienst'.¹³⁷ In lijn met de centrale insteek van de reglementering van de platformeconomie, moet er dus sprake zijn van een situatie waarin een digitaal samenwerkingsplatform een koper met een verkoper verbindt voor bepaalde activiteiten. Het wetgevende kader verduidelijkte dat die activiteiten diensten betreffen in de zin van het wetboek op de belasting op de toegevoegde waarde.¹³⁸ In uitvoering van deze bepaling werden de bedoelde diensten onderverdeeld in drie categorieën en worden ze beschreven op basis van de aard van de inkomsten die zij genereren.¹³⁹ Het ging ten eerste om de 'verhuur van een onroerend goed geleden op het Belgische grondgebied of in een andere staat'. Ten tweede werd ook de verhuur of verrichting betreffende een onroerende goed gecapteerd. Ten derde werd een restcategorie geïntroduceerd die betrekking had op overige dienstverrichtingen bestaande uit de realisatie van een verrichting die niet in één van de twee eerste categorieën kan worden ingedeeld.¹⁴⁰ Uit het vervolg van deze bijdrage zal blijken dat het materiële toepassingsgebied van de oude regeling in belangrijke mate verschilt van de huidige regeling (*infra*, nr. 44 *et seq.*).

Verder vonden de verplichtingen enkel toepassing wanneer de verkoper een natuurlijker persoon is die inwoner is van België of die in België diensten verleent als niet-inwoner.¹⁴¹ Rechtspersonen die als dienstverlener gebruik maken van een digitaal samenwerkingsplatform werden dus niet beoogd door de Belgische regeling. Hiermee verschilt de oude regeling significant van het huidige reglementaire kader (*infra*, nrs. 40 en 63 *et seq.*). De afnemer van de diensten kan zowel een natuurlijke persoon als een rechtspersoon zijn.¹⁴² Het statuut van de persoon aan wie de dienst wordt geleverd was aldus niet relevant.¹⁴³

b. Verplichtingen

29. Tweeledige verplichting. – Wanneer een digitaal samenwerkingsplatform diensten in de zin van het wetboek btw faciliteert tussen natuurlijke personen-dienstverleners en de genietters van deze diensten, vonden in essentie twee verplichtingen toepassing. Ten eerste introduceerde de wetgever

¹³⁶ In antwoord op een parlementaire vraag verklaarde de minister van Financiën dat het aangewezen was om het begrip 'digitaal samenwerkingsplatform' te interpreteren op een wijze die consistent is met de in de DAC7-Richtlijn gehanteerde terminologie, gelet op de kwalificatie van het oude art. 321*quater* als een 'overgangsmaatregel' tot de inwerkingtreding van de DAC7-Richtlijn binnen de Belgische rechtsorde (zie *Vr. en Antw. Kamer 2020-2021*, nr. 55/052, 168-170 (Vr. nr. 323 S. MATHEÏ, antw. V. VAN PETEGHEM)).

¹³⁷ Oud art. 321*quater*, §1, lid 1 WIB92.

¹³⁸ Oud art. 321*quater*, §1, lid 2 WIB92.

¹³⁹ Art. 53/4, KB/WIB92.

¹⁴⁰ Om het concept 'dienstverrichting' te verduidelijken werd opnieuw gerefereerd aan de omschrijving binnen de btw-wetgeving. In het algemeen wordt de levering van een dienst binnen dit reglementaire kader op negatieve wijze gedefinieerd als "elke handeling die geen levering van een goed in de zin van [het btw-wetboek] is" (art. 18, §1 WBTW).

¹⁴¹ Oud art. 321*quater*, §1, lid 2 WIB92.

¹⁴² Oud art. 321*quater*, §1, lid 2 WIB92.

¹⁴³ FOD FINANCIËN, *FAQ. Plichten van Exploitanten van een Digitaal Samenwerkingsplatform. Artikel 321quater van het Wetboek van Inkomstenbelastingen*, Brussel, FOD Financiën, laatst bijgewerkt op 14 januari 2022, 6.

een informatieverplichting ten aanzien van de gebruikers van het platform. Ten tweede werden de digitale samenwerkingsplatformen geconfronteerd met een rapporteringsverplichting ten aanzien van de fiscale administratie. Een belangrijke constatacie, waarop later teruggekomen wordt, betreft de vaststelling dat bepaalde facetten van de informatieverplichting slechts kortstondig hebben bestaan. In het huidige wetgevende kader kunnen zij immers niet teruggevonden worden. De niet-naleving van het tweeluik aan verplichting kon gesanctioneerd worden op basis van de algemene sanctiebepalingen binnen het WIB92.¹⁴⁴ Omwille van de korte termijn waarover rapporteringsplichtige platformen beschikte, voorzag de administratie evenwel in een administratieve tolerantie met betrekking tot de informatieverplichting ten aanzien van de gebruikers van het platform.¹⁴⁵

30. Informatieverplichting. – Ten eerste werden de digitale samenwerkingsplatformen verplicht om bepaalde informatie te verstrekken aan de gebruikers op het platform.¹⁴⁶ Deze informatieverplichting valt uiteen in twee facetten. Vooreerst dient informatie verstrekt te worden over de fiscale en sociale verplichtingen in hoofde van de dienstverleners op het digitale samenwerkingsplatform. In het bijzonder werden zij verplicht om bij elke totstandkoming van een overeenkomst via het platform volledige informatie te verstrekken over de fiscale en sociale verplichtingen die rusten op de personen die door de tussenkomst van het platform diensten verlenen. Het doel van deze verplichting bestond er uiteraard in de dienstverleners attent te maken op hun sociale en fiscale verantwoordelijkheden, om zo de spontane naleving van deze verplichtingen te faciliteren. De niet-naleving was immers niet in alle omstandigheden te wijten aan fraude in hoofde van gebruikers van het platform, maar kon evenzeer het gevolg zijn van een gebrek aan kennis bij de gebruikers. De administratieve toelichting verduidelijkte dat de bedoelde informatie onder meer betrekking had op de verplichtingen tot aangifte en tot betaling aan de belastingadministratie, de RSZ of de sociale verzekeringsfondsen en de verschillende sancties die opgelegd worden indien niet aan deze verplichtingen werd voldaan.¹⁴⁷ Om het de gebruikers van het platform nog wat gemakkelijker te maken, werd de platformexploitant bovendien verplicht een elektronische link naar de websites van de overheidsdiensten ter beschikking te stellen die hen in staat stelt aan hun fiscale en sociale verplichtingen te voldoen.¹⁴⁸ De informatieverplichting was van toepassing ongeacht de kennis van de bedragen die de gebruikers innen bij het verrichten van die diensten in hoofde van het digitale samenwerkingsplatform.¹⁴⁹ De informatieverplichting ten aanzien van de gebruikers van het digitale platform vond steeds toepassing. Ook in de gevallen waarin het digitale samenwerkingsplatform gekwalificeerd wordt als een ‘erkend platform’ in de zin van de regeling voor de deeleconomie¹⁵⁰ (*supra*, nr. 21) in het kader waarvan het al informatie moet rapporteren aan de overheid, vond de informatieverplichting ten aanzien van de gebruikers toepassing.

¹⁴⁴ Art. 444 en 455 WIB92.

¹⁴⁵ FOD FINANCIËN, *FAQ. Plichten van Exploitanten van een Digitaal Samenwerkingsplatform. Artikel 321quater van het Wetboek van Inkomstenbelastingen*, Brussel, FOD Financiën, laatst bijgewerkt op 14 januari 2022, 13-14.

¹⁴⁶ Oud art. 321quater, §1, 1° WIB92.

¹⁴⁷ FOD FINANCIËN, *FAQ. Plichten van Exploitanten van een Digitaal Samenwerkingsplatform. Artikel 321quater van het Wetboek van Inkomstenbelastingen*, Brussel, FOD Financiën, laatst bijgewerkt op 14 januari 2022, 7.

¹⁴⁸ Oud art. 321quater, §1, 1° *in fine* WIB92 (de administratieve toelichting verduidelijkte dat het in dit kader niet volstond een verwijzing op te nemen naar de algemene website van de FOD Financiën. Ter verduidelijking van de verplichting omvatte de toelichting dan ook de specifieke links die door het digitale samenwerkingsplatform aan de dienstverleners verstrekt moesten worden (FOD FINANCIËN, *FAQ. Plichten van Exploitanten van een Digitaal Samenwerkingsplatform. Artikel 321quater van het Wetboek van Inkomstenbelastingen*, Brussel, FOD Financiën, laatst bijgewerkt op 14 januari 2022, 7).

¹⁴⁹ FOD FINANCIËN, *FAQ. Plichten van Exploitanten van een Digitaal Samenwerkingsplatform. Artikel 321quater van het Wetboek van Inkomstenbelastingen*, Brussel, FOD Financiën, laatst bijgewerkt op 14 januari 2022, 7.

¹⁵⁰ Art. 90, lid 2 WIB92.

Vervolgens moest het platform ook bepaalde informatie aan de gebruiker toezenden die betrekking had op de gebruiker en de verrichtingen die door deze natuurlijke persoon op het platform verricht waren.¹⁵¹ Dit tweede luik van de informatieverplichting ten aanzien van de gebruiker diende uitgevoerd te worden aan de hand van een fiscale fiche die door de administratie beschikbaar werd gesteld. De informatieverplichting ten aanzien van de gebruiker was niet van toepassing met betrekking tot de informatie die bij toepassing van het regime inzake de deeleconomie al werd meegedeeld aan de dienstverlener van de in dat regime bedoelde inkomsten.¹⁵² Het was uiteraard de bedoeling van de wetgever om een dubbele rapportage -en daarmee gepaard gaande nalevingskosten - van dezelfde informatie te vermijden.¹⁵³

31. Rapporteringsverplichting. – De informatie die aan de gebruikers werd bezorgd door het platform diende ook aan de fiscale administratie bezorgd te worden.¹⁵⁴ Aan de hand van een samenvattende opgave die bestond uit een elektronisch bestand dat voor het betrokken jaar het geheel van informatie bevatte, kon de administratie kennisnemen van relevante informatie over de verkopers en hun transacties.¹⁵⁵ De rapportageplicht ten aanzien van de fiscale administratie moest jaarlijks uiterlijk op 31 maart van het jaar volgend op het jaar waarvoor de informatie is verstrekt voldaan worden. Opnieuw gold een uitzondering op deze rapportageverplichting met betrekking tot de informatie die al aan de overheid gerapporteerd werd ten gevolge van de verplichte rapportage binnen het regime van de deeleconomie. Een analyse van de ingediende fiches illustreert dat het gros van de rapportage betrekking had op inkomsten die verkregen werden uit de verhuur van een onroerend goed.¹⁵⁶ De informatie die de fiscale administratie als gevolg van de rapportering heeft ontvangen, maakt deel uit van het dossier van de individuele belastingplichtigen en kan dus aangewend worden in het kader van een concrete controle.¹⁵⁷

C. Het huidige regulatoire landschap

32. Introductie. – Als lidstaat van de Europese Unie werd België belast met het omzetten van de DAC7-richtlijn binnen de interne rechtsorde. Deze omzetting gebeurde door de wet van 21 december

¹⁵¹ Oud art. 321^{quater}, §1, 2° WIB92.

¹⁵² Oud art. 321^{quater}, §4 WIB92 (deze bepaling bevatte een verwijzing naar art. 90, lid 2 WIB92, dat stelt, “*Elk platform stelt bij het einde van elk jaar voor elke dienstverrichter een document op dat het bezorgt aan de betrokken dienstverrichter en aan de bevoegde administratie en waarin minstens de identiteit van de dienstverrichter en zijn rijksregisternummer [...] de omschrijving van de geleverde diensten, het bedrag van de vergoedingen en het bedrag en de aard van de ingehouden sommen worden vermeld.*”

¹⁵³ Amendement van 9 december 2020 bij het wetsontwerp houdende dringende diverse fiscale en fraudebestrijding bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2020-2021, nr. 55-1683/002, 12.

¹⁵⁴ Oud art. 321^{quater}, §2 WIB92.

¹⁵⁵ Het aantal gebruikers van een digitaal samenwerkingsplatform waarover de FOD Financiën informatie heeft verkregen, bedroeg op 18 januari 2023 (*i.e.* voordat de laatste rapportage onder het toenmalige art. 321^{quater} WIB92 had plaatsgevonden) 22.575. Dit cijfer heeft betrekking op de belastingplichtigen die geïdentificeerd werden op basis van een nationaal nummer of een geboortedatum. Het totale bedrag van de inkomsten voor het jaar 2021 dat via de relevante fiches gerapporteerd werd, bedraagt 160.252.968,80 EUR (zie *Vr. en Antw.* Kamer 2022-2023, 18 januari 2023, nr. 55/101, 280-281 (Vr. nr. 1269 W. BEKE, antw. V. VAN PETEGHEM)).

¹⁵⁶ Van het totale aantal fiches dat werd ingediend, hadden 21.941 fiches betrekking op de verhuur van onroerende goederen gelegen op het Belgische grondgebied of in een andere staat (zie *Vr. en Antw.* Kamer 2022-2023, 18 januari 2023, nr. 55/101, 280-281 (Vr. nr. 1269 W. BEKE, antw. V. VAN PETEGHEM)).

¹⁵⁷ (zie *Vr. en Antw.* Kamer 2022-2023, 18 januari 2023, nr. 55/101, 280-281 (Vr. nr. 1269 W. BEKE, antw. V. VAN PETEGHEM)).

2022¹⁵⁸, die een aantal nieuwe bepalingen introduceerde in het WIB92 en de automatische uitwisseling van deze gegevens tussen de Belgische bevoegde autoriteiten en de fiscale administratie heeft geïnstalleerd. In het vervolg van deze titel worden de toepasselijke regels verder toegelicht vanuit het perspectief van het toepasselijke Belgische reglementaire kader. Hoewel de Belgische wetgever met betrekking tot de meeste aspecten van de richtlijn over weinig beleidsruimte beschikt, worden ook de kritische aspecten van de regeling (die dus in de eerste plaats aan de Europese normgever toegeschreven kunnen worden) hieronder aangekaart. Hieronder wordt ten eerste het personele toepassingsgebied van de regeling toegelicht, waarna ten tweede dieper ingegaan wordt op de concrete verplichtingen voor de actoren die onder het personele toepassingsgebied vallen. Ten derde wordt het sanctieregime, dat uitgaat van louter nationale regels, besproken. De praktische uitwerking van de regeling zal in de toekomst verder verduidelijkt worden door de publicatie van uitvoeringsbesluiten en een administratieve toelichting. Aan deze broodnodige verduidelijkingen van de verplichtingen die op digitale platformen wegen wordt thans binnen de bevoegde instanties aan gewerkt. Het Europese regime dat binnen de Belgische rechtsorde werd omgezet, introduceert geen regelen van materieel fiscaal recht. De belasting van het inkomen dat vergaard wordt op de platformen die onder het personele toepassingsgebied van de regeling vallen blijft bijgevolg onderworpen aan de regels die hierboven uiteengezet werden (*supra*, nr. 17 *et seq.*).¹⁵⁹ Vervolgens wordt dieper ingegaan op de automatische uitwisseling van de informatie die door de platformexploitanten aan de bevoegde overheid gerapporteerd wordt.

1. Personeel toepassingsgebied

33. Rapporteringsplichtige platformexploitanten. – De verplichtingen die uit de wet voortvloeien rusten op de exploitanten van digitale platformen die transacties tussen kopers en verkopers faciliteren en die betrekking hebben op ‘relevante activiteiten’. Het personele toepassingsgebied van de regeling valt bijgevolg uiteen in twee facetten. Een eerste facet vereist de aanwezigheid van een digitaal platform. Een tweede facet vereist de aanwezigheid van een exploitant die transacties tussen kopers en verkopers op het digitale platform faciliteert met betrekking tot een aantal door de wet omschreven ‘relevante activiteiten’.

§1. Platform

34. Het begrip ‘platform’. – Het centrale begrip binnen de regeling betreft de notie ‘platform’. De wet definieert dit begrip als “elke software, met inbegrip van een website of onderdeel daarvan en toepassingen waaronder mobiele toepassingen, die toegankelijk zijn voor gebruikers en waardoor

¹⁵⁸ Wet van 21 december 2022 tot omzetting van Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *BS* 30 december 2022. Omdat een aantal bepalingen uit de geamendeerde Bijstandsrichtlijn inzake gezamenlijke audits ook een impact heeft op de regionale belastingen, werden de relevante bepalingen tevens door de decreet- en ordonnantiegever omgezet (Decreet van 10 februari 2023 tot wijziging van het decreet van 21 juni 2013 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen, wat betreft de omzetting van Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen, *BS* 27 februari 2023; Ordonnantie van 1 December 2022 tot wijziging van de ordonnantie van 26 juli 2013 houdende omzetting van richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van belastingen en tot intrekking van richtlijn 77/799/EEG, met het oog op de gedeeltelijke omzetting van de richtlijn 2021/514/EU van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *BS* 20 december 2022).

¹⁵⁹ De richtlijn introduceert evenmin een regeling die de inkomsten behaald door de exploitanten van digitale platformen aan een specifiek belastingregime wenst te onderwerpen.

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 andere gebruikers. Daaronder begrepen zijn ook alle regelingen voor de inning en betaling van een tegenprestatie met betrekking tot de relevante activiteit¹⁶⁰. Het is duidelijk dat het begrip ‘platform’ bijzonder ruim gedefinieerd werd door de (Europese¹⁶¹) wetgever en functioneel benaderd moet worden.¹⁶² Het begrip valt uiteen in een aantal facetten waaromtrent tot op vandaag bepaalde onduidelijkheden bestaan. De wetgever lijkt het bestaan van verschillende interpretatiemethoden te erkennen daar zij het oordeel over het ‘bestaan’ van een platform in de zin van de wet ultiem aan de fiscale administratie overlaat. Zij zal het handelsmodel van het platform moeten beoordelen.¹⁶³ Het bestaan van een platform vereist ten eerste het voorhanden zijn van software. Ten tweede dient deze software een faciliterende functie te hebben in die zin dat verkopers in staat worden gesteld verbonden te zijn met andere gebruikers voor het verrichten van een relevante activiteit.

a. Software

35. Software. – De kwalificatie als een platform vereist het voorhanden zijn van ‘software’. Bij de invulling van dit concept vertrekt de wetgever vanuit het principe van de ‘technologische neutraliteit’.¹⁶⁴ Om als platform beschouwd te kunnen, is immers niet van belang welke vorm de ‘software’ aanneemt of welke technologische principes aan de software ten grondslag liggen.¹⁶⁵ Hoewel de wetgever het begrip ‘software’ niet gedefinieerd heeft, gaat het hierbij om de niet-fysieke componenten van een computersysteem (*i.e.* alle soorten toepassing die dienen voor de invoer, verwerking of weergave van informatie).¹⁶⁶ De definitie verduidelijkt wat dit betreft dat met name een (onderdeel van een) website een platform in de zin van de wet kan uitmaken. Onder het begrip ‘software’ vallen eveneens ‘mobiele toepassingen’ die binnen verschillende sectoren steeds vaker gehanteerd worden om een platform nog toegankelijker te maken voor de verkopers en mogelijke

¹⁶⁰ Art. 321*quater*, 1° WIB92.

¹⁶¹ De definitie opgenomen in art. 321*quater*, 1° WIB92 is woordelijk identiek aan de definitie die vervat is binnen de DAC7-Richtlijn (Bijlage V, Deel 1, A., 1. DAC7-Richtlijn).

¹⁶² De Europese definitie van het begrip ‘platform’ stemt bovendien overeen met de definitie gehanteerd binnen de OESO-modelregels OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 10, nr. 1).

¹⁶³ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 12.

¹⁶⁴ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 11; EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Tax Fraud and Evasion: better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Brussel, Europese Commissie, 2020, SWD(2020)131, 90.

¹⁶⁵ Zo is de toepassing van de verplichtingen niet uitgesloten wanneer de software zich binnen de zogenaamde ‘metaverse’ situeert, op voorwaarde dat aan de overige door de regeling vooropgestelde voorwaarden voldaan wordt (zie P. VANVELTHOVEN, M. MAUS en J.-P. VAN WEST, “Belastingen in de *metaverse*”, *TFR* 2023, afl. 636, (142) 158).

¹⁶⁶ Vergelijk met de betekenis die de Duitse wetgever aan het begrip software gegeven heeft, “*Software ist in umfassendem Sinne zu verstehen und schließt alle nicht-physischen Komponenten eines computergestützten Systems ein. Gemeint sind damit alle Arten von Anwendungen, die der Eingabe, Verarbeitung oder Anzeige von Informationen dienen.*” (zie Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts).

kopers. Een voorbeeld van dergelijke mobiele toepassingen betreffen applicaties op mobiele telefoons. Gelet op de ruime invulling van het begrip lijken ook spelconsoles onder het softwarebegrip gecapteerd te kunnen worden.

b. Faciliterende functie

36. Faciliterende functie. – Vervolgens vereist de definitie van het begrip ‘platform’ dat de software toegankelijk moet zijn voor gebruikers, en kopers en verkopers in staat moet stellen om direct of indirect met elkaar verbonden te geraken voor het verrichten van een ‘relevante activiteit’. In essentie wordt dus vereist door het toedoen van het platform en koper in de *mogelijkheid* geplaatst wordt een overeenkomst te sluiten met een verkoper, hetgeen refereert aan de kerntaak van een platform zoals in de inleiding van deze bijdrage geïllustreerd werd. De wet vereist niet dat de software daadwerkelijk door een minimumaantal gebruikers wordt gebruikt om als platform te kwalificeren, noch dat het initiatief noodzakelijkerwijs van de verkoper of de gebruiker komt. Evenmin vereist de definitie dat er effectief een overeenkomst gesloten wordt tussen de koper en de verkoper.¹⁶⁷ De gehanteerde bewoording binnen de definitie laat echter heel wat ruime voor interpretatiekwesties, in het bijzonder omdat de notie ‘faciliteren’ niet gedefinieerd wordt door de (Europese wetgever).¹⁶⁸ Een platform kan immers op verschillende wijzen, en met een diverse mate van ‘intensiteit’ een transactie tussen een verkoper en potentiële koper faciliteren. Het ruime karakter van de faciliterende functie wordt geïllustreerd door de mogelijkheid dat het faciliteren van een relevante activiteit tussen een koper en een verkoper zowel op een directe als op een indirecte wijze kan gebeuren. Om hier geen twijfel over te laten bestaan, bepaalt de wet uitdrukkelijk dat de faciliterende functie van het platform ook betrekking kan hebben op alle regelingen voor de inning en betaling van een tegenprestatie¹⁶⁹ met betrekking tot de relevante activiteit. Het is echter van belang te benadrukken dat de definitie van het platformbegrip niet vereist dat de betaling in verband met de verrichting via het platform geschiedt.¹⁷⁰ De toelichtingen bij de OESO-modelregels (die vanuit een Belgisch perspectief geen bindende waarde genieten), verduidelijken dat de faciliterende functie van de software niet noodzakelijkerwijs vereist dat de verschillende gebruikers van het platform rechtstreeks in contact staan met elkaar.¹⁷¹ Deze functionaliteit zal evenwel bij het gros van de digitale platformen teruggevonden kunnen worden. De vaststelling dat een platform meerdere functies aanbiedt (e.g. zoekmachines of sociale netwerken) doet geen afbreuk aan de kwalificatie als platform in de zin van de reglementering. De vaststelling dat

¹⁶⁷ Zie ook M. MERKX, A. JANSSEN en M. LEENDERS, “Platforms, a Convenient Source of Information Under DAC7 and the VAT Directive: A Proposal for More Alignment and Efficiency”, *EC Tax Review* 2022, vol. 31(4), (202) 211.

¹⁶⁸ Omdat de DAC7-Richtlijn niet rechtstreeks verwijst naar de invulling van het begrip ‘faciliteren’ zoals het ingevuld wordt in het kader van de btw-regeling voor de ‘deemed supplier’ (*supra*, nr. 13 *et seq.*), kan art. 5ter Uitvoeringsverordening (EU) Nr. 282/2011 van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (*Pb.L.* 23 maart 2011, afl. 77, 1), hoogstens als leidraad fungeren. Deze bepaling, die wat haar toepassingsgebied betreft duidelijk verwijst naar art. 14a BTW-Richtlijn, definieert het begrip ‘faciliteren’ als, “het gebruik van een elektronische interface om een afnemer en een leverancier die goederen te koop aanbiedt via de elektronische interface met elkaar in contact te brengen, resulterend in een goederenlevering via die elektronische interface”. Omdat vereist wordt dat effectief een goederenlevering plaatsvindt, is deze notie in ieder geval beperkter dan de omschrijving van het begrip platform in het kader van de DAC7-Richtlijn (zie M. MERKX, A. JANSSEN en M. LEENDERS, “Platforms, a Convenient Source of Information Under DAC7 and the VAT Directive: A Proposal for More Alignment and Efficiency”, *EC Tax Review* 2022, vol. 31(4), (202) 211).

¹⁶⁹ Voor een bespreking van dit begrip, *infra*, nr. 50.

¹⁷⁰ Zie *anders* L. AUMAYR en D. ORZECZOWSKI, “Das Digitale Plattformen-Meldepflichtgesetz (DPGM). Die Umsetzung der DAC7”, *Steuer- und Wirtschaftskartei* 2022, vol. 97(22), (897) 901.

¹⁷¹ OESO, *Model Reporting Rules for Digital Platforms. Frequently Asked Questions*, Parijs, OECD Publishing, 2023, 2.

het desbetreffende platform over een faciliterende functie in de zin van de wet beschikt, volstaat om aan dit aspect van de platformdefinitie te voldoen.

De vaststelling dat de facilitering van het verrichten van een relevante activiteit tussen een gebruiker en een verkoper ook op indirecte wijze kan geschieden roept vele vragen op. Het begrip platform capteert bijgevolg ook de indirecte uitwisseling van relevante activiteiten tussen gebruiker en verkoper. Dit zal bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de platformexploitant bepaalde diensten of goederen die verkopers op het platform aanbieden voor andere gebruikers overneemt van deze verkopers om ze in eigen naam voor andere gebruikers te verrichten of verkopen. Dit zal bijvoorbeeld het geval zijn in de situatie waarin een platform dat zich toespitst op het leveren van maaltijden, deze maaltijden van derde verkopers aanschaf om ze vervolgens in eigen naam te bezorgen aan gebruikers van het platform.¹⁷²

37. Gebruiker. – Het begrip ‘gebruiker’ werd niet door de (Europese) wetgever gedefinieerd. Deze term vormt nochtans een essentieel bestanddeel van het begrip ‘platform’.¹⁷³ Binnen de OESO-modelregels kan ook geen definitie van het gebruikersbegrip teruggevonden worden. Het komt ons evenwel voor dat het begrip ‘gebruiker’ om een ruime wijze geïnterpreteerd moet worden als elke natuurlijke persoon of entiteit die gebruik maakt van een platform. Binnen het regelgevende kader kunnen immers geen indicaties teruggevonden worden die erop wijzen dat het gebruikersbegrip zich zou beperken tot natuurlijke personen. De exploitant van het platform zal evenwel niet als een gebruiker beschouwd kunnen worden. De centrale insteek van de regeling bestaat er immers in dat de platformoperator als derde een intermediaire functie uitvoert door het verrichten van relevante activiteiten tussen een verkoper en een ‘gebruiker’ te faciliteren. Er dient dus sprake te zijn van minstens drie partijen.¹⁷⁴ Hoewel natuurlijk louter van interpretatieve waarde, levert de Duitse wetgever een aantal interessante voorbeelden aan die het personele toepassingsgebied van de regelgeving kunnen verduidelijken.¹⁷⁵ Zo zal een speelgoedfabrikant die op het internet een website exploiteert die uitsluitend bestemd is voor de verkoop van door hemzelf geproduceerd speelgoed niet als een platform beschouwd worden.¹⁷⁶ Dit zal evenmin het geval zijn in de situatie waarin een taxibedrijf een mobiele applicatie aanbiedt via dewelke gebruikers uitsluitend bij dat taxibedrijf online ritten kunnen boeken die worden uitgevoerd door chauffeurs in loondienst van het taxibedrijf. Ook wanneer een autoverhuurbedrijf een mobiele applicatie aanbiedt waarmee gebruikers online voertuigen kunnen reserveren om zelf ritten mee te maken zal er geen sprake zijn van een platform in de zin van de wet.

38. Uitgesloten activiteiten. – Aan de hand van een opsomming in de wet heeft de wetgever in ieder geval (relatieve) duidelijkheid wensen te creëren door bepaalde situaties uitdrukkelijk uit te sluiten van het begrip ‘platform’. De term ‘platform’ bevat daarom niet de software die *zonder enige verdere*

¹⁷² OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 12, nr. 2.

¹⁷³ Aangenomen kan worden dat het omwille van de centrale positie van het verkopersbegrip is dat de Duitse wetgever het nodig achtte om dit begrip van een definitie te voorzien. Het bepaalde in §4, Absatz 1 *Plattformen-Steuertransparenzgesetzes* (PStTG) definieert een gebruiker als “jede natürliche Person oder jeder Rechtsträger, die oder der eine Plattform in Anspruch nimmt. Nutzer ist nicht der Plattformbetreiber”.

¹⁷⁴ Zie ook M. OLDIGES en C. REINERS, “Meldepflichten nach dem PSTG – Handlungsempfehlungen für digitale Plattformen unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens v. 2.2.2023 (1. Teil)”, *Deutsches Steuerrecht* 2023, vol. 61(24), (1291) 1293.

¹⁷⁵ Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts, 52.

¹⁷⁶ Zie eveneens OESO, *Model Reporting Rules for Digital Platforms. International Exchange Framework and Optional Module for Sale of Goods*, Parijs, OECD Publishing, 2021, 19.

interventie bij het verrichten van een relevante activiteit een limitatief in de wet opgesomd aantal activiteiten mogelijk maakt.¹⁷⁷ Het gaat ten eerste om de software die *louter* het uitvoeren van betalingen in verband met de relevante activiteit faciliteert (i.e. betaalsoftware).¹⁷⁸ Hoewel deze uitzondering op het eerste gezicht als tegenstrijdig ervaren kan worden met de verduidelijking die door de wetgever aangebracht werd met betrekking tot het begrip ‘platform’, dient zij in die zin begrepen te worden dat de uitzondering enkel van toepassing zal zijn wanneer de desbetreffende software zonder enige verdere interventie enkel het uitvoeren van de betaling mogelijk maakt. Hoewel deze categorie uitgesloten activiteit in belangrijke mate betrekking heeft op de financiële sector, betekent dit niet zonder meer dat een financiële instelling (of een betalingsdienstaanbieder) nooit als een platform in de zin van dit reglementaire kader beschouwd kan worden. Financiële instellingen bieden immers tal van nevendiensten aan die wel kunnen leiden tot de kwalificatie als platform in de zin van de wetgeving.¹⁷⁹ Ten tweede wordt ook het *louter* aanbieden of adverteren van een relevante activiteit door gebruikers (i.e. zoekertjeswebsite) uitgesloten van de draagwijdte van het begrip ‘platform’. De wetgever verduidelijkt dat het gaat om platformen die zich uitsluitend beperken tot het oplijsten van de betrokken activiteiten en de contactgegevens van de verkoper, waarbij de gebruiker rechtstreeks contact moet opnemen met de verkoper zonder via het platform te passeren, en waarbij de betaling van de tegenprestatie niet via het platform verloopt.¹⁸⁰ Evident zal het in dergelijke omstandigheden voor het platform ook praktisch niet mogelijk zijn om bepaalde gegevens te rapporteren, aangezien het niet over de vereiste gegevens beschikt. Ten derde capteert de wet evenmin het *louter* doorverwijzen of overbrengen van gebruikers naar een platform. Dit laatste geval betreft de zogenaamde onlinevergelijkingswebsites.¹⁸¹ Deze uitzonderingen zijn ingegeven vanuit de vaststelling dat software met *louter* dergelijke functie niet onmiddellijk intermediair is die de totstandkoming van

¹⁷⁷ Art. 321*quater*, 1° WIB92.

¹⁷⁸ Bovendien moeten bepaalde betalingsdienstaanbieders in het kader van de zogenaamde CESOP-regeling gedetailleerde register bijhouden van grensoverschrijdende betalingen uit de lidstaten en de ontvangers van die betalingen en aan de belastingadministraties informatie verstrekken over bepaalde grensoverschrijdende betalingen, zoals bepaald op basis van de plaats waar de betaler en de ontvanger zich bevinden (zie Richtlijn (EU) 2020/284 van de Raad van 18 februari 2020 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van bepaalde voorschriften voor betalingsdienstaanbieders, *Pb.L.* 2 maart 2020, afl. 62, 7; Verordening (EU) 2020/283 van de Raad van 18 februari 2020 tot wijziging van Verordening (EU) nr. 904/2010 wat betreft maatregelen ter versterking van de administratieve samenwerking om btw-fraude te bestrijden, *Pb.L.* 2 maart 2020, afl. 62, 1; Uitvoeringsverordening (EU) 2022/1504 van de Commissie van 6 april 2022 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van Verordening (EU) nr. 904/2010 van de Raad met betrekking tot de totstandkoming van een centraal elektronisch systeem van betalingsinlichtingen (CESOP) ter bestrijding van btw-fraude, *Pb.L.* 12 september 2022, afl. 235, 19) (de nodige bepalingen werden binnen de Belgische rechtsorde omgezet door middel van de wet van 7 april 2023 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde betreffende de invoering van bepaalde informatieverplichtingen voor betalingsdienstaanbieders, *BS* 18 april 2023) (zie hieromtrent *in extenso e.g.* M. MERKX en A. JANSSEN, “A New Weapon in the Fight Against E-Commerce VAT Fraud: Information from Payment Service Providers”, *International VAT Monitor* 2019, vol. 30(6), 231-239; M. VAN HILTEN en G. BERETTA, “The New VAT Record Keeping and Reporting Obligations for Payment Service Providers”, *International VAT Monitor* 2020, vol. 31(4), 169-183).

¹⁷⁹ Zie ook J.M. VAZQUEZ en N. ČIČIN-ŠAIN, “Tax Reporting by Online Platforms: Operational and Fundamental Implications of DAC7 and the OECD Model Rules” in D. WEBER (ed.), *The Implications of Online Platforms and Technology on Taxation in GREIT Series*, Amsterdam, IBFD, 2023, (9) 45.

¹⁸⁰ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 12.

¹⁸¹ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 11.

een transactie faciliteert, waardoor niet beantwoord wordt aan de centrale insteek van het wetgevende kader.¹⁸²

39. Strikte interpretatie van de uitzonderingen. – De vereiste dat de activiteit van het platform *louter* mag bestaan in het adverteren van relevante activiteiten, of het doorverwijzen naar een ander platform, om niet als een platform beschouwd te worden, wordt door de Belgische wetgever bijzonder strikt ingevuld. De vaststelling dat het faciliteringsniveau uitgebreider is dan louter de omschreven situaties, zal ertoe leiden dat de software als platform dat onder het toepassingsgebied van de wet valt gekwalificeerd zal worden (mits ook aan alle andere voorwaarden voldaan wordt). De wetgever verwijst wat dit betreft naar de situatie waarin een zoekertjeswebsite of online vergelijkingswebsite een aanvullende interventie, zoals bijvoorbeeld een chatfunctie, aanbiedt. In dit geval zal de software onder de definitie van platform vallen omdat zij daarbij juist een aanvullende interventie aanbiedt om de betrokken activiteit te verrichten.¹⁸³ Men kan in dit kader eveneens verwijzen naar de situatie waarin een online vergelijkingswebsite verdergaat dan het louter vergelijken van verschillende opties, door bijvoorbeeld een rangschikking van diverse opties te voorzien.¹⁸⁴ De uitzonderingen dienen bijgevolg erg restrictief geïnterpreteerd te worden.¹⁸⁵ Het blijft niettemin van belang dat het platform eveneens aan alle andere wettelijke vereisten voldoet voordat zij als rapporteringsplichtig zal worden beschouwd.

Vervolgens rijst de vraag wat het lot is van een platform dat meerdere uitgesloten activiteiten uitvoert. Het is immers denkbaar dat een zoekertjesplatform eveneens dienstdoet als een onlinevergelijkingswebsite. Noch de wet, noch de parlementaire voorbereidingen behandelen dit scenario expliciet, waardoor het niet duidelijk is of dergelijke platforms onder het personele toepassingsgebied van het wetgevende kader vallen (wanneer zij ook aan de overige voorwaarden voldoen). Een bepaalde strekking binnen de literatuur verdedigt het standpunt dat een platform wel degelijk meerdere uitgesloten activiteiten mag uitoefenen zonder het risico te lopen binnen het toepassingsgebied van de verplichtingen te vallen.¹⁸⁶ Men leidt dit standpunt af uit de tekst van de DAC7-richtlijn, die stelt dat een platform uitgesloten wordt wanneer zij “uitsluitend een van de [uitgesloten] activiteiten” mogelijk maakt. Een andere strekking binnen de literatuur onderschrijft dit standpunt niet en wijst op de vaststelling dat de gecombineerde uitoefening van meerdere uitgesloten activiteiten ertoe kan leiden dat het platform zich dichterbij de verhouding tussen een koper en een verkoper situeert.¹⁸⁷ Omwille van deze onduidelijkheid zal in ieder geval aangewezen zijn dat de

¹⁸² OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 12, 5.

¹⁸³ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 12 (zie eveneens OECD, *Model Reporting Rules for Digital Platforms. Frequently Asked Questions*, Parijs, OECD Publishing, 2023, 1-2).

¹⁸⁴ OECD, *Model Reporting Rules for Digital Platforms. Frequently Asked Questions*, Parijs, OECD Publishing, 2023, 2.

¹⁸⁵ Zie voor kritiek op een strikte interpretatie van de uitzonderingen op het personele toepassingsgebied van de oude rapporteringsverplichtingen voor digitale samenwerkingsplatforms V. DE BRABANTER en G. VAN HULLE, “FAQ over de Belgische ‘DAC 7 light’”, *Fisc.Act.* 2022, nr. 10, 4-7).

¹⁸⁶ G. BERETTA, “The New Rules for Reporting by Sharing and Gig Economy Platforms Under the OECD and EU Initiatives”, *EC Tax Review* 2021, vol. 30(1), (31) 33; M. MERKX, A. JANSSEN en M. LEENDERS, “Platforms, a Convenient Source of Information Under DAC7 and the VAT Directive: A Proposal for More Alignment and Efficiency”, *EC Tax Review* 2022, vol. 31(4), (202) 204.

¹⁸⁷ J.M. VAZQUEZ en N. ČIČIN-ŠAIN, “Tax Reporting by Online Platforms: Operational and Fundamental Implications of DAC7 and the OECD Model Rules” in D. WEBER (ed.), *The Implications of Online Platforms and Technology on Taxation in GREIT Series*, Amsterdam, IBFD, 2023, (9) 45.

(Europese) wetgever ter zake verduidelijking brengt. Vanuit een Belgisch perspectief zal het opnieuw de fiscale administratie zijn die een oordeel velt over de kwalificatie van een bedrijfsmodel als een platform in de zin van de wet.¹⁸⁸ Het is dan ook aanbevolen dat de administratie een duidelijk kanaal opent via hetwelk een platformexploitant binnen een redelijke termijn duidelijkheid kan bekomen omtrent de kwalificatie als platform in de zin van de wet.

c. Verkoper

40. Het centrale begrip ‘verkoper’. – Software zal enkel beschouwd kunnen worden als een platform wanneer die software een faciliterende functie heeft met betrekking tot het verrichten van relevante activiteiten door verkopers. De software moet verkopers in staat stellen verbonden te zijn met andere gebruikers voor het verrichten van een relevante activiteit. De term ‘verkoper’ wordt door de wetgever ruim gedefinieerd als “een gebruiker van een platform, hetzij een natuurlijke persoon, hetzij een entiteit, die op enig ogenblik tijdens de rapporteringsperiode op het platform is geregistreerd en een relevante activiteit verricht”.¹⁸⁹ De ruime invulling van het verkopers-begrip is ingegeven vanuit de bekommernis van de Europese wetgever om de rapportageverplichtingen toepassing te laten vinden ongeacht de juridische aard van de verkoper.¹⁹⁰ Uiteraard zal de juridische aard van de verkoper in bepaalde omstandigheden waarin een uitzondering voorzien wordt een rol spelen. Op de invulling van het begrip ‘verkoper’ en de ‘uitgesloten verkopers’ wordt hieronder verder ingegaan (*infra*, nr. 63 *et seq.*). In het kader van deze inleidende uiteenzetting kan alvast opgemerkt worden dat een natuurlijke persoon of een entiteit actief op een digitaal platform zowel een verkoper als een koper kan zijn. Een persoon die bijvoorbeeld op het platform *Vinted* geregistreerd is, kan zowel kledingstukken aankopen als verkopen.

§2. Rapporterende platformexploitant

41. Het begrip ‘rapporterende platformexploitant’. – Wanneer een entiteit die een bepaalde nexus met de Europese Unie heeft een overeenkomst sluit met verkopers om een platform (zoals hierboven gedefinieerd werd) geheel of gedeeltelijk ter beschikking te stellen aan die verkopers voor het verrichten van relevante activiteiten, en niet beschouwd kan worden als een uitgesloten platformexploitant, is er sprake van een rapporterende platformexploitant.¹⁹¹ Dit kernbegrip valt uiteen in een aantal essentiële elementen. Ten eerste dient er sprake te zijn van een entiteit die een overeenkomst sluit met verkopers om een platform (geheel of gedeeltelijk) ter beschikking te stellen van die verkopers. Ten tweede moeten deze verkopers het platform gebruiken om relevante activiteiten te verrichten. Ten derde moet deze entiteit over een bepaalde nexus met de Europese Unie beschikken. Ten vierde mag de platformexploitant niet beschouwd worden als een uitgesloten platformexploitant in de zin van de wet. Deze verschillende elementen worden hieronder verder verduidelijkt en ontleed.

a. Entiteit

¹⁸⁸ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 12.

¹⁸⁹ Art. 321*quater*, 12° WIB92.

¹⁹⁰ Considerans 11, DAC7-Richtlijn.

¹⁹¹ Art. 321*quater*, 2° WIB92.

42. Het begrip ‘entiteit’. – Hoewel de wetgever een definitie van het begrip ‘entiteit’ geïntroduceerd heeft¹⁹², is niet volledig duidelijk of zij de bedoeling had deze definitie te hanteren in het kader van het begrip ‘rapporterende platformexploitant’. De bedoeling van de wetgever lijkt er eerder in bestaan te hebben de notie ‘entiteit’ te omschrijven in het kader van de vereiste om een duidelijk onderscheid te maken tussen de informatie die van natuurlijke personen en van entiteiten verzameld moet worden door het platform in het kader van de *due diligence*-verplichtingen (*infra*, nr. 72). In ieder geval mag aangenomen worden dat het begrip entiteit – vanuit het perspectief van het personele toepassingsgebied – natuurlijke personen uitsluit van de kwalificatie als rapporterende platformexploitant. Op basis van de tekst van de wet lijkt een overheidsbedrijf dan weer niet uitgesloten te kunnen worden, waardoor een dergelijke entiteit als platformexploitant beschouwd kan worden indien voldaan wordt aan de overige voorwaarden die de wet vooropstelt. Die entiteit dient het platform geheel of gedeeltelijk ter beschikking te stellen van de verkopers nadat met deze verkopers een overeenkomst werd gesloten.

43. Carve-out voor kleine en middelgrote ondernemingen. – Het Belgische reglementaire kader voorziet niet in de uitsluiting van bepaalde entiteiten uit het personele toepassingsgebied van de regeling op basis van hun grootte. Het Belgische (en dus Europese) kader verschilt wat dit betreft in belangrijke mate van de OESO-modelregels. De modelregels bevatten immers een facultatieve bepaling op basis waarvan platformexploitanten die op jaarlijkse basis¹⁹³ verrichtingen van relevante activiteiten faciliteren die een drempelbedrag van één miljoen niet overschrijdt (de zogenaamde ‘SME-platforms’), van het toepassingsgebied van de verschillende verplichtingen uitgesloten worden.¹⁹⁴ Volgens de modelregels zou het platform over de keuze beschikken om in dit geval uitgesloten te worden van de verplichtingen. In die zin is het regime vergelijkbaar met het optionele regime voor kleine ondernemingen binnen de btw-reglementering (*supra*, nr. 20). In de praktijk zou deze keuzemogelijkheid een toegevoegde waarde moeten bieden voor startende platforms die een snelle groei verwachten.¹⁹⁵ Een ‘retroactieve’ toepassing van de verplichtingen die gepaard gaan met de kwalificatie als ‘rapporterende platformexploitant’ kan immers erg belastend zijn voor het platform. Nalevingskosten zullen immers minder sterk doorwegen wanneer de verplichtingen geïntegreerd kunnen worden binnen de bestaande bedrijfsprocessen van de onderneming (*e.g.* het onboarding-proces van nieuwe klanten).

Hoewel het overwegen van deze uitzondering op het Europese niveau aanbevolen werd door de Raad voor Regelgevingstoetsing¹⁹⁶ (*‘Regulatory Scrutiny Board’*)¹⁹⁷, werd zij niet opgenomen in de

¹⁹² Art. 321*quater*, 16° WIB92.

¹⁹³ Het drempelbedrag binnen de facultatieve regeling wordt berekend op het niveau van het gehele platform en op basis van de gefaciliteerde verrichtingen inzake relevante activiteiten van het vorige kalenderjaar.

¹⁹⁴ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 13, nr. 8.

¹⁹⁵ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 13, nr. 10.

¹⁹⁶ De Raad voor Regelgevingstoetsing is een onafhankelijk raadgevend orgaan dat het college van commissarissen adviseert. De Raad zorgt voor de centrale kwaliteitscontrole en ondersteunt de Europese Commissie met effectenbeoordelingen en evaluaties in de initiële fases van het Europese wetgevingsproces.

¹⁹⁷ Een van de aanbevelingen van het verslag van de Raad voor Regelgevingstoetsing bestond erin dat de Commissie de analyse van de evenredigheid van de verschillende overwogen beleidsopties verder moest uitdiepen. Deze oefening moest in het bijzonder gebeuren wat de gevolgen voor kleine platforms (en occasionele verkopers) betreft. Volgens de Raad was een betere motivering inzake de voor- en nadelen van het vrijstellen van kleine platforms (of occasionele verkopers) van de nieuwe verplichtingen en een betere motivering van de uiteindelijke beslissing van de Commissie aan de orde (zie REGULATORY SCRUTINY BOARD, *Regulatory Scrutiny Board Opinion. Proposal for a Council directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation*, Brussel, Regulatory Scrutiny Board, 2020, SEC(2020)271, 2).

definitieve richtlijn.¹⁹⁸ Hoewel – in lijn met het algemene beleid van de Europese Commissie waarbij in het bijzonder rekening gehouden wordt met effecten van beoogde regelgeving op kleine en middelgrote ondernemingen¹⁹⁹ – de belangen van kleine en middelgrote ondernemingen tijdens de effectenbeoordeling geëvalueerd werden, bestaat aldus geen uitzondering voor de zogenaamde SME-platformen. De beslissing om deze uitzondering niet op te nemen was voornamelijk gesteund op overwegingen verbonden aan de nalevingskosten. Kleine en middelgrote ondernemingen ervaren omwille van het regressieve karakter van nalevingskosten immers disproportioneel meer hinder van hoge nalevingskosten.²⁰⁰ De Commissie was dan ook van mening dat, hoewel SME-platformen initieel minder nalevingskosten moeten dragen, zij geconfronteerd zou worden met significante nalevingskosten eens het platform op een bepaald moment de drempel zou overschrijden.²⁰¹ Dit is voornamelijk²⁰² het gevolg van de vaststelling dat een platform, eens het de drempel overschrijdt, zijn zorgvuldigheidsverplichtingen (*infra*, nr. 71 *et seq.*) zal moeten voldoen met betrekking tot verkopers nadat het *onboarding-proces* reeds heeft plaatsgevonden. Zich baserende op de publieke beraadslaging achtte de Commissie dergelijke opdracht bijzonder uitdagend, zo niet onmogelijk, onder meer omdat verkopers in dit scenario minder geneigd zullen zijn om spontaan mee te werken met het

¹⁹⁸ Bij wijze van amendement nr. 71 werd een voorstel ingediend om het begrip ‘uitgesloten rapporterende platformexploitant’, dat een rapporterende platformexploitant met in de Unie gegenereerde inkomsten van die het voorgaande kalenderjaar niet meer dan 100.000 EUR bedroegen, moest uitsluiten. Het argument werd in de finale teksten evenwel verlaten (zie EUROPEES PARLEMENT, Verslag van de Commissie Economische en Monetaire Zaken over het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, Europees Parlement, Brussel, 9 februari 2021, A9-0015/2021, 46-47).

¹⁹⁹ Met de zogenaamde ‘Small Business Act’ beoogde de Europese Commissie “*de algehele aanpak ten aanzien van het ondernemerschap te verbeteren, het principe ‘denk eerst klein’ in het hele beleid, van regelgeving tot dienstverlening, te verankeren en de groei van het [midden- en kleinbestand] te bevorderen door de resterende knelpunten te hepen overwinnen*” (zie EUROPESE COMMISSIE, Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement, het Europees Economisch en Sociaal Comité en het Comité van de Regio’s. “Denk eerst klein”. Een “Small Business Act” voor Europa, Brussel, Europese Commissie, 2008, COM(2008)394, 4).

²⁰⁰ Zie *e.g.* EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Paper. European Tax Survey, Brussel, Europese Commissie, 2004, SEC(2004)1128/2, 28; EUROPESE COMMISSIE, Tax Compliance Costs for SMEs. An Update and a Complement. Final Report, Brussel, Europese Commissie. Directorate-General for Internal Market, Industry, Entrepreneurship and SMEs, 2022, 134.

²⁰¹ EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Tax Fraud and Evasion: better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Brussel, Europese Commissie, 2020, SWD(2020)131, 55.

²⁰² De Commissie maakte tevens gewag van de mogelijkheid dat een platform bewust onder de drempel zou kunnen blijven opereren teneinde de toepassing van de zorgvuldigheids- en rapportageverplichtingen te vermijden. Dit zou een rem kunnen vormen op de groei van platform (die tevens belangrijke voordelen met zich meebrengen) (zie EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Tax Fraud and Evasion: better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Brussel, Europese Commissie, 2020, SWD(2020)131, 45). De Commissie wijst evenwel terecht op de vaststelling dat deze overwegingen allicht niet de bovenhand zullen nemen op de incentive van een platform om groei na te streven. Omwille van de netwerk-effecten van een platform stijgt de waarde van een platform immers exponentieel wanneer het platform in grootte toeneemt (vanuit het perspectief van het aantal verkopers dat op het platform actief zijn en de tegenprestaties die deze verkopers innen) (zie EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Tax Fraud and Evasion: better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Brussel, Europese Commissie, 2020, SWD(2020)131, 45 en 55).

platform.²⁰³ Bepaalde informatie zal immers hoe dan ook opgevraagd worden gedurende het onboarding-proces, waardoor de marginale kost verbonden aan het verzoeken van additionele informatie op dat moment volgens de Commissie gering zal zijn. Bovendien is het volgens de Commissie mogelijk dat verkopers aan 'platform-shopping' zullen doen wanneer de omzetsdrempel bij een bepaald platform overschreden dreigt te worden, om rapportage ten aanzien van de overheid te vermijden.²⁰⁴

De Commissie lijkt haar beslissing om geen optionele regeling in lijn met de OESO-modelregels te introduceren dan ook op een onderbouwde wijze te motiveren. Hoewel tegenargumenten steeds geboden kunnen worden, komt het ons dan ook voor dat de geopteerde beleidsopties van de Commissie in lijn zijn met de centrale insteek van de richtlijn: het introduceren van een uniforme rapportagestandaard binnen de Europese Unie. Wanneer op het niveau van de lidstaten geopteerd zou kunnen worden voor de introductie van een drempelbedrag voor platformen, dreigt deze uniformiteit in het gedrang te komen. Dit zal niet alleen het gevolg zijn omwille van de mogelijkheid dat diverse regimes het levenslicht zullen zien binnen de verschillende lidstaten, maar ook omwille van de distorsie-effecten waarbij verkopers toevlucht zullen zoeken tot jurisdicties waarbinnen zij een beroep kunnen doen op het uitzonderingsregime. Een van de primaire overwegingen van de richtlijn bestond immers in het vermijden van concurrentievervalsing tussen de verschillende platforms onderling.²⁰⁵

b. Relevante activiteit

44. Het verrichten van een relevante activiteit. – Vervolgens zal een platformexploitant enkel als rapporteringsplichtig beschouwd worden wanneer zij het afsluiten van relevante activiteiten tussen een verkoper en een koper *faciliteert*. Het is bijgevolg niet vereist dat de relevante activiteit effectief met behulp van het platform wordt verricht. In dit kader is het belangrijk om op te merken dat aan het faciliteren van een relevante activiteit bovendien geen grensoverschrijdende component verbonden is. Zowel louter interne als grensoverschrijdende situaties kunnen onder het toepassingsgebied van dit begrip vallen wanneer aan alle wettelijke criteria voldaan wordt.²⁰⁶ De verplichtingen voor rapporterende platformexploitanten verschillen aldus in belangrijke mate van de al bestaande verplichtingen die uit de Bijstandsrichtlijn voortvloeien.²⁰⁷ Vanuit het perspectief van de wetgevende

²⁰³ EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Tax Fraud and Evasion: better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Brussel, Europese Commissie, 2020, SWD(2020)131, 55.

²⁰⁴ EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Tax Fraud and Evasion: better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Brussel, Europese Commissie, 2020, SWD(2020)131, 55.

²⁰⁵ Considerans 14, DAC7-Richtlijn.

²⁰⁶ Considerans 10, DAC7-Richtlijn, "*De rapportageverplichting moet zowel op grensoverschrijdende als op niet-grensoverschrijdende activiteiten betrekking hebben, teneinde de doeltreffendheid van de rapportagevoorschriften, de goede werking van de interne markt, een gelijk speelveld en het non-discriminatiebeginsel te waarborgen. Voorts zou een dergelijke toepassing van de rapportagevoorschriften de administratieve lasten voor de digitale platforms verminderen.*"

²⁰⁷ Hierbij kan verwezen worden naar de rapporteringsverplichting voor intermediairs (en belastingplichtigen) met betrekking tot grensoverschrijdende constructies die bepaalde wezenskenmerken die een indicatie van agressieve fiscale planning vormen vertonen (zie Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot grensoverschrijdende constructies, *Pb.L.* 5 juni 2018, afl. 139, 1).

competenties van de Europese Unie kunnen hieromtrent belangrijke bedenkingen geformuleerd worden.²⁰⁸ De wetgever omschrijft het begrip ‘relevante activiteit’ als het verrichten van bepaalde door de wet opgesomde activiteiten voor een tegenprestatie.²⁰⁹ Opnieuw valt deze begripsomschrijving uiteen in twee componenten: de aanwezigheid van een specifieke activiteit, die verricht wordt voor een tegenprestatie.²¹⁰

i. Geviseerde activiteiten

45. Vier categorieën activiteiten. – Niet iedere levering van een goed of verrichting van een dienst zal beschouwd worden als een relevante activiteit. De wetgever heeft het materiële toepassingsgebied van de rapportageplicht immers beperkt tot vier categorieën activiteiten. De keuze om het toepassingsgebied van de verplichtingen te beperken tot een aantal categorieën activiteiten is ingegeven vanuit de bekommernis de proportionaliteit van de regeling te waarborgen. De verdere uitlijning van het personele toepassingsgebied is immers gebaseerd op een afweging tussen de baten en de kosten die gepaard gaan met verschillende mogelijke beleidsopties.²¹¹ Concreet evalueerde de Commissie de effecten van rapportageplichten op de verminderde kosten die gepaard gaan met het verzekeren van de naleving van de belastingwetten en het toenemen van de fiscale ontvangsten voor de overheid. Vanuit het kostenperspectief evalueerde de Commissie de effecten van de verschillende

²⁰⁸ Het hangende voorstel dat het toepassingsgebied van de automatische uitwisseling van informatie binnen de Bijstandsrichtlijn wenst uit te breiden met bepaalde transacties in cryptoactiva maakt vindt eveneens toepassing ongeacht het grensoverschrijdende karakter van de beoogde transactie (zie EUROPESE COMMISSIE, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, Brussel, Europese Commissie, 2022, COM(2022)707, 13). Er kan dus een duidelijke tendens waargenomen worden waarbij de Europese Commissie haar bevoegdheid om wetgevend op te treden inzake directe belastingen erg ruim invult. In tegenstelling tot wat het geval is met betrekking tot de indirecte belastingen (art. 113 VWEU), biedt het primaire Unierecht immers geen rechtstreekse bevoegdheid aan de Uniewetgever om op te treden binnen de directe belastingen. De bevoegdheid van de Unie ter zake wordt dan ook gebaseerd op art. 115 VWEU en is gesteund op de positieve impact van een beoogde maatregel op de realisatie van de interne markt. Het blijkt aldus dat de Commissie deze vereiste erg ruim invult en niet vereist dat een grensoverschrijdende component voorhanden is opdat de realisatie van de interne markt in het gedrang kan komen. Vanuit het perspectief van de rapporteringsverplichtingen voor platformexploitanten is de negatieve impact op de realisatie van de interne markt hoofdzakelijk het gevolg van het mogelijke optreden van nationale wetgevers om gelijkaardige regels uit te vaardigen die toepassing vinden op louter interne situaties (zie considerans 7, DAC7-Richtlijn, *“Tegelijkertijd hebben sommige lidstaten een eenzijdige rapportageverplichting ingevoerd, die een extra administratieve last voor de platformexploitanten betekent aangezien zij veel nationale rapportagenormen moeten naleven. Het is daarom essentieel dat een uniforme rapportageverplichting wordt ingevoerd die overal in de interne markt zou gelden.”*). Hoewel hier iets voor te zeggen valt, wordt op deze manier steeds meer geknabbeld aan de bevoegdheden van nationale wetgevers om inzake directe belastingen op te treden.

²⁰⁹ Art. 321*quater*, 8° WIB92.

²¹⁰ Gedurende het legislatieve proces werd bij wijze van amendement nr. 73 gesuggereerd om de wens verrichtingen die om niet geleverd werden uit te sluiten door middel van de opname van het begrip ‘uitgesloten relevante activiteit’. Het zou gaan om elke niet-bezoldigde en niet-monetaire uitwisseling van goederen en diensten. Dit amendement werd echter niet aangenomen omdat ervoor geopteerd werd deze vereiste te vervatten binnen de definitie van het begrip ‘relevante activiteit’, door de aanwezigheid van een tegenprestatie als een essentiële component van dit begrip op te nemen (zie EUROPEES PARLEMENT, Verslag van de Commissie Economische en Monetaire Zaken over het voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, Europees Parlement, Brussel, 9 februari 2021, A9-0015/2021, 47).

²¹¹ EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Tax Fraud and Evasion: better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Brussel, Europese Commissie, 2020, SWD(2020)131, 31 *et seq.*

beleidsalternatieven op de toegenomen administratieve kosten voor de administratie verbonden aan de verwerking van de informatie die haar ten gevolge van de rapportage bereikt, en de (eenmalige en recurrente) nalevingskosten voor de platformoperatoren die de resultante vormen van de zorgvuldigheids- en rapportageverplichtingen. In het voorstel van de Europese Commissie werden de ‘relevante activiteiten’ ruimer ingevuld dan binnen de OESO-modelregels. Volgens dat voorstel omvat een relevante activiteit de verhuur van een onroerend goed, de verlening van persoonlijke diensten, de verkoop van goederen, de verhuur van transportmiddelen en investeringen en leningen in de context van *crowdfunding*.²¹² De richtlijn, maakt geen gewag meer van de investeringen en leningen in de context van crowdfunding, en beperkt zich aldus tot vier categorieën activiteiten. Hoewel niet alle activiteiten van verkopers onder het toepassingsgebied van de wet vallen, laat de Europese normgever de deur openstaan voor een eventuele uitbreiding van het toepassingsgebied in de toekomst.²¹⁴ Hiermee wenst men tegemoet te komen aan het veranderende karakter van de digitale platformeconomie, waarbij niet uitgesloten kan worden dat zich in de toekomst andere sectoren gaan manifesteren waarbij risico’s inzake de naleving van fiscale verplichtingen tot uiting komen en een wetgevend optreden vereisen.

Hoewel de aanwezigheid van vier categorieën relevante activiteiten op het eerste gezicht doet vermoeden dat de huidige regeling een ruimer materieel toepassingsgebied beslaat dan het oude, Belgische wetgevende kader (*supra*, nr. 28)²¹⁵, moet dit vanuit twee perspectieven genuanceerd worden.²¹⁶ Ten eerste had de DAC7-lightregeling louter betrekking op het verrichten van diensten. Omdat deze notie op een ruime wijze ingevuld werd, vond zij ook toepassing op de verhuur van een onroerend goed.²¹⁷ Omdat het dienstenbegrip ingevuld werd in de zin van de btw-wetgeving, viel ook het verhuren van een transportmiddel onder het materiële toepassingsgebied van de oude regeling.

²¹² Het toepassingsgebied van de voorgestelde regelgeving omvatte crowdfundingdiensten bestaande uit zowel op deelneming in eigen vermogen als op kredietverlening gebaseerde crowdfunding (zie EUROPESE COMMISSIE, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, Brussel, Europese Commissie, 2020, COM(2020)314, 11) (zie Verordening (EU) 2020/1503 van het Europees Parlement en de Raad van 7 oktober 2020 betreffende Europese crowdfundingdienstverleners voor bedrijven en tot wijziging van Verordening (EU) 2017/1129 en Richtlijn (EU) 2019/1937, *Pb.L.* 20 oktober 2020, afl. 347, 1). In dit kader kan opgemerkt worden dat de Europese Commissie voornemens is om crowdfundingplatformen toe te voegen aan het personele toepassingsgebied van de preventieve antiwitwasregeling. Hoewel uit dit reglementaire kader geen automatische gegevensuitwisseling van fiscaal relevante informatie voortvloeit, zullen crowdfundingplatformen in de zin van de hierboven vermelde Verordening (EU) 2020/1503 wel verplicht worden om hun cliënten (onder meer) te identificeren en de bevoegde autoriteit te verwittigen wanneer zij vermoeden dat gelden afkomstig zijn uit het witwassen van geld of bepaalde onderliggende criminele activiteiten zoals ‘ernstige fiscale fraude’ (zie EUROPESE COMMISSIE, Voorstel voor een verordening van het Europees Parlement en de Raad tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor witwassen of terrorismefinanciering, Brussel, Europese Commissie, 2021, COM(2021)420, 4). Omwille van de bestaande informatiestroom tussen de bevoegde antiwitwasautoriteit (in België is dat de Cel voor Financiële Informatieverwerking) en de fiscale administratie zal de fiscus -indien de regeling op Europees niveau wordt aangenomen- in de toekomst mogelijk informatie ontvangen van de CFI die nuttig kan zijn voor de belastingheffing. Er dient evenwel op gewezen te worden dat de notie ‘ernstige fiscale fraude’ per definitie niet alle vormen van fiscale fraude omvat.

²¹³ EUROPESE COMMISSIE, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, Brussel, Europese Commissie, 2020, COM(2020)314, 12.

²¹⁴ Considerans 16, DAC7-Richtlijn.

²¹⁵ T. MYNCKE, “De (nieuwe) rapporteringsverplichting voor digitale platformen – ‘invoering DAC7’”, *ITAA-Zine* 2023, nr. 3, (7) 7-8.

²¹⁶ Het beperkte toepassingsgebied van het oude art. 321*quater* WIB92 volgde dan ook eerder vanuit het perspectief van het personele toepassingsgebied (*supra*, nr. 28).

²¹⁷ Zie oud art. 321*quater*, §1, lid 1, 2°, c) WIB, *j°* art. 53/4, KB/WIB92.

Ten tweede maakt de nieuwe regeling gewag van het verlenen van ‘persoonlijke diensten’, hetgeen een enger toepassingsgebied omvat dan de algemene verlening van diensten onder de oude regeling (*infra*, nr. 47). De meest ‘zuivere’ uitbreiding van het materiële toepassingsgebied betreft aldus de verkoop van roerende goederen, die niet gecapteerd werd door de oude regeling, maar onder de nieuwe regeling als relevante activiteit beschouwd wordt.

46. De verhuur van onroerende goederen. – De eerste categorie binnen de ‘relevante activiteiten’ betreft de ‘verhuur van een onroerend goed’.²¹⁸ De verhuur van roerende goederen valt bijgevolg buiten het toepassingsgebied van de rapporteringsverplichting (tenzij er sprake is van de verhuur van een transportmiddel, *infra*, nr. 49).²¹⁹ Omdat het begrip ‘onroerend goed’ niet door de fiscale wetgever gedefinieerd werd, kan hier teruggekoppeld worden aan de invulling van dit begrip binnen het goederenrecht.²²⁰ De wet verduidelijkt wel dat het zowel om zakelijke als niet-zakelijke onroerende goederen gaat, alsmede elk ander onroerend goed en parkeerruimten. De periode waarvoor het onroerende goed verhuurd wordt, is irrelevant voor de kwalificatie als relevante activiteit.²²¹ Hieruit kan worden afgeleid dat de verhuur van een onroerend goed voor enkele uren ook als relevante activiteit beschouwd kan worden. Door te verwijzen naar het zakelijke karakter van het onroerende goed heeft de wetgever allicht willen verduidelijken dat zowel de verhuur van onroerende goederen voor residentiële als voor commerciële doeleinden als een relevante activiteit beschouwd wordt (wanneer zij voor een tegenprestatie verricht wordt).²²² De kwalificatie van de verhuur van onroerende goederen als relevante activiteit kan vragen doen rijzen omtrent andere zakelijke rechten op onroerende goederen. Hoewel de parlementaire voorbereidingen bij het Belgische wetgevende kader ter zake geen verdere verduidelijking verschaffen, hanteren de OESO-modelregels een ruime interpretatie van deze relevante activiteit. De modelregels verduidelijken immers dat het zakelijke recht op het onroerende goed irrelevant is voor de kwalificatie als relevante activiteit, waardoor ook situaties van vruchtgebruik, leasing en ‘andere rechten’ gecapteerd worden.²²³ Om enige onduidelijkheid ter zake uit de wereld te halen, verdient het aanbeveling dat de fiscale administratie ter zake verduidelijking verschaft en aangeeft in welke mate het verlenen van andere gebruiksrechten over een onroerend goed onder deze begripsomschrijving vallen. De OESO-modelregels bieden immers geen juridische bindende interpretatie vanuit een Belgisch perspectief.

²¹⁸ Art. 321*quater*, 8°, a) WIB92.

²¹⁹ Het is evenwel niet uitgesloten dat de draagwijdte van het begrip ‘relevante activiteit’ in de toekomst nog uitgebreid wordt om ook de verhuur van roerende goederen te capteren. Binnen de OESO-modelregels zou dit mogelijk kunnen zijn wanneer de fiscale administratie in de toekomst geconfronteerd wordt met uitdagingen gelijkaardig aan de uitdagingen waarmee de fiscus in verhouding tot de reeds gecapteerde relevante activiteiten geconfronteerd wordt (zie OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 9, nr. 4). Wanneer binnen de OESO actie ondernomen wordt, dient evenwel benadrukt te worden dat een afzonderlijk optreden van de Europese wetgever vereist is om ook het toepassingsgebied vanuit een Belgisch perspectief uit te breiden.

²²⁰ Art. 3.47 BW.

²²¹ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 12.

²²² Zie E. VAN MALDER en H. VERSTRAETE, “Omzetting DAC7: welke nieuwe verplichtingen voor ‘platformexploitanten’?”, *Fiscoloog Internationaal* 2023, afl. 471, (1) 3, waar terecht verwezen wordt naar de bewoording opgenomen in Bijlage V, I., A., 8, (a) DAC7-Richtlijn, “the rental of immovable property, including both residential and commercial property, as well as any other immovable property and parking spaces”.

²²³ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 14, nr. 16; OESO, *Model Reporting Rules for Digital Platforms. Frequently Asked Questions*, Parijs, OECD Publishing, 2023, 4.

47. Persoonlijke diensten. – Een tweede, allicht meest besproken, categorie binnen de relevante activiteiten betreft de ‘persoonlijke dienst’.²²⁴ De wet definieert dit concept als “een dienst die een tijdgebonden of taakgerichte activiteit omvat die door een of meer natuurlijke personen wordt uitgevoerd, hetzij zelfstandig, hetzij namens een entiteit, en die wordt verricht op verzoek van een gebruiker, hetzij online, hetzij fysiek offline, na facilitering door een platform”²²⁵. Op basis van de definitie wordt duidelijk dat dit begrip bijzonder ruim is en heel wat diensten kan capteren. De wetgever bevestigt overigens dat dit begrip ‘in zeer ruime zin’ moet worden opgevat en een brede waaier van diensten omvat.²²⁶ Hoewel zij slechts een indicatieve waarde hebben, verduidelijken de commentaren bij de OESO-modelregels dat een persoonlijke dienst gewoonlijk in één van twee categorieën onder te brengen kan worden. Ten eerste is er werk dat online kan worden uitgevoerd en dus overal ter wereld aan andere gebruikers kan worden geleverd. Het gaat bijvoorbeeld om bijles, IT-diensten, data-entry of copywriting.²²⁷ Ten tweede gaat het om diensten die weliswaar via een platform worden gefaciliteerd, maar fysiek (*i.e.* offline) worden uitgevoerd, meestal op een specifieke fysieke locatie, zoals vervoers- of leveringsdiensten, huishoudelijk werk, tuinieren of renovatiewerkzaamheden.²²⁸ De wetgever verduidelijkt verder dat ook sprake kan zijn van een persoonlijke dienst wanneer een dienst geleverd wordt door een verkoper handelend in de hoedanigheid van bediende van de platformexploitant of van een entiteit verbonden aan de platformexploitant.²²⁹ Deze interpretatie lijkt evenwel lijnrecht tegenover de Europese richtlijn²³⁰ (en de OESO-modelregels²³¹) te staan, waar voorzien wordt in een uitzondering voor relevante activiteiten die uitgevoerd worden door personen handelend in de hoedanigheid van een werknemer van een platform.²³² De *ratio legis* bestaat erin dat de noodzakelijke gegevens over het inkomen van deze personen al in het kader van andere verplichtingen uitgewisseld worden (*e.g.* in het kader van de bedrijfsvoorheffing). Bovendien heeft de wetgever niet verduidelijkt wat bedoeld wordt met een ‘entiteit verbonden met de platformexploitant’. Hoewel een persoonlijke dienst in de meeste gevallen

²²⁴ Art. 321*quater*, 8°, b) WIB92.

²²⁵ Art. 321*quater*, 11° WIB92.

²²⁶ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St. Kamer 2022-2023*, nr. 55-3000/001, 14.

²²⁷ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 14, nr. 18.

²²⁸ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 14, nr. 18.

²²⁹ De parlementaire werkzaamheden verduidelijken verder dat de arbeidsrelatie beoordeeld dient te worden op grond van het arbeidsrecht van toepassing in het rechtsgebied waarin de verkoper fysiek de diensten uitvoert (zie Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St. Kamer 2022-2023*, nr. 55-3000/001, 14).

²³⁰ Considerans 18, DAC7-Richtlijn bepaalt, “Activiteiten die door een verkoper worden uitgeoefend in de hoedanigheid van werknemer van de platformexploitant, moeten niet onder dergelijke rapportageverplichting vallen.”

²³¹ “However, Personal Services do not include services provided by a Seller pursuant to a legally recognised employment relationship with the Platform Operator or a related Entity of the Platform Operator. The determination as to whether the services were performed under an employment relationship is to be made on the basis of the applicable labour laws, which in general include the labour law of the jurisdiction in which the Seller physically performs the services.” (zie OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 15, nr. 23).

²³² Het is hierbij uiteraard van belang dat de betrokken persoon bij het verrichten van de relevante activiteit ook handelt in de hoedanigheid van werknemer van de platformexploitant voor het verrichten van die activiteit. De vaststelling dat een werknemer van een platformexploitant een relevante activiteit uitoefent, betekent dus niet *ipso facto* dat er deze verrichtingen niet aan rapportage onderworpen zijn.

slechts voor een korte termijn (en op een ad hoc-basis) uitgevoerd worden, is het niet uitgesloten dat ook een langere opdracht een persoonlijke dienst in de zin van de wet kan uitmaken. Ter zake kan met name verwezen worden naar seizoenswerk in een restaurant, hotel of in het kader van een evenement.²³³

De parlementaire werkzaamheden reiken een niet-exhaustieve lijst met voorbeelden aan van wat een persoonlijke dienst kan uitmaken. Het gaat met name om de transport- en leverdiensten, handenarbeid, bijles, het opstellen van een tekst, de behandeling van gegevens, alsook administratieve, juridische en boekhoudkundige taken.²³⁴ In lijn met de OESO-modelregels benadrukt de wetgever het 'tijd- of taakgerelateerde' karakter (*time- or task-based* karakter) van de persoonlijke dienst. Het persoonlijke karakter van de dienst vloeit voort uit de vereiste dat zij moet worden uitgevoerd op het specifieke verzoek van een of meerdere gebruikers.²³⁵ Dit betekent dat de verrichte dienst minstens tot op een zekere hoogte afgestemd moet zijn op de specifieke vereisten van de koper.²³⁶ In lijn met deze vereiste vormen de publiek uitgebatede transportdiensten, zoals de transportdiensten per bus, trein of vliegtuig geen persoonlijke diensten in de zin van het wetgevende kader.²³⁷ Dit zal volgens de toelichtingen bij de OESO-modelregels evenmin het geval zijn wanneer de dienst bestaat in het verlenen van toegang tot niet op maat gemaakte, vooraf opgenomen digitale inhoud zoals online cursussen, video's of muziek.²³⁸ Het betreft hier immers geen *time* of *task*-based dienst die op het verzoek van een gebruiker verricht wordt. Dit betekent echter niet dat een dienst die voor meer dan één persoon uitgevoerd wordt nooit een persoonlijke dienst in de zin van de wet kan uitmaken. De Belgische wetgever verduidelijkt in die zin dat de situatie waarin via een platform een online taalcursus aangeboden wordt waarop meerdere personen intekenen, er nog steeds sprake kan zijn van een persoonlijke dienst in de zin van de wet.²³⁹ Dit voorbeeld kan mogelijk verwarrend zijn in samenlezing met het voorbeeld aangereikt door de toelichtingen bij de OESO-modelregels (die in ieder geval van ondergeschikte waarde zijn ten opzichte van de voorbereidende werkzaamheden van de Belgische wetgever). De kern van de zaak komt er evenwel op neer dat geëvalueerd wordt in welke mate het tijds- of taakgerelateerde karakter van de dienst voorhanden is, eerder dan het aantal personen dat een beroep doet op de dienst. Toch komt het ons voor dat de vereiste dat de dienst verricht wordt naar aanleiding van een specifiek verzoek van de gebruiker een erg vaag criterium is dat in de praktijk aanleiding zal geven tot verwarring. Dit is in het bijzonder het geval gelet op de verschillende verschijningsvormen van *time* en *task* gerelateerde diensten en de diversiteit aan modaliteiten die hiermee gepaard gaat. Kan een digitale cursus die enkel beschikbaar gemaakt zal

²³³ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 15, nr. 22.

²³⁴ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 14 (zie eveneens OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 14, nr. 17).

²³⁵ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 14.

²³⁶ OESO, *Model Reporting Rules for Digital Platforms. Frequently Asked Questions*, Parijs, OECD Publishing, 2023, 4.

²³⁷ Zie eveneens OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 14, nr. 17.

²³⁸ OESO, *Model Reporting Rules for Digital Platforms. Frequently Asked Questions*, Parijs, OECD Publishing, 2023, 4.

²³⁹ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 15, nr. 21.

worden wanneer een welbepaald aantal gebruikers erop intekent, beschouwd worden als een persoonlijke dienst in de zin van het reglementaire kader? En hoe zit het met diensten die slechts in een beperkte mate en niet noodzakelijk aangepast kunnen worden naar aanleiding van een specifiek verzoek van de gebruiker? Dit zal bijvoorbeeld het geval zijn in het kader van *real time* streaming-activiteiten via een digitaal platform. Bij dergelijke activiteiten worden *real time* beelden (van bijvoorbeeld games) uitgezonden via een platform ongeacht het specifieke verzoek van de ‘streamer’. Naast de weergave van advertenties bestaat het verdienmodel erin om de gebruikers (*i.e.* de kijkers) toe te laten om tegen betaling (van relatief beperkte bedragen) de *streamer* bepaalde acties te laten ondernemen. In zo’n geval wordt de aangeboden dienst aangepast naar aanleiding van een specifiek verzoek van de gebruiker, al hoeft dit niet noodzakelijkerwijze te gebeuren. Hoewel dit voorbeeld het onduidelijke karakter van het begrip ‘persoonlijke dienst’ illustreert, komt het ons voor dat in dit geval (en andere gelijkaardige voorbeelden die niet noodzakelijk binnen de gamingsector te situeren zijn), als persoonlijke dienst beschouwd kan worden. Toch zullen steeds gevallen voorhanden zijn waarbij de vraag naar het persoonlijke aspect van de dienst (*i.e.* het op maat van de cliënt gemaakt zijn van de dienst) voorhanden is. Dit zal bijvoorbeeld het geval zijn in het kader van financiële dienstverlening en het afsluiten van verzekeringscontracten. Wanneer er louter sprake is van diensten of producten die in een gestandaardiseerd formaat aangeboden worden, kan aangenomen worden dat er geen sprake is van een persoonlijke dienst. De vraag rijst evenwel of deze conclusie doorgetrokken moet worden naar situaties waarin het product of het contract wel (beperkt) aangepast wordt (of kan worden) aan de persoonlijke situatie van de afnemer (bijv. in het kader van een verzekeringsovereenkomst, die in bepaalde situaties afgestemd is op de specifieke vereisten van de klant).²⁴⁰

De diverse verschijningsvormen en de verschillende modaliteiten die gepaard gaan met het verlenen van diensten maken het voor platformexploitanten erg uitdagend om een helder zicht te hebben op de kwalificatie van een dienst als een persoonlijke dienst in de zin van de wet. De ruime formulering van het concept ‘persoonlijke dienst’ zal ongetwijfeld leiden tot interpretatiekwesties. Het zal voornamelijk na verloop van tijd zijn dat de precieze invulling van het concept duidelijker zal worden. De ruime formulering van het begrip heeft daarom ook een evolutieve component die haar toelaat mee te evolueren met het veranderende karakter van de *sharing and gig economy*, waarvan de mogelijkheden virtueel oneindig zijn.

48. De verkoop van goederen. – Een derde categorie binnen de relevante activiteiten betreft ‘de verkoop van goederen’.²⁴¹ De wet verduidelijkt dat de notie ‘goederen’ betrekking heeft op ‘elke lichamelijke zaak’²⁴², waardoor onlichamelijke zaken van het toepassingsgebied worden uitgesloten.

²⁴⁰ In zijn toelichting bij het *Plattformen-Steuertransparenzgesetz* is de Duitse fiscus van oordeel dat bank- en verzekeringsovereenkomsten slechts in een zeer beperkte mate aangepast worden aan de preferenties van de klant. Hierdoor zullen dergelijke overeenkomsten in beginsel geen persoonlijke diensten in de zin van de wet zijn (zie BUNDESZENTRALAMT FÜR STEUERN, *Häufig gestellte Fragen zu den Meldepflichten digitaler Plattformbetreiber*, Bonn, Bundeszentralamt für Steuern, 2023, 11, nr. 2.13., beschikbaar via: https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern_Informationsaustausch/DAC7/Vorschriften/vorschriften_node.html#js-toc-entry3). De vraag rijst of de Belgische fiscale administratie eenzelfde mening toegedaan is en welke mate van ‘modificeerbaarheid’ vereist wordt opdat sprake is van een persoonlijke dienst in de zin van art. 321*quater*, 8°, b) WIB92. De vaststelling dat hieromtrent heel wat interpretatie mogelijk is, hetgeen ertoe kan leiden dat platformexploitanten in het ongewisse blijven wat het rapporteerbare karakter van de verrichtingen die zij faciliteren betreft, zet de nood aan verduidelijken enkel kracht bij (zie ook N. BRAVO, “The meaning of Platform under DAC7: more clarity needed”, *Kluwer International Tax Blog* 27 juni 2023 (beschikbaar via: <https://kluwertaxblog.com/2023/06/27/the-meaning-of-platform-under-dac7-more-clarity-needed/>)).

²⁴¹ Art. 321*quater*, 8°, c) WIB92.

²⁴² Art. 321*quater*, 24° WIB92. Zonder dat de fiscale wetgever een expliciete verwijzing maakt, kan hier verwezen worden naar art. 3.40 BW, dat lichamelijke voorwerpen omschrijft als voorwerpen die zintuigelijk kunnen worden waargenomen en worden gemeten middels een momentopname.

Op het eerste gezicht lijkt het hier aldus voornamelijk te gaan om situaties waarin voorwerpen verkocht worden op platformen zoals *eBay*, *Amazon* of *Facebook Marketplace*. Het toepassingsgebied van deze relevante activiteit is evenwel ruimer. Omdat het begrip ‘lichamelijke zaak’ niet verder gedefinieerd werd door de wetgever, kan men wat dit betreft aansluiting zoeken bij de invulling die aan het begrip gegeven wordt binnen het burgerlijk recht. Vanuit dit perspectief worden lichamelijke voorwerpen omschreven als “voorwerpen die zintuigelijk kunnen worden waargenomen en worden gemeten middels een momentopname”²⁴³. Omdat de zintuigelijke waarneembaarheid van voorwerpen in de ruime zin (*i.e.* waarneembaar met een van alle zintuigen) geïnterpreteerd moet worden, zullen onder meer gas, elektriciteit en radiostralen als lichamelijke goederen beschouwd worden.²⁴⁴ Uit de vereiste dat het voorwerp door een momentopname gemeten moet kunnen worden, volgt dat met name muziek niet als lichamenlijk goed beschouwd kan worden.²⁴⁵ Onlichamelijke voorwerpen zijn dan weer niet zintuigelijk waarneembaar. Onder deze categorie voorwerpen kunnen een ruim scala een subjectieve rechten ondergebracht worden, waaronder met name vermogensrechten, schuldvorderingen, intellectuele rechten, effecten op naam, het recht op cliënteel en goodwill vallen.²⁴⁶ Het burgerlijk recht mag dan wel duidelijkheid bieden over de kwalificatie als een lichamenlijk goed, de toelichtingen bij de OESO-modelregels zaaien enigszins verwarring door de verkoop van met name energie of vouchers niet als een relevante activiteit te beschouwen omwille van het onlichamelijke karakter van het goed.²⁴⁷ Het komt ons voor dat de goederenrechtelijke kwalificatie uit het burgerlijk wetboek in ieder geval voorrang heeft op de niet-bindende toelichtingen van de OESO.

Hoewel de verkoop van goederen als relevante activiteit dus in beginsel vrij vanzelfsprekend lijkt, kunnen ook hier bepaalde interpretatiekwesties opduiken. Zo rijst bijvoorbeeld de vraag naar de kwalificatie van een platform waarop de verkoop van dieren door het platform gefaciliteerd wordt. Het goederenrecht maakt immers een onderscheid tussen personen, dieren en voorwerpen binnen de ruimere categorie van de goederen.²⁴⁸ Omdat de regels van toepassing op lichamelijke voorwerpen ook toepassingen vinden op dieren²⁴⁹, kan echter aangenomen worden dat dieren ook als goederen beschouwd kunnen worden in de zin van de verplichtingen voor rapporterende platformexploitanten. Verder kan de vraag gesteld worden wat het lot is van een platform dat de verkoop van onroerende goederen faciliteert. Hoewel enigszins twijfelachtig is of het de bedoeling van de (Europese) wetgever was om deze activiteiten te capteren, vormen onroerende goederen lichamelijke zaken. De verkoop van onroerende goederen lijkt dus in beginsel ook een relevante activiteit te kunnen uitmaken.²⁵⁰ Er dient bovendien opgemerkt te worden dat het wetgevende kader hiermee voor het eerst verplichtingen introduceert voor platformexploitanten met betrekking tot de verkoop van goederen.

²⁴³ Art. 3.40 BW.

²⁴⁴ N. CARETTE en R. JANSEN, *Handboek Goederenrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2022, 284, nr. 506.

²⁴⁵ N. CARETTE en R. JANSEN, *Handboek Goederenrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2022, 285, nr. 506.

²⁴⁶ N. CARETTE en R. JANSEN, *Handboek Goederenrecht*, Antwerpen-Cambridge, Intersentia, 2022, 285, nr. 506.

²⁴⁷ OESO, *Model Reporting Rules for Digital Platforms. Frequently Asked Questions*, Parijs, OECD Publishing, 2023, 4 (ook de Duitse wetgever is van oordeel dat de verkoop van elektriciteit, water en warmte niet beschouwd wordt als een relevante activiteit, zie M. OLDIGES, “DAC7 in Germany: Due Diligence Obligations for Online Platforms”, *European Taxation* 2023, vol. 63(7), (283) 285-286).

²⁴⁸ Art. 3.38 BW.

²⁴⁹ Art. 3.39, lid 2 BW.

²⁵⁰ Zie evenwel de visie van de Deense fiscale administratie, die van mening is dat de verkoop van onroerende goederen geen relevante activiteit kan uitmaken omdat onroerende goederen niet als lichamelijke zaken gekwalificeerd kunnen worden. Dit voorbeeld toont aan dat de terminologie binnen de Europese richtlijn vaak ruimte openlaat voor divergerende interpretaties binnen de lidstaten (zie *Juridisk vejledning om indberetningspligt for digitale platformsoveratører* (raadpleegbaar via: <https://skat.dk/data.aspx?oid=2284422>, onder A.B.1.2.8.6.4.6.)).

Het bestaande wettelijke kader over de deeleconomie (*supra*, nr. 19) en het nu opgeheven wettelijke kader van toepassing op exploitanten van digitale samenwerkingsplatformen (*supra*, nr. 28) waren immers niet van toepassing op situaties waarin goederen verkocht werden. De toevoeging van de verkoop van goederen als relevante activiteit verruimt niet alleen het toepassingsgebied van de verplichtingen voor digitale platformexploitanten, maar zorgt er ook voor dat de toepassing van complexe regelen door laatstgenoemde actoren in het geval van de zogenaamde ‘gebundelde transacties’ obsoleet wordt. In het geval van gebundelde transacties is er immers sprake van een transactie waarbij zowel niet-rapporteerbare als rapporteerbare activiteiten verricht worden.²⁵¹

49. De verhuur van transportmiddelen. – Een vierde en laatste categorie betreft ‘de verhuur van transportmiddelen’.²⁵² Hoewel deze relevante activiteit op het eerste gezicht nauw verbonden lijkt met het verlenen van een persoonlijke dienst²⁵³, moet een duidelijk onderscheid gemaakt worden tussen beide categorieën relevante activiteiten. In het kader van de verhuur van transportmiddelen wordt het gebruik van het transportmiddel tijdelijk overgedragen aan de gebruiker.²⁵⁴ Dit zal bijvoorbeeld het geval zijn wanneer men op vakantie een auto huurt van een verhuurmaatschappij om gedurende het verblijf te gebruiken. Wanneer men een beroep doet op een taxidienst, is er geen sprake van een tijdelijke overdracht van een gebruiksrecht (*i.e.*, de verhuur). Wanneer aan de voorwaarden voldaan is, zal echter sprake zijn van een persoonlijke dienst. De beperkte omschrijving door de wetgever maakt duidelijk dat het verhuren van andere roerende goederen dan transportmiddelen buiten het toepassingsgebied van de verplichtingen zal vallen. Het zij opgemerkt dat de verhuur van onroerende goederen binnen een afzonderlijke categorie als relevante activiteit beschouwd wordt (*supra*, nr. 46).

²⁵¹ De modelregels schrijven voor dat de rapporterende platformexploitant in het geval van een gebundelde transactie waarvan de verschillende componenten geïdentificeerd kunnen worden (*i.e.* vaak in het geval waarin de componenten ook afzonderlijk kunnen worden aangebracht) enkel verplicht is te rapporteren met betrekking het deel van de transacties die betrekking heeft op een relevante activiteit die onder het toepassingsgebied van de modelregels valt. Vanuit het perspectief van de OESO-modelregels zal dit bijvoorbeeld het geval zijn wanneer een verkoper een tegel verkoopt en bovendien een dienst aanlevert om deze tegels te installeren. Omdat binnen de OESO-modelregels de verkoop van roerende goederen (*in casu* tegels) niet beschouwd wordt als een relevante activiteit, zal enkel gerapporteerd moeten worden inzake het verrichten van een persoonlijke dienst (*i.e.* het plaatsen van de tegels) (zie OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 15, nrs. 26-27). Wanneer het niet mogelijk is om de verschillende componenten van een transactie te verdelen of te identificeren, zal de gehele transactie het voorwerp moeten uitmaken van rapportage. Een uitzondering wordt evenwel voorzien voor situaties waarin de levering van een goed volledig bijkomstig is ten opzichte van het verrichten van een dienst. De OESO-modelregels verwijzen wat dit betreft naar de situatie waarin een kostuum op maat gemaakt wordt, hetgeen een persoonlijke dienst uitmaakt, en waarbij de levering van een goed (*i.e.* het afgewerkte kostuum) bijkomstig is aan de dienstverrichting (zie OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 15, nr. 28). In ieder geval betreft dit een feitelijke beoordeling die in de praktijk tot veel interpretatiekwesties en daaruit voortvloeiende nalevingskosten kan leiden, waardoor het in beginsel als een positieve zaak gezien kan worden dat binnen het Europese kader ook de verkoop van goederen als relevante activiteit wordt beschouwd.

²⁵² Art. 321*quater*, 8°, d) WIB92 (de totale waarde van transacties op digitale platformen verbonden aan de *peer-to-peer* transportsector binnen de Europese Unie wordt door de Europese Commissie geschat op 6,3 miljard euro voor het kalenderjaar 2018, zie EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Tax Fraud and Evasion: better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Brussel, Europese Commissie, 2020, SWD(2020)131, 81).

²⁵³ Zie ook aangehaald in OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 14, nr. 18.

²⁵⁴ M. OLDIGES en C. REINERS, “Meldepflichten nach dem PStTG – Handlungsempfehlungen für digitale Plattformen unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens v. 2.2.2023 (1. Teil), *Deutsches Steuerrecht* 2023, vol. 61(24), (1291) 1294.

De wetgever heeft de notie ‘transportmiddelen’ niet gedefinieerd. Binnen de richtlijn kan evenmin een begripsomschrijving teruggevonden worden. In het kader van de beschrijving van ‘transportdiensten’ inzake de persoonlijke diensten, maakt de wetgever evenwel gewag van transport per bus, trein of vliegtuig.²⁵⁵ Vanuit dit perspectief komt het ons voor dat het begrip ‘transportmiddelen’ ruim geïnterpreteerd moet worden en in ieder geval de genoemde transportmiddelen kan omvatten. De al dan niet gemotoriseerde aard van het transportmiddel lijkt niet van belang voor de kwalificatie als een transportmiddel in de zin van de wet.²⁵⁶

ii. Tegenprestatie

50. Definitie van het begrip tegenprestatie. – De wet definieert het begrip ‘tegenprestatie’ als een “compensatie onder welke vorm ook, met aftrek van de kosten²⁵⁷, commissielonen of belastingen die door de rapporterende platformexploitant worden ingehouden of geheven, die wordt betaald of gecrediteerd aan een verkoper in verband met de relevante activiteit, en waarvan het bedrag door de platformexploitant gekend is of redelijkerwijze gekend kan zijn”.²⁵⁸ De notie wordt aldus erg ruim ingevuld door de wetgever en betreft in essentie de compensatie, ongeacht de vorm, die aan de verkoper wordt betaald of toegekend voor het verrichten van de relevante activiteit. Omwille van deze ruime definiëring, kan aangenomen worden dat de compensatie kan bestaan uit de betaling in fiduciaire valuta, crypto-valuta en natura (e.g. een kledingstuk²⁵⁹).²⁶⁰ Deze ruime interpretatie wordt ondersteund door de bijzondere waarderingsregels die door de wet voorgeschreven worden en zich toespitsen op andere betalingen dan betalingen in fiduciaire valuta (*infra*, nr. 90). Het lijkt bovendien niet vereist dat de compensatie voor de relevante activiteit ook effectief betaald wordt door de

²⁵⁵ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 14.

²⁵⁶ Zie ook vanuit een Oostenrijks perspectief L. AUMAYR en D. ORZECOWSKI, “Das Digitale Plattformen-Meldepflichtgesetz (DPGM). Die Umsetzung der DAC7”, *Steuer- und WirtschaftsKartei* 2022, vol. 97(22), (897) 900-901.

²⁵⁷ Deze kosten kunnen met name betrekking hebben op de honoraria die door het rapporterende platform ingehouden werden (zie EUROPESE COMMISSIE, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, Brussel, Europese Commissie, 2020, COM(2020)314, 14). Daarnaast mag, in lijn met de toelichtingen bij de OESO-modelregels, ook aangenomen worden dat het bedrag van een terugbetaling (‘refund’) of annuleren verbonden aan een relevante activiteit in mindering genomen mag worden van de tegenprestatie die door de rapporterende platformexploitant gerapporteerd moet worden aan de bevoegde overheid. Hoewel dit niet met zo veel woorden weergegeven wordt binnen het Europese en Belgische reglementaire kader, bepalen de toelichtingen bij de OESO-modelregels dat, wanneer een terugbetaling betrekking heeft op een vorige rapporteringsperiode, het aan de rapporterende platformexploitant zal zijn om een gecorrigeerde rapportage zal indienen waarin de relevante wijzigingen met betrekking tot de betaalde tegenprestatie en de betrokken verkopers aangeduid worden (OESO, *Model Reporting Rules for Digital Platforms. Frequently Asked Questions*, Parijs, OECD Publishing, 2023, 5). Bij afwezigheid van deze verplichting binnen de Belgische wet kan evenwel aangenomen worden dat dergelijke verplichting niet in voege is getreden. De introductie van een administratieve verplichting dient immers zijn oorsprong te vinden in een wettelijke basis.

²⁵⁸ Art. 321*quater*, 10° WIB92.

²⁵⁹ De vaststelling dat een kledingstuk kan gelden als een tegenprestatie in natura kan bijvoorbeeld in het geval van *influencers*, die in ruil voor het promoten van een product een kledingstuk ontvangt. Hierbij is het natuurlijk vereist dat de activiteiten die door deze personen uitgevoerd worden kwalificeren als ‘persoonlijke diensten’ in de zin van het reglementaire kader (*supra*, nr. 47).

²⁶⁰ Deze interpretatie wordt eveneens ondersteund door de OESO-modelregels, zie OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 16, nr. 33.

gebruiker voor wie de relevante activiteit verricht werd.²⁶¹ Hoewel het begrip tegenprestatie een erg ruime invulling toebedeeld krijgt, is de vereiste dat het bedrag van de compensatie door de platformexploitant 'gekend, of redelijkerwijze gekend kan zijn' vatbaar voor heel wat interpretatie die in de praktijk aanleiding kan geven tot discussies. Deze interpretatiekwesties manifesteren zich in essentie op twee vlakken. Ten eerste rijst evident de vraag wat precies bedoeld wordt met de situatie waarin een platformexploitant het bedrag van de tegenprestatie 'redelijkerwijze kan kennen'. Ten tweede kan men zich terecht de vraag stellen wat de exacte gevolgen zijn van de situatie waarin de platformexploitant het bedrag van de tegenprestatie niet kent of redelijkerwijze kan kennen.

51. Kennis van de tegenprestatie bij de platformexploitant. – Uit de wettelijke definitie volgt duidelijk dat er slechts sprake zal zijn van een tegenprestatie wanneer de platformexploitant kennis heeft, of redelijkerwijze kennis kan hebben van het bedrag van de tegenprestatie die wordt betaald of toegekend voor de relevante activiteit. Omwille van de open formulering vormt voornamelijk het tweede facet van deze omschrijving het voorwerp van mogelijke interpretatiekwesties. Vereist deze notie een actieve verplichting voor de platformexploitant om het bedrag van de tegenprestatie te kennen? De ruime definiëring van het begrip 'platform' (*supra*, nr. 34), leidt immers tot situaties waarin er sprake zal zijn van de facilitering van het verrichten van een relevante activiteit tussen een verkoper en een koper, zonder dat het digitale platform zicht heeft op het bedrag van de tegenprestatie, of *a fortiori* op het effectief afsluiten van een overeenkomst. Het gaat in dergelijke gevallen in wezen om een 'digitaal prikbord'.²⁶² Niet ieder platform wordt immers gekenmerkt door eenzelfde niveau van facilitering. In dergelijke gevallen zou de aanwezigheid van een actieve verplichting in hoofde van het platform om informatie te vergaren over het bedrag van de tegenprestatie *de facto* leiden tot de verplichting om het handelsmodel van het platform ingrijpend te wijzigen. De vaststelling dat de bewoording van de Europese richtlijn verschillend is van de bewoording gehanteerd binnen het Belgische wettelijke kader voedt enkel de mogelijke interpretatieproblemen. De definitie van tegenprestatie, gehanteerd binnen het Belgische wettelijke kader, maakt immers gewag van 'de compensatie [...]' waarvan het bedrag door de platformexploitant gekend is of redelijkerwijs gekend kan zijn'.²⁶³ De Europese richtlijn maakt daarentegen gewag van 'de compensatie [...]' waarvan het bedrag door de platformexploitant gekend is of redelijkerwijs gekend kan worden'.²⁶⁴ De vraag rijst welke gevolgen verbonden moeten worden aan deze redactionele verschillen. De Europese versie van de tekst lijkt het bestaan van een actieve verplichting in hoofde van het de platformexploitant te suggereren, daar waar de Belgische versie van de tekst dit in mindere mate of zelfs helemaal niet suggereert.

Dat de interpretatie van deze vereiste door de praktijk voorgegeven zal moeten worden, blijkt uit de voorbereidende werkzaamheden, die aan de hand van een aantal specifieke gevallen duidelijk proberen te maken wanneer de platformexploitant 'redelijkerwijs geacht kan zijn het bedrag van de tegenprestatie te kennen'. Dit zal bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de platformexploitant een commissie of een belasting inhoudt op basis van het bedrag dat de gebruiker betaalt voor een relevante activiteit die via het platform wordt verricht.²⁶⁵ Vanuit een Belgisch perspectief lijkt dit dus

²⁶¹ OESO, *Model Reporting Rules for Digital Platforms. Frequently Asked Questions*, Parijs, OECD Publishing, 2023, 3.

²⁶² Zie eveneens *Gesetzentwurf* der Bundesregierung eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts, 53.

²⁶³ Art. 321*quater*, 10° WIB92.

²⁶⁴ Bijlage V., Deel I., A., 10. DAC7-Richtlijn.

²⁶⁵ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve

het geval te zijn voor alle situaties waarin bedrijfsvoorheffing wordt ingehouden door de platformexploitant in zijn hoedanigheid als erkend digitaal platform binnen de regeling van de deeleconomie (*supra*, nr. 25). Wanneer de platformexploitant niet betrokken is bij de toekenning of de betaling van de tegenprestatie en (op periodieke wijze) een algemene bijdrage ontvangt van zijn gebruikers, kan men *a contrario* besluiten dat de platformexploitant niet redelijkerwijze het bedrag van de tegenprestatie kan kennen. Verder verduidelijkt de parlementaire voorbereiding dat het bedrag van de tegenprestatie eveneens geacht wordt gekend te zijn bij de platformexploitant wanneer het platform de relevante activiteiten en de contactgegevens van de verkoper vermeldt en de prijs van de relevante activiteit aankondigt, ook al verloopt de betaling van de tegenprestatie niet via het platform.²⁶⁶ De vaststelling dat het bedrag van de effectieve tegenprestatie lager, hoger of gelijk kan zijn aan de op het platform aangekondigde tegenprestatie, verandert deze vaststelling niet.²⁶⁷ In de situatie waarin het platform in een volgende fase niet tussenkomt in de effectieve afsluiting van een overeenkomst tussen de koper en de verkoper, lijkt op basis van deze overwegingen dus besloten te moeten worden dat er een actieve plicht bestaat voor de platformexploitant om te verifiëren of een verkoper en een koper effectief een overeenkomst hebben afgesloten, en na te gaan wat het effectieve bedrag van de tegenprestatie is. De vermelding op het platform van een prijsindicatie betekent volgens de wetgever immers dat het bedrag van de tegenprestatie redelijkerwijs gekend is bij de platformexploitant. Deze interpretatie heeft evenwel verregaande gevolgen, waardoor men zich de vraag kan stellen of dit effectief de bedoeling was van de Europese normgever bij het introduceren van de verplichtingen voor digitale platformen. Het opleggen van een ‘meldingsplicht’ bij de verkoper kan mogelijk enig soelaas bieden, doch lijkt principieel haaks te staan op het principe dat aan de gehele regeling ten grondslag ligt: informatie in handen van digitale platformexploitanten door middel van een informatieverplichting ter beschikking te stellen van de belastingadministratie. Enigszins onverwachts sluit de wetgever het bestaan van een ‘actieve onderzoeksplicht’ evenwel expliciet uit en bevestigt dat de platformexploitant niet actief moet nagaan welk bedrag de gebruiker uiteindelijk daadwerkelijk aan de verkoper heeft betaald voor de betrokken activiteit.²⁶⁸ Het is bijgevolg niet

samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St. Kamer 2022-2023*, nr. 55-3000/001, 14 (deze verduidelijking is gebaseerd op de opmerkingen opgenomen bij de OESO-modelregels, zie OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 16, nr. 40 en wordt eveneens onderschreven door de Nederlandse wetgever, zie Memorie van toelichting bij de wijziging van de wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (wet implementatie EU-richtlijn gegevensuitwisseling digitale platformeconomie), *Tweede Kamer der Staten-Generaal 2021-2022*, nr. 36/063-3, 34).

²⁶⁶ Dit vermoeden wordt eveneens gehanteerd door de Deense fiscale administratie (*Skatteforvaltningen*) in haar toelichtingen bij het toepassingsgebied en de verplichtingen voor digitale platformexploitanten (*Juridisk vejledning om indberetningspligt for digitale platformsoperatører*) (raadpleegbaar via: <https://skat.dk/data.aspx?oid=2284422>, onder A.B.1.2.8.6.4.2.).

²⁶⁷ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St. Kamer 2022-2023*, nr. 55-3000/001, 14.

²⁶⁸ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St. Kamer 2022-2023*, nr. 55-3000/001, 14 (zie in die zin eveneens vanuit een Duits perspectief *Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts*, 61, “*Der Plattformbetreiber ist nicht verpflichtet Prozesse zu implementieren die dem Ziel dienen, für die Zwecke dieses Gesetzes Kenntnis zu der Vergütung zu erlangen.*”, zie eveneens

volledig duidelijk wat de precieze gevolgen zijn van het vermoeden dat de wetgever aangeeft. De vraag rijst immers welke voor de fiscus de toegevoegde waarde zal zijn van informatie met betrekking tot de tegenprestatie wanneer deze gebaseerd is op een indicatie op het platform die niet overeenstemt met de reële tegenprestatie die aan de verkoper toegekend werd. De toelichtingen verschaft door de Nederlandse wetgever – die hetzelfde vermoeden niet expliciet onderschrijft – bieden enige verduidelijking van de *ratio* van het vermoeden. Het zou volgens de Nederlandse wetgever de bedoeling zijn dat de fiscale administratie de gegevens die zij verkrijgt van de verkoper en van het platform (die mogelijk niet overeenstemmen met de werkelijkheid) vergelijkt en desgevallend additionale vragen richt aan de belastingplichtige.²⁶⁹ Hoewel dit op het eerste gezicht kan bijdragen tot de correcte belastingheffing, rijst de vraag of de proportionaliteit van de regeling hiermee niet in het gedrang komt.

Het stilzwijgen van de Europese wetgever zet de deur open naar divergerende interpretaties binnen de verschillende lidstaten van de Unie, hetgeen indruist tegen de doelstelling van de richtlijn, waarbij men getracht heeft een *level playing field* te realiseren. Het is dan ook aangewezen dat vanop het Europese niveau verdere verduidelijkingen gecommuniceerd worden. De Belgische wetgever verduidelijkt in ieder geval dat het ‘laatste woord’ aan de fiscale administratie is, die ter zake een oordeel velt op basis van het handelsmodel van het platform.²⁷⁰ Het komt ons voor dat het hierboven behandelde criterium op een strikte wijze geïnterpreteerd moet worden en louter situaties van misbruik dient te capteren waarbij de platformexploitant *eenvoudig* het bedrag van de tegenprestatie kan kennen.²⁷¹ Hierbij moet in het bijzonder rekening gehouden worden met het zakelijke model van het platformexploitant.²⁷² De oefening die vanuit dit perspectief gemaakt moet worden heeft betrekking op de vraag of het *businessmodel* van de platformexploitant van dien aard is dat het visibiliteit verschaft over het bedrag van de tegenprestatie die verbonden is aan de relevante activiteit.²⁷³ Er mag daarbij geenszins van de platformexploitant verwacht worden dat additionele procedures geïnstalleerd worden die moeten toelaten zicht te krijgen op het bedrag van de

BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, *Gesetz über die Meldepflicht und den automatischen Austausch von Informationen meldender Plattformbetreiber in Steuersachen (Plattform-Steuertransparenzgesetz – PStTG. Anwendungsfragen zum Plattform-Steuertransparenzgesetz*, Berlin, Bundesministerium der Finanzen, 2023, 6, nr. 1.16.; BUNDESZENTRALAMT FÜR STEUERN, *Häufig gestellte Fragen zu den Meldepflichten digitaler Plattformbetreiber*, Bonn, Bundeszentralamt für Steuern, 2023, 10, beschikbaar via: https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Intern/Informationsaustausch/DAC7/Vorschriften/vorschriften_node.html#js-toc-entry3), en vanuit een Deense invalshoek binnen de toelichtingen van de Deense fiscus (*Juridisk vejledning om indberetningspligt for digitale platformsoperatører*) (raadpleegbaar via: <https://skat.dk/data.aspx?oid=2284422>, onder A.B.1.2.8.6.4.2.).

²⁶⁹ Memorie van antwoord bij de wijziging van de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (PbEU 2021, L 104) (Wet implementatie EU-richtlijn gegevensuitwisseling digitale platformeconomie), *Eerste Kamer der Staten-Generaal* 2022-23, nr. 36/063 (beschikbaar via: https://www.eerstekamer.nl/behandeling/20221125/memorie_van_antwoord_7/document3/f=/vlyfhs5ev8km.pdf).

²⁷⁰ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 14.

²⁷¹ “In this respect, the notion of “reasonably knowable” was introduced to avoid circumvention of the Model Rules in instances where the information can be readily known by the Reporting Platform Operator.” (zie OESO, *Model Reporting Rules for Digital Platforms. Frequently Asked Questions*, Parijs, OECD Publishing, 2023, 3).

²⁷² OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 16, nr. 35.

²⁷³ OESO, *Model Reporting Rules for Digital Platforms. Frequently Asked Questions*, Parijs, OECD Publishing, 2023, 3.

tegenprestatie, waar dit in normale omstandigheden niet het geval zou zijn.²⁷⁴ Vanuit dit basisprincipe verduidelijkt een FAQ bij de OESO-modelregels (die geen rechtstreekse interpretatieve waarde hebben binnen de Belgische rechtsorde) dat het bedrag van de tegenprestatie redelijkerwijs gekend kan zijn door de platformexploitant wanneer deze laatste contractuele verplichtingen aangaat met betrekking tot het verrichten van de relevante dienst die aanleiding geeft tot de vergoeding van een bepaalde gebruiker. Het gaat bijvoorbeeld om situaties waarin de platformoperator de verbintenis aangaat om een terugbetaling of andere vormen van bescherming van de koper aangaat met betrekking tot de relevante activiteit.²⁷⁵ Dit zal ook het geval zijn wanneer het platform een functionaliteit bevat die de verkoopsvoorwaarden meedeelt aan de verkoper en de koper en deze voorwaarden ook het bedrag van de tegenprestatie bevatten.²⁷⁶ In de situatie waarin een platform een beroep doet op een derde voor de vervulling van de verplichtingen die uit de regelgeving voortvloeien (*infra*, nr. 81), kan aangenomen worden dat het bedrag van de tegenprestatie gekend is wanneer dit bedrag gekend is (of redelijkerwijs gekend kan zijn) bij deze derde dienstverlener.

52. Temporeel perspectief van de kennis. – De definitie van het begrip ‘tegenprestatie’ verduidelijkt niet op welk moment geoordeeld moet worden over de (redelijkerwijze) kennis van het bedrag van de tegenprestatie in hoofde van de platformexploitant. De Europese wetgever heeft evenmin voorzien in richtlijnen over het temporele perspectief van het begrip tegenprestatie. De toelichtingen bij de OESO-modelregels verduidelijken dat niet per se vereist is dat het bedrag van de tegenprestatie gekend is bij de platformexploitant op het moment waarop de relevante activiteit uitgevoerd wordt. Het is immers mogelijk dat pas op het moment van betaling van de tegenprestatie kennis zal ontstaan over dit element bij de platformexploitant.²⁷⁷ Volgens de OESO-modelregels zal ook in dergelijke gevallen gerapporteerd moeten worden over de tegenprestatie ten aanzien van de fiscale administratie.²⁷⁸ Vanuit een temporele invalshoek kan bovendien de vraag gesteld worden hoe door de platformexploitant omgegaan moet worden met situaties waarin in eerste instantie een tegenprestatie betaald werd, maar vervolgens een terugbetaling (*refund*) plaatsvindt. Het komt ons voor dat ook met betrekking tot dit aspect het kennis criterium toegepast moet kunnen worden. Enkel wanneer de platformexploitant kennis heeft van het bedrag van de terugbetaling, of hier redelijkerwijze kennis van kan hebben, moet deze bij de rapportering ten aanzien van de fiscus mee in rekening genomen worden. Wanneer er zich buiten het platform omstandigheden voordoen die een impact hebben op de vergoeding die voor de relevante activiteiten betaald werd, kan in beginsel aangenomen worden dat het platform hier geen kennis over heeft. In lijn met het algemene standpunt van de wetgever²⁷⁹, mag dan ook aangenomen worden dat het niet de bedoeling is dat de platformexploitant extra processen in voege laat treden om kennis te krijgen van deze elementen.²⁸⁰

²⁷⁴ OESO, *Model Reporting Rules for Digital Platforms. Frequently Asked Questions*, Parijs, OECD Publishing, 2023, 3.

²⁷⁵ OESO, *Model Reporting Rules for Digital Platforms. Frequently Asked Questions*, Parijs, OECD Publishing, 2023, 3.

²⁷⁶ OESO, *Model Reporting Rules for Digital Platforms. Frequently Asked Questions*, Parijs, OECD Publishing, 2023, 3.

²⁷⁷ OESO, *Model Reporting Rules for Digital Platforms. Frequently Asked Questions*, Parijs, OECD Publishing, 2023, 4.

²⁷⁸ OESO, *Model Reporting Rules for Digital Platforms. Frequently Asked Questions*, Parijs, OECD Publishing, 2023, 4.

²⁷⁹ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 14.

²⁸⁰ Zie ook BUNDESMINISTERIUM DER FINANZEN, *Gesetz über die Meldepflicht und den automatischen Austausch von Informationen meldender Plattformbetreiber in Steuersachen (Plattform-Steuertransparenzgesetz – PStTG*.

53. Gevolgen – Wanneer men tot de conclusie komt dat de platformexploitant geen kennis heeft over het bedrag van de tegenprestatie, noch redelijkerwijs kennis kan hebben over deze informatie, rijst de vraag naar de gevolgen van deze conclusie. Vanuit een legistiek-redactioneel perspectief lijkt deze vraag duidelijk beantwoord te kunnen worden. Het begrip tegenprestatie vormt immers een essentiële component van het begrip ‘relevante activiteit’, dat op zijn beurt essentieel is bij de kwalificatie van bepaalde software als een platform. Wanneer de tegenprestatie niet (redelijkerwijs) gekend (kan) is (zijn), is er geen sprake van een relevante activiteit, waardoor de verplichtingen in hun geheel geen toepassing kunnen vinden omdat de platformexploitant niet als rapporteringsplichtig beschouwd kan worden. Dit lijkt een logische interpretatie die door de Nederlandse wetgever²⁸¹ en de Deense fiscale administratie²⁸² onderschreven lijkt te worden. Ook de Duitse wetgever lijkt, zonder evenwel expliciet te verwijzen naar het begrip ‘tegenprestatie’, deze strekking te volgen.²⁸³ Deze interpretatie vindt ook zijn weerslag in de literatuur.²⁸⁴ Deze interpretatie wordt bovendien ondersteund door de vaststelling dat de wetgever, bij het bepalen welke informatie door een rapporteringsplichtige platformexploitant aan de fiscale administratie bezorgd moet worden, bepaalde uitzonderingen heeft voorzien in situaties waarin die specifieke inlichtingen niet gekend zijn in hoofde van de platformexploitant (*infra*, nr. 88 et seq.). Dit voorbehoud werd niet expliciet gemaakt met betrekking tot het bedrag van de tegenprestatie bij het bestempelen van dit element als te rapporteren inlichtingen. De afwezigheid van dit voorbehoud zou toegeschreven kunnen worden aan de vaststelling dat de situaties waarin de platformexploitant geen kennis heeft van het bedrag van de tegenprestatie al uit het systeem gefilterd

Anwendungsfragen zum Plattformer-Steuertransparenzgesetz, Berlin, Bundesministerium der Finanzen, 2023, 6, nr. 1.16.

²⁸¹ “Van belang is de koppeling tussen relevante activiteit en tegenprestatie. Als geen sprake is van een tegenprestatie (waarbij een persoonlijke dienst bijvoorbeeld om niet wordt verricht of goederen zonder vergoeding worden uitgeleend of uitgewisseld), is geen sprake van een relevante activiteit waardoor ook geen sprake is van een platform als bedoeld in bijlage V, deel I, onderdeel A, onder 1, van Richtlijn 2011/16/EU.” en “Bij ontbreken van een tegenprestatie is evenmin sprake van een relevante activiteit, waardoor in dat geval ook geen sprake is van een platform als bedoeld in Richtlijn 2011/16/EU.” (zie Memorie van toelichting bij de wijziging van de wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (wet implementatie EU-richtlijn gegevensuitwisseling digitale platformeconomie), *Tweede Kamer der Staten-Generaal* 2021-2022, nr. 36/063-3, 31-32 en 34).

²⁸² Zie *Juridisk vejledning om indberetningspligt for digitale platformsoperatører* (raadpleegbaar via: <https://skat.dk/data.aspx?oid=2284422>, onder A.B.1.2.8.6.4.2 (vrij vertaald: *Vergeleken met de definitie van het begrip "Relevante activiteit", cf. BEK nr. 1253 van 06/09/2022 § 9(1), volgt uit de definitie dat als er geen "Vergoeding" is, de activiteit geen "Relevante Activiteit" is, en er dus geen meldingsplicht of bijkomende verplichtingen zijn onder het Uitvoeringsbesluit verbonden aan de activiteit. Dit geldt, afhankelijk van de context, ook in gevallen waarin bekend is of had moeten zijn dat een tegenprestatie is geleverd, maar de waarde van de tegenprestatie onbekend is en niet bekend kan zijn bij de Platform Operator.*).

²⁸³ “Die Anforderung an den Abschluss eines Rechtsgeschäfts stellt sicher, dass rein potentielle Geschäftsvorfälle keiner Meldung an das BZSt unterworfen werden. So soll die bloße Vermittlung von Möglichkeiten zu einem Geschäftsabschluss, wie beispielsweise in Form eines digitalen „schwarzen Bretts“, bei dem das maßgebliche Rechtsgeschäft außerhalb der Plattforminfrastruktur als Bargeschäft oder anderweitig elektronisch zustande kommt, nicht erfasst sein. Denn wäre dies der Fall, bliebe für den Plattformbetreiber unbekannt, auf wie viele Angebote der Anbieter Geschäftsabschlüsse tatsächlich erfolgten bzw. ob diese überhaupt zu einem tatsächlichen Geschäftsabschluss geführt haben.” (zie Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts, 53).

²⁸⁴ N. BRAVO, “The meaning of Platform under DAC7: more clarity needed”, *Kluwer International Tax Blog* 27 juni 2023 (beschikbaar via: <https://kluwertaxblog.com/2023/06/27/the-meaning-of-platform-under-dac7-more-clarity-needed/>).

zijn door dit criterium te verbinden aan de draagwijdte van het personele toepassingsgebied. Platformexploitanten die geen kennis hebben van het bedrag van de tegenprestatie zullen nooit rapporteringsplichtig zijn, waardoor een expliciete opname van deze vereiste overbodig is. Een tegenargument ter zake bestaat erin dat de wetgever geen expliciet voorbehoud diende op te nemen met betrekking tot de situatie waarin de tegenprestatie niet gekend is door de platformexploitant omdat dit element inherent vervat zit in de definitie van het begrip ‘tegenprestatie’. Een tweede stroming kan dan ook uitgaan van de hypothese dat de kennis van het bedrag van de tegenprestatie geen determinerend bestanddeel vormt van de definitie van het begrip ‘rapporterende platformexploitant’, maar slechts van belang wordt bij het uitvoeren van de rapporteringsverplichting (*infra*, nr. 84 *et seq.*). Vanuit deze hypothese zal de platformexploitant bij gebreke aan kennis over het bedrag van de tegenprestatie dit element (evident) niet moeten melden aan de fiscale administratie, maar wel alle andere inlichtingen die door de wet voorgeschreven worden (*infra*, nr. 87 *et seq.*). Men kan zich evenwel afvragen in welke mate de fiscale administratie gebaat is bij inlichtingen over de verkopers in afwezigheid van inlichtingen over de betaalde of toegekende tegenprestatie. De fiscus zal mogelijk wel in staat zijn om de belastingplichtige te identificeren, maar zal zelf bijkomend actie moeten ondernemen om de effectieve belastingschuld van die persoon of entiteit te kunnen bepalen. De toelichtingen bij de OESO-modelregels lijken evenwel te suggereren dat deze tweede interpretatie de correcte is, door te vermelden dat de *ratio* van het ‘kenniscriterium’ over het bedrag van de tegenprestatie erin bestaat te verhinderen dat het bedrag van de tegenprestatie gerapporteerd moet worden in situaties waarin dit bedrag niet gekend is bij de platformexploitant. Hieruit zou men kunnen afleiden dat de overige bestanddelen van de rapporteringsverplichtingen wel nog verstrekt moeten worden aan de bevoegde autoriteiten.²⁸⁵ Toch menen wij dat eerdere teruggekoppeld moet worden aan de algemene doelstelling van de rapporteringsregels zoals ook binnen de OESO-modelregels wordt weergegeven, en die erin bestaat te verzekeren dat de fiscale administratie toegang krijgt tot relevante informatie van hoge kwaliteit omtrent de tegenprestatie die door verkopers op platformen verkregen wordt.²⁸⁶ Wanneer de essentiële component van de informatie niet voorhanden is, lijken dan ook weinig argumenten voorhanden om de rapportage van de overige informatie te vereisen.

Hoewel voor beide interpretaties argumenten voorhanden zijn, wordt andermaal duidelijk dat Europese of Belgische toelichting ter zake essentieel zal zijn voor de digitale platformen om correct te determineren of zij onder het toepassingsgebied van de regeling vallen en wat hun concrete verplichtingen zullen zijn. Het komt ons evenwel voor dat de eerste interpretatie, waarbij de kennis over het bedrag van de tegenprestatie in hoofde van de platformexploitant een essentieel bestanddeel vormt voor het bepalen van het personele toepassingsgebied van de verplichtingen de correcte interpretatie is in lijn met de algemene doelstellingen die door de regeling nagestreefd worden.

54. Het kenniscriterium en bedrijfsmodellen. – De analyse die hierboven gevoerd werd geen steeds uit van een eenduidig bedrijfsmodel van een platform. De exploitant van het platform is voor iedere verkoper op de hoogte van het bedrag van de tegenprestatie, of is dat niet. Het zal in zo’n geval aan de platformexploitant zijn om in lijn met het bedrijfsmodel een beoordeling te maken van de

²⁸⁵ “The Model Rules work on the premise that Consideration is only to be reported if it is known by the Reporting Platform Operator. Consequently, amounts that are not known and cannot be reasonably knowable to the Reporting Platform Operator, in light of its business model, would not be treated as Consideration” (zie OESO, *Model Reporting Rules for Digital Platforms. Frequently Asked Questions*, Parijs, OECD Publishing, 2023, 4).

²⁸⁶ “The model rules seek to ensure that taxpayers and tax administrations get timely access to high-quality and relevant information on the consideration earned by platform sellers, in order to enhance compliance and minimise compliance burdens for tax administrations and taxpayers alike.” (zie OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 7, nr. 4).

kwalificatie als platform. De vraag rijst echter hoe de platformexploitant de hierboven geschetste problematiek over de kennis van de tegenprestatie moet aanpakken wanneer het platform slechts met betrekking tot bepaalde verkopers kennis heeft van het bedrag van de tegenprestatie dat bekomen werd naar aanleiding van een verrichting die door het platform gefaciliteerd werd. Indien de beoordeling als platform – waarbinnen het bestaan van een ‘tegenprestatie’ onzes inziens gekaderd moet worden – vanuit een centraal perspectief gevoerd wordt, is immers niet duidelijk of in zo’n geval sprake is van een ‘platform’, en wat het lot is van de verrichtingen waaromtrent het platform geen kennis heeft van het bedrag van de tegenprestatie. Er kan immers niet betwist worden dat van een platformexploitant geen bijkomende inspanningen verwacht mogen worden om het bedrag van de tegenprestatie te bepalen.²⁸⁷ Als alternatieve aanpak zou men de aanwezigheid van een platform vanuit het perspectief van iedere verkoper kunnen bepalen. Hoewel hiermee tegemoetgekomen kan worden aan de geïdentificeerde problematiek, is deze oplossing weinig werkbaar en allicht niet de bedoeling van de wetgever. Aan de hand van een pragmatische benadering, die gebruikmaakt van het wettelijke begrippenkader dat bepaalde definities vanuit verschillende perspectief aanwendbaar maakt, kunnen twee oplossingen gesuggereerd worden.

Een eerste hypothese vertrekt vanuit de basispremissie dat de kwalificatie als platform niet betwist wordt, ongeacht de vaststelling dat met betrekking tot bepaalde verrichtingen die door de software gefaciliteerd werden, het bedrag van de tegenprestatie niet gekend is. Eerder dan de toepassing van de rapporteringsverplichtingen te analyseren vanuit het ‘platformbegrip’, vertrekt deze hypothese van het verkopersbegrip, waar eerder in deze bijdrage al aan gerefereerd werd (*supra*, nr. 40). Het begrip ‘verkoper’ wordt, *pro memorie*, door de wetgever gedefinieerd als “een gebruiker van een platform, hetzij een natuurlijke persoon, hetzij een entiteit, die op enig ogenblik tijdens de rapporteringsperiode op het platform is geregistreerd en een relevante activiteit verricht”²⁸⁸. Omdat ook in het kader van deze begripsomschrijving verwezen wordt naar de notie ‘relevante activiteit’, waarvan het begrip ‘tegenprestatie’ en de kennis van het bedrag ervan essentiële componenten vormen (*supra*, nr. 50 *et seq.*), kan geargumenteed worden dat er in het beschreven scenario geen sprake is van een verkoper. De persoon mag dan wel op het platform geregistreerd zijn tijdens de rapporteringsperiode, hij oefent verricht geen relevante activiteit in de zin van de wet, omdat het bedrag van de tegenprestatie niet gekend is bij de platformexploitant. Op die manier komt men in de situatie waarin enkel ‘verkopers’ die verrichtingen uitvoeren waarvan het bedrag van de tegenprestatie bij het platform gekend is, als dusdanig gekwalificeerd kunnen worden.

Een tweede hypothese vertrekt van de vaststelling dat de voorgaande analyse door de fiscale administratie niet aanvaard wordt. In dit scenario kan de geschetste problematiek opgelost worden vanuit het perspectief van de invulling van het begrip ‘tegenprestatie’ in het kader van de informatie door de platformexploitant aan de fiscale administratie gerapporteerd moet worden. Als prelude op de omschrijving van het voorwerp van de rapporteringsverplichting (*infra*, nr. 90), moet ook de tegenprestatie gerapporteerd worden aan de fiscus.²⁸⁹ Opnieuw kan de platformexploitant een beroep doen op de invulling van het begrip ‘tegenprestatie’ om dit specifieke aspect van de rapporteringsverplichting niet uit te voeren. Omdat het bedrag van de tegenprestatie niet gekend is, kan er immers geen sprake zijn van een tegenprestatie in de zin van de wet. In voorkomend geval zal wel gerapporteerd moeten worden over de overige informatie. Zoals aangehaald kunnen hierbij terecht bedenkingen geformuleerd worden over de toevoegde waarde van deze beperkte rapportage

²⁸⁷ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 14.

²⁸⁸ Art. 321*quater*, 10° WIB92.

²⁸⁹ Art. 321*sexies*, §5, 2), e) en 3), f) WIB92.

voor de fiscus. In ieder geval wordt aan de hand van de beide hypothesen die hierboven behandeld werden dat het begrippenkader dat door de wet gehanteerd wordt vanuit verschillende perspectieven toegepast kan worden en verschillende interpretaties een grondslag kan geven. In dit specifieke geval is het immers niet duidelijk welke interpretatie de correcte is, gelet op de afwezigheid van enige verduidelijking van de (Europese) wetgever. Het zal dan ook van belang zijn dat de administratie in de toekomst heldere richtsnoeren publiceert die platformexploitant moet toelaten om op een voorzienbare wijze te bepalen of zij onder het personele toepassingsgebied van de regeling vallen, zonder verstrikt te raken in het web van definities. In een volgende fase kan men zich immers de vraag stellen wat het lot is van verkopers waarvoor, omwille van het ontwerp van het platform, het bedrag van de tegenprestatie voor sommige verrichtingen wel en voor andere niet gekend is...

c. Europese nexus

55. Een ruim territoriaal toepassingsgebied. – Een platformexploitant zal slechts rapporteringsplichtig zijn wanneer het een bepaalde nexus met het grondgebied van de Europese Unie heeft. Aan deze territoriale component kan op twee wijzen voldaan worden. Ten eerste zal dit het geval zijn wanneer de platformexploitant fiscaal ingezetene van een lidstaat is, dan wel op een andere wijze verbonden is met een lidstaat. Ten tweede zal dit het geval zijn wanneer de platformexploitant diensten faciliteert binnen de Europese Unie, zonder op een andere wijze een connectie te hebben met het grondgebied van een bepaalde lidstaat. Met de introductie van dit ruime territoriale toepassingsgebied wenste de Europese normgever de effectiviteit van de rapportageverplichtingen te garanderen. De grootste spelers binnen de digitale platformeconomie situeren zich immers buiten de Europese Unie.²⁹⁰ De toestroom van informatie naar de fiscale administraties beperken tot situaties waarin de informatie afkomstig is van platformexploitanten die binnen de Unie gevestigd zijn, zou dan ook een rem vorm op de effectiviteit van het gehele regime. Daarnaast zou het mobiele karakter van digitale platformen tot gevolg kunnen hebben dat zij zich opnieuw lokaliseren in een jurisdictie buiten de Europese Unie wanneer het territoriale toepassingsgebied van de regeling in die zin beperkt zou worden.²⁹¹ Dit alles zou kunnen leiden tot oneerlijke concurrentie tussen de digitale platformen, waardoor de Europese Commissie een ruim territoriaal toepassingsgebied opportuun achtte.²⁹²

56. Niet enkel platforms binnen de Europese Unie. – Vanuit een Belgisch perspectief zal een platformexploitant als rapporteringsplichtig beschouwd worden wanneer zij fiscaal ingezetene is van België.²⁹³ Platformexploitanten die geen fiscaal ingezetene van België zijn, zullen toch in België als rapporteringsplichtig beschouwd worden wanneer zij zich in één van de drie door de wet opgesomde

²⁹⁰ EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Tax Fraud and Evasion: better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Brussel, Europese Commissie, 2020, SWD(2020)131, 37 (zie eveneens EUROPESE COMMISSIE, Exploratory Study of Consumer Issues in Online Peer-to-Peer Platform Markets. Task 1 Report (studie uitgevoerd in opdracht van de Europese Commissie), Brussel, Europese Commissie, 2017, 92).

²⁹¹ EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Tax Fraud and Evasion: better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Brussel, Europese Commissie, 2020, SWD(2020)131, 37.

²⁹² Considerans 14, DAC7-Richtlijn; Considerans 2, Uitvoeringsverordening (EU) 2023/823 van de Commissie van 13 april 2023 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Richtlijn 2011/16/EU van de Raad met betrekking tot de beoordeling en vaststelling van de gelijkwaardigheid van inlichtingen in een overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van een lidstaat en een niet-Unierechtsgebied, *Pb.L.* 18 april 2023, afl. 103, 1.

²⁹³ Art. 321^{quater}, 4°, a) WIB92.

situaties bevinden. Dit zal ten eerste het geval zijn wanneer het platform opgericht is overeenkomstig de Belgische wetgeving.²⁹⁴ Ten tweede wordt het platform ook als rapporteringsplichtig in België beschouwd wanneer de plaats van leiding (inclusief de werkelijke leiding) zich in België bevindt.²⁹⁵ Ten derde zal dit het geval zijn wanneer de platformexploitant een vaste inrichting heeft in België en geen gekwalificeerde platformexploitant buiten de Europese Unie is (*infra*, nr. 57).²⁹⁶ De (Europese) wetgever heeft het begrip ‘vaste inrichting’ niet gedefinieerd. Om een uniforme interpretatie te verzekeren zou hier een beroep kunnen worden gedaan op de invulling van het begrip ‘permanent establishment’ in de zin van het OESO Modelverdrag.²⁹⁷ Er dient in dit kader echter opgemerkt te worden dat artikel 5 van het OESO Modelverdrag minstens in bepaalde gevallen ontoereikend is om het bestaan van een vaste inrichting voor digitale platformen te bepalen. Deze problematiek vormde enkele jaren geleden de rechtstreekse aanleiding voor de Europese Commissie om haar (uiteindelijk niet aangenomen) voorstel²⁹⁸ inzake ‘digitale aanwezigheid’ te introduceren. Deze verschillende voorwaarden maken duidelijk dat de voorwaarden waarbinnen een platformexploitant rapporteringsplichtig kan zijn binnen België erg ruim geformuleerd worden. In lijn met de Europese richtlijn zijn deze voorwaarden eveneens van toepassing binnen de overig lidstaten van de Europese Unie. Een platformexploitant die geen fiscaal ingezetene is van een lidstaat van de Europese Unie en zich niet in één van de hierboven opgesomde situaties bevindt kan nog steeds rapporteringsplichtig in België (of een andere lidstaat van de Europese Unie) zijn in twee situaties. Ten eerste zal dit het geval zijn wanneer de desbetreffende platformexploitant de verrichting van een relevante activiteit door te rapporteren verkopers faciliteert binnen de Europese Unie.²⁹⁹ Ten tweede zal een platformexploitant die geen fiscaal ingezetene is van een lidstaat van de Unie tevens rapporteringsplichtig zijn wanneer het platform een relevante activiteit bestaande uit de verhuur van een onroerend goed dat in een lidstaat is gelegen faciliteert.³⁰⁰ Wanneer een van deze criteria voldaan is, rust een registratieverplichting op de platformexploitant die aan de bevoegde autoriteit van een lidstaat van de Europese Unie zal moeten rapporteren (*infra*, nr. 94), behoudens de toepassing van het *switch-off* regime.

57. Switch-off regime. – De verplichting voor platformexploitanten die buiten de Europese Unie gevestigd zijn om te rapporteren over hun activiteiten binnen de Unie kan een grote administratieve last vertegenwoordigen.³⁰¹ Dit zal in het bijzonder het geval zijn wanneer een platformexploitant al rapportageverplichtingen heeft binnen de jurisdictie waarin hij gevestigd is. Gelet op de introductie van de OESO-modelregels is het immers realistisch dat ook buiten de Europese Unie regelgevende stappen worden genomen om rapportageverplichtingen in te voeren en de uitwisseling van informatie te faciliteren. De Uniewetgever achtte het dan ook opportuun om platformexploitanten die in een niet-Unierechtsgebied hebben gerapporteerd in bepaalde gevallen te ontheffen van de verplichting zich in een lidstaat te registreren en te rapporteren aan de plaatselijke bevoegde autoriteit. Dit *switch off*-

²⁹⁴ Art. 321*quater*, 4°, a), i) WIB92.

²⁹⁵ Art. 321*quater*, 4°, a), ii) WIB92.

²⁹⁶ Art. 321*quater*, 4°, a), iii) WIB92.

²⁹⁷ Zie art. 5(1) OESO Modelverdrag (zie ook S.A. STEVENS en J.T. VAN WAMELEN, “The DAC7 Proposal and Reporting Obligation for Online Platforms”, *EC Tax Review* 2021, vol. 30(1), (24) 27).

²⁹⁸ EUROPESE COMMISSIE, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot vaststelling van regels betreffende de vennootschapsbelasting op een aanmerkelijke digitale aanwezigheid, Brussel, Europese Commissie, COM(2018)147.

²⁹⁹ Art. 321*quater*, 4°, b) WIB92.

³⁰⁰ Art. 321*quater*, 4°, b) WIB92.

³⁰¹ Considerans 3, Uitvoeringsverordening (EU) 2023/823 van de Commissie van 13 april 2023 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Richtlijn 2011/16/EU van de Raad met betrekking tot de beoordeling en vaststelling van de gelijkwaardigheid van inlichtingen in een overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van een lidstaat en een niet-Unierechtsgebied, *Pb.L.* 18 april 2023, afl. 103, 1.

regime vindt enkel toepassing wanneer er ‘adequate regelingen’ bestaan die ervoor zorgen dat gelijkwaardige inlichtingen (*i.e.* gelijkwaardig aan de inlichtingen gerapporteerd onder het Europese kader) worden uitgewisseld tussen een niet-Unierechtsgebied en een lidstaat van de Europese Unie over relevante activiteiten die onder het toepassingsgebied van de Europese richtlijn vallen.³⁰² Volgens dit regime mogen de zogenaamde ‘gekwalficeerde platformexploitanten buiten de Europese Unie’³⁰³ gelijkwaardige inlichtingen over te rapporteren verkopers uitsluitend rapporteren aan de belastingautoriteiten van een niet-Unierechtsgebied.³⁰⁴ Het zullen deze autoriteiten zijn die vervolgens de inlichtingen overmaken aan de belastingdiensten van de lidstaten van de Europese Unie waarmee zij een overeenkomst hebben gesloten die de uitwisseling van deze informatie voorziet. De vaststelling van de Commissie dat een nationale regeling van een niet-Unierechtsgebied als gelijkwaardig worden beschouwd, is van toepassing op dezelfde overeenkomsten tot uitwisseling van inlichtingen tussen de bevoegde autoriteiten van enige andere lidstaat van de Europese Unie en het betrokken niet-Unierechtsgebied.³⁰⁵

58. Gelijkwaardig karakter van de regeling. – Het oordeel of het wetgevende kader van toepassing in jurisdicties buiten de Europese Unie gelijkwaardig (of niet langer gelijkwaardig) is aan het Unierechtelijke kader komt toe aan de Europese Commissie.³⁰⁶ In uitvoering van deze verplichting heeft de Europese Commissie bij wijze van een uitvoeringsverordening³⁰⁷ de criteria vastgesteld om te beoordelen en te bepalen in welke mate het nationale recht van een niet-Unierechtsgebied en een overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van een lidstaat en een niet-Unierechtsgebied waarborgen dat de inlichtingen die automatisch moeten worden ontvangen door die lidstaat betrekking hebben op activiteiten die binnen het toepassingsgebied van de Europese richtlijn vallen en gelijkwaardig zijn aan de inlichtingen die vereist zijn uit hoofde van de rapportagevoorschriften. De Commissie dient aldus ten eerste een oordeel te vellen over het gelijkwaardige karakter van het

³⁰² Considerans 15, DAC7-Richtlijn.

³⁰³ De Belgische wetgever heeft de notie ‘gekwalficeerde platformexploitant buiten de Unie’ gedefinieerd als “een platformexploitant van wie alle relevante activiteiten die hij faciliteert ook gekwalficeerde relevante activiteiten zijn en die een fiscaal ingezetene is van een gekwalficeerd rechtsgebied buiten de Unie, of indien hij geen fiscaal ingezetene is van een gekwalficeerd rechtsgebied buiten de Unie, die aan een van de volgende voorwaarden voldoet: a) hij is opgericht in overeenstemming met de wetgeving van een gekwalficeerd rechtsgebied buiten de Unie; of, b) zijn plaats van leiding (inclusief de werkelijke leiding) bevindt zich in een gekwalficeerd rechtsgebied buiten de Unie.” (zie art. 321quater, 5° WIB92). Een ‘gekwalficeerde relevante activiteit’ wordt gedefinieerd als “elke relevante activiteit die valt onder de automatische uitwisseling op grond van een van kracht zijnde adequate overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten.” (zie art. 321quater, 9° WIB92).

³⁰⁴ Het betreft dan een ‘gekwalficeerd rechtsgebied buiten de Unie’, dat door de normgever gedefinieerd werd als “een rechtsgebied buiten de Unie dat een van kracht zijnde adequate overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten heeft gesloten met de bevoegde autoriteiten van alle lidstaten die in een door dit rechtsgebied buiten de Unie gepubliceerde lijst zijn aangemerkt als te rapporteren rechtsgebieden” (zie art. 321quater, 6° WIB92). Een ‘van kracht zijnde adequate overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten’ wordt omschreven als “een overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van een lidstaat en een rechtsgebied buiten de Unie, die de automatische en verplichte uitwisseling oplegt van inlichtingen die gelijkwaardig zijn aan die welke in artikel 321sexies, § 5, zijn gespecificeerd, zoals bevestigd in een uitvoeringshandeling overeenkomstig artikel 8bis quater, lid 7 van de richtlijn 2011/16, zoals gewijzigd bij de richtlijn 2021/514.” (zie art. 321quater, 7° WIB92).

³⁰⁵ Art. 8 Uitvoeringsverordening (EU) 2023/823 van de Commissie van 13 april 2023 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Richtlijn 2011/16/EU van de Raad met betrekking tot de beoordeling en vaststelling van de gelijkwaardigheid van inlichtingen in een overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van een lidstaat en een niet-Unierechtsgebied, *Pb.L.* 18 april 2023, afl. 103, 1.

³⁰⁶ Art. 8bis-quater, lid 7, eerste alinea, DAC7-Richtlijn (zie eveneens considerans 17, DAC7-Richtlijn).

³⁰⁷ Uitvoeringsverordening (EU) 2023/823 van de Commissie van 13 april 2023 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Richtlijn 2011/16/EU van de Raad met betrekking tot de beoordeling en vaststelling van de gelijkwaardigheid van inlichtingen in een overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van een lidstaat en een niet-Unierechtsgebied, *Pb.L.* 18 april 2023, afl. 103, 1.

ationale recht van het niet-Unierechtsgebied. Ten tweede gaat zij na of de inlichtingen die op basis van een akkoord tussen een lidstaat van de Unie en een niet-Unierechtsgebied uitgewisseld worden eveneens gelijkwaardig zijn aan het Unierechtelijke kader. Omwille van de mondiale impact van de OESO-modelregels zullen veel rechtsgebieden deze regels als leidraad hanteren voor het uitwerken van hun nationale reglementaire kader. Omdat de modelregels evenwel geen minimumstandaarden zijn, kunnen zij op verschillende wijze worden toegepast door de niet-Unierechtsgebieden. De beoordeling van de Europese Commissie zal er dan ook in bestaan om geval per geval een oordeel te vellen over het gelijkwaardige karakter van de nationale regels van het niet-Unierechtsgebied.³⁰⁸ In lijn met de algemene structuur van de Europese richtlijn (die binnen deze bijdrage gevolgd wordt), gaat de Commissie na in welke mate de rapporterende platformexploitanten die onder het personele toepassingsgebied van de nationale regeling van het niet-Unierechtsgebied vallen, gelijkwaardig zijn aan de definitie van ‘rapporterende platformexploitant conform het secundaire Unierecht. Eerder werd al gerefereerd aan het regime binnen de OESO-modelregels dat voorziet in de uitsluiting van het personele toepassingsgebied van de rapportageverplichtingen voor bepaalde platformoperatoren die een zekere drempel inzake gefaciliteerde relevante activiteiten niet overschrijdt (*supra*, nr. 43). Het Europese kader voorziet niet in dergelijke uitsluitingsgrond, waardoor het gelijkwaardige karakter van het nationale recht van een niet-Unierechtsgebied dat er wel voor gekozen heeft om dergelijke uitzondering te implementeren automatisch in het gedrang komt. De uitvoeringsverordening bepaalt dan ook dat de vaststelling van de gelijkwaardigheid van het nationale recht enkel van toepassing is op de rapporterende platformexploitanten zoals zij door dat nationale recht worden ingevuld (*i.e.* zonder de uitgesloten platformexploitanten mee in rekening te nemen).³⁰⁹ Eenzelfde regel geldt met betrekking tot de verrichtingen die binnen het nationale recht als relevante activiteiten beschouwd worden.³¹⁰ In lijn met de globale architectuur van de regeling beoordeelt de Commissie eveneens het gelijkwaardige karakter van de *due diligence*- (*infra*, nr. 71) en rapportageverplichtingen (*infra*, nr. 83) waaraan de rapporterende platformexploitanten onderworpen zijn.

De criteria die binnen de uitvoeringsverordening opgesomd worden liggen in lijn met de verwachtingen en hebben betrekking op de belangrijkste begrippen en hoofdbestanddelen van het Europese regime van toepassing op rapporterende platformexploitanten. De informatie die ontvangen wordt door een lidstaat van de Unie moet betrekking hebben op activiteiten die binnen het toepassingsgebied van de richtlijn vallen, de informatie moet gelijkwaardig zijn aan de rapportagevereisten binnen de richtlijn en de belastingadministratie van het niet-Unierechtsgebied moet de effectieve implementatie van de verplichtingen verzekeren. Enkel in dit geval dient het gekwalificeerde platform buiten de Europese Unie aan zijn rechtsgebied te rapporteren, dat vervolgens aan de betrokken lidstaat van de Europese Unie dient te rapporteren. Hoewel het globale kader van de gelijkwaardigheidsbeoordeling niet verrassend is, blijven vele onzekerheden bestaan over de wijze waarop de Europese Commissie tijdens haar gelijkwaardigheidsbeoordeling zal

³⁰⁸ Considerans 6, Uitvoeringsverordening (EU) 2023/823 van de Commissie van 13 april 2023 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Richtlijn 2011/16/EU van de Raad met betrekking tot de beoordeling en vaststelling van de gelijkwaardigheid van inlichtingen in een overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van een lidstaat en een niet-Unierechtsgebied, *Pb.L.* 18 april 2023, afl. 103, 1.

³⁰⁹ Art. 2(2) Uitvoeringsverordening (EU) 2023/823 van de Commissie van 13 april 2023 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Richtlijn 2011/16/EU van de Raad met betrekking tot de beoordeling en vaststelling van de gelijkwaardigheid van inlichtingen in een overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van een lidstaat en een niet-Unierechtsgebied, *Pb.L.* 18 april 2023, afl. 103, 1.

³¹⁰ Art. 4(2) Uitvoeringsverordening (EU) 2023/823 van de Commissie van 13 april 2023 houdende nadere uitvoeringsvoorschriften voor enkele bepalingen van Richtlijn 2011/16/EU van de Raad met betrekking tot de beoordeling en vaststelling van de gelijkwaardigheid van inlichtingen in een overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten van een lidstaat en een niet-Unierechtsgebied, *Pb.L.* 18 april 2023, afl. 103, 1.

omspringen met de concrete elementen die het voorwerp uitmaken van de vergelijkingsoefening. Gedurende deze oefening zal de Commissie over de balans tussen de effectieve handhaving en de evenredigheid moeten waken. Zonder dat deze oefening een negatieve impact mag hebben vanuit het perspectief van de rechtszekerheid voor platformoperators, dient de Commissie in een zekere zin vanuit een feitelijke appreciatie tewerk te gaan. De vaststelling dat een regime in werking buiten de Europese Unie niet volledig gelijkstemt met het Europese regime zou vanuit het perspectief van de erkenning geen hinderpaal mogen zijn wanneer de effectieve handhaving van de fiscale verplichtingen van de verkopers actief op de platformen hiermee niet in het gedrang komt.

d. Uitgesloten platformexploitanten

59. Beoordeling op basis van het bedrijfsmodel. – Een platform zal ten slotte slechts beschouwd kunnen worden als een rapporterende platformexploitant wanneer het platform geen uitgesloten platform in de zin van de wet uitmaakt. De (Europese) wetgever heeft immers voorzien in een expliciete uitzondering van het personele toepassingsgebied voor bepaalde platformen die volgens de principes van het reglementaire kader wel onder de definitie van rapporterende platformexploitant kunnen vallen. Een platformexploitant die heeft aangetoond dat het volledige bedrijfsmodel van het platform van dusdanige aard is dat het niet over te rapporteren verkopers beschikt, zal niet aan de rapportageplichten onderworpen zijn.³¹¹ De wetgever heeft slechts in beperkte mate verduidelijkt in welke omstandigheden een platformexploitant een beroep kan doen op deze uitzondering. Het gaat bijvoorbeeld om de situatie waarin een platformexploitant enkel uitgesloten verkopers toelaat, zoals grote hotelketens of overheidsinstellingen (*infra*, nr. 63 *et seq.*).³¹² De platformexploitant zal op jaarlijkse basis ten aanzien van de fiscale administratie moeten aantonen dat dit het geval is. De wetgever heeft de Koning (lees: de uitvoerende macht) de opdracht gegeven om de te volgen modaliteiten uit te stippelen die een platformexploitant moet volgen om als een uitgesloten platformexploitant beschouwd te kunnen worden.³¹³ Tot op vandaag werd evenwel nog geen Koninklijk besluit gepubliceerd, waardoor de exacte draagwijdte van de uitvoeringsmodaliteiten onbekend is. De wetgever heeft louter verduidelijkt dat de platformexploitant in zijn bewijs aan de fiscale administratie de mechanismen moet aantonen die hij op poten heeft gezet om ervoor te zorgen dat elke verkoper onderworpen aan de rapportage niet kan toetreden tot het uitgebate platform.³¹⁴

60. Overige uitsluitingen. – Het Europese reglementaire kader heeft louter voorzien in een expliciete uitzondering voor platformexploitanten die kunnen aantonen dat hun bedrijfsmodel niet van dien aard is dat zij over te rapporteren verkopers beschikt. De OESO-modelregels bevatten bovendien een aantal andere uitzonderingen die aldus niet overgenomen werden door de Europese wetgever. Een eerste uitzondering werd hierboven al behandeld en heeft betrekking op bepaalde ‘kleine’ platformen (*supra*, nr. 43). Een tweede uitzondering is erop gericht om platformexploitanten uit te sluiten van de rapportageverplichtingen wanneer hun gehele bedrijfsmodel niet toelaat dat verkopers winst kunnen behalen uit het de relevante activiteiten die door het platform gefaciliteerd worden.³¹⁵ Deze

³¹¹ Art. 321*quater*, 3° WIB92.

³¹² Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 12.

³¹³ Art. 321*nonies* WIB92.

³¹⁴ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 12.

³¹⁵ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 13, nr. 11.

uitzondering viseert de zogenaamde ‘*cost-sharing*’ dienstverleners. Bij wijze van illustratie kan gerefereerd worden aan de situatie waarin een platform transportdiensten faciliteert waarbij de tegenprestatie van de verkoper louter volstaat om zijn kosten te dekken.³¹⁶ In dit geval zal het opnieuw de taak van de platformexploitant zijn om aan te tonen bij de bevoegde autoriteiten dat het bedrijfsmodel van het platform niet toelaat dat de verkoper winsten maakt op het platform. In dergelijke omstandigheden zal er immers in principe geen belastbare basis voorhanden zijn, waardoor rapportering ten aanzien van de fiscale overheden obsoleet is. Hoewel deze uitzondering op het eerste gezicht belangrijke gelijkenissen vertoont met de uitzondering voorzien in het Europese kader, en eveneens gebaseerd is op een feitelijke beoordeling van het bedrijfsmodel van de platformexploitant, stemt zij er niet mee overeen. De uitsluitingsmogelijkheid voorzien binnen de OESO-modelregels heeft immers geen betrekking op uitgesloten verkopers.

2. Verplichtingen

61. Diverse verplichtingen. – De rapporterende platformexploitanten hebben in essentie twee verplichtingen. Ten eerste moeten zij informatie over actieve verkopers op het platform verzamelen en verifiëren (*i.e.* de zorgvuldigheids- of *due diligence*-verplichting). Ten tweede moeten zij deze informatie rapporteren aan de bevoegde overheid van de lidstaat waarin de platformexploitant rapporteringsplichtig is. Op bepaalde platformexploitanten rust bovendien een registratieverplichting ten aanzien van de bevoegde autoriteiten. Ten slotte heeft de wetgever een retentieverplichting geïntroduceerd door de rapporterende platformexploitanten. Hieronder worden de inhoud en draagwijdte van deze verplichtingen uiteengezet en verduidelijkt.

§1. Zorgvuldigheidsverplichting

62. Due diligence-verplichting. – Een rapporterende platformexploitant moet ten eerste informatie verzamelen met betrekking tot iedere verkoper die actief is op het platform, en moet deze informatie vervolgens verifiëren aan de hand van bepaalde informatiebronnen. De zogenaamde *due diligence*-verplichting is aldus opgebouwd uit een aantal centrale facetten en vertoont belangrijke gelijkenissen met de bestaande verplichtingen voor financiële instellingen in het kader van de automatische uitwisseling van financiële informatie³¹⁷ en de *know your customer*-verplichtingen binnen het preventieve luik van de antiwitwaswetgeving³¹⁸. Een eerste, inleidend facet, heeft betrekking op het begrip ‘verkoper’, waaraan eerder in deze bijdrage gerefereerd werd (*supra*, nr. 40). Een tweede aspect heeft betrekking op de verplichting voor de rapporterende platformexploitant om bepaalde inlichtingen met betrekking tot bepaalde verkopers te verzamelen. Een derde facet heeft betrekking

³¹⁶ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 13, nr. 11.

³¹⁷ Richtlijn 2014/107/EU van de Raad van 9 december 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied, *Pb.L.* 16 december 2014, afl. 359, 1, zoals omgezet binnen de Belgische rechtsorde door de wet van 16 december 2015 tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden, *BS* 31 december 2015.

³¹⁸ Richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en Richtlijn 2006/70/EG van de Commissie, *Pb.L.* 5 juni 2015, afl. 141, 73, zoals omgezet binnen de Belgische rechtsorde door middel van de wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten, *BS* 6 oktober 2017.

op de verificatieverplichting met betrekking tot de verzamelde inlichtingen. De drie omschreven facetten worden hierna behandeld. Ten vierde wordt ingegaan op het temporele aspect van de *due diligence*-verplichtingen: wanneer en hoe vaak moeten de verplichtingen uitgevoerd worden? Omdat de zorgvuldigheidsverplichtingen een grote impact kunnen hebben op de bedrijfsvoering van de rapporterende platformexploitant, wordt ten vijfde ingegaan op de mogelijkheid die de wet aan platformexploitanten biedt om een beroep te doen op een ‘derde dienstverlener’.

a. Verkoper

63. Uitgesloten verkopers. – Binnen de regeling staat het begrip ‘verkoper’ centraal. Dit is in het bijzonder het geval in het kader van de *due diligence*-verplichtingen voor rapporterende platformexploitanten. Het wettelijke kader hanteert het onderscheid tussen een ‘te rapporteren verkoper’ en een ‘uitgesloten verkoper’. Hoewel dit onderscheid in een zekere mate van belang kan zijn bij het bepalen van het personele toepassingsgebied van de verplichtingen, is het in eerste instantie van belang als *prelude* op het uitvoeren van de *due diligence*-verplichtingen. In een eerste stadium moet de rapporterende platformexploitant immers bepalen of gebruikers van het platform gekwalificeerd kunnen worden als een uitgesloten verkoper. Wanneer dit het geval is, zal de rapporterende platformexploitant geen inlichtingen moeten verzamelen over deze verkopers. Het vervolg van deze titel behandelt dan ook in het bijzonder de uitgesloten verkopers. De wet somt vier categorieën verkopers op waartoe het platform geen inlichtingen moet verzamelen.³¹⁹ Deze uitzonderingen zijn gebaseerd op de vaststelling dat deze actoren slechts een beperkt risico op niet-naleving van hun fiscale verplichtingen zouden vertegenwoordigen.³²⁰

64. Overheidsinstantie. – Een eerste categorie uitgesloten verkopers betreft verkopers die als ‘overheidsinstantie’ gekwalificeerd worden.³²¹ Het begrip ‘overheidsinstantie’ wordt gedefinieerd als “de regering van een lidstaat of van een ander rechtsgebied, een staatkundig onderdeel van een lidstaat of van een ander rechtsgebied (met inbegrip van een staat, gemeenschap, gewest, provincie of gemeente), of elk agentschap dat, of elke instantie die volledig behoort tot de voornoemde entiteiten.”³²² De wet hanteert bijgevolg een ruime invulling van het begrip ‘overheidsinstantie’. Het ruime karakter van dit begrip laat opnieuw de mogelijkheid tot interpretatiekwesies open. De vraag rijst bijvoorbeeld of, en welke, overheidsbedrijven onder dit ruime begrip kunnen vallen (in die mate dat zij relevante activiteiten aanbieden). Hoewel de notie ‘overheidsinstantie’ in beginsel ruim omschreven wordt, komt het ons voor dat overheidsbedrijven niet onder deze noemer gebracht kunnen worden, waardoor zij in beginsel niet als uitgesloten verkopers gekwalificeerd kunnen worden. Vertrekkende vanuit de *ratio legis*, kunnen evenwel argumenten geformuleerd worden die het uitgesloten karakter van overheidsbedrijven kracht bijzetten.³²³ Van dergelijke instanties kan immers aangenomen worden dat zij in een mindere mate een risico met zich meedragen om hun fiscale verplichtingen niet na te leven. Het is dan ook wenselijk dat hierover duidelijkheid verschaft wordt door middel van een administratieve toelichting.

³¹⁹ Het initiële voorstel van de Europese Commissie bevatte slechts één categorie ‘uitgesloten verkopers’, die betrekking had op overheidsinstanties.

³²⁰ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 17, nr. 45.

³²¹ Art. 321*quater*, 15°, a) WIB92.

³²² Art. 321*quater*, 17° WIB92.

³²³ Vanuit een Duits perspectief worden overheidsbedrijven expliciet aangemerkt als uitgesloten verkopers in de zin van de regeling (zie Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts, 63).

65. Genoteerde entiteiten. – Ten tweede worden verkopers ook als uitgesloten verkopers gekwalificeerd wanneer het gaat om een entiteit waarvan de aandelen regelmatig worden verhandeld op een erkende effectenbeurs.³²⁴ Entiteiten³²⁵ die gelieerde entiteiten zijn van entiteiten waarvan de aandelen regelmatig worden verhandeld op een erkende effectenbeurs vallen eveneens onder deze notie. De *ratio* van deze uitzondering bestaat erin dat deze entiteiten in het algemeen onderworpen zijn aan andere vormen van regelgevend toezicht en transparantie, hetgeen de naleving van de fiscale verplichtingen door deze entiteiten zou bevorderen en het risico op de niet-naleving van fiscale verplichtingen zou beperken.³²⁶ De (Europese) wetgever heeft niet verduidelijkt wat begrepen moet worden onder de noties ‘regelmatig wordt verhandeld’ en ‘erkende effectenbeurs’. In het kader van de *due diligence*-verplichtingen voor financiële instellingen, die vanuit gelijkaardige principes vertrekken, wordt een aandeel geacht ‘regelmatig verhandeld’ te worden wanneer “bij voortduur een beduidend aantal transacties met betrekking tot die aandelen verricht wordt”.³²⁷ Allicht mag de notie op dezelfde wijze ingevuld worden in het kader van de verplichtingen voor rapporterende platformexploitanten. Volgens de parlementaire voorbereidingen bij datzelfde wetgevende kader betekent de notie ‘erkende effectenbeurs’ een beurs die officieel erkend is door en onder toezicht staat van een regeringsautoriteit van de Staat waar ze zich bevindt en op dewelke jaarlijks een beduidende waarde aan aandelen verhandeld wordt.³²⁸ Het komt ons voor dat wat betreft de erkenning en het toezicht uitgegaan mag worden van het statuut van de effectenbeurs onder de MiFID-reglementering³²⁹. Vanuit een wetgevend perspectief ware het evenwel aanbevolen geweest dat de wetgever zich aansloot bij de gekende terminologie die frequent gehanteerd wordt binnen het kapitaalmarktenrecht. Het gebruik van deze gekende begrippen, en het bestaan van interpretatieve richtsnoeren ter zake, zou het voor de rapporterende platformexploitanten evidenter gemaakt hebben om te verifiëren of een bepaalde verkoper gekwalificeerd kan worden als een uitgesloten verkoper.

66. Grootchalige verhuur van onroerende goederen – Ten derde wordt een verkoper als een ‘uitgesloten verkoper’ beschouwd wanneer het gaat om een entiteit³³⁰ waarvoor de platformexploitant tijdens de rapporteringsperiode meer dan tweeduizend relevante activiteiten heeft

³²⁴ Art. 321*quater*, 15°, b) WIB92.

³²⁵ Zie voor een ruime definitie van het begrip ‘entiteit’ art. 321*quater*, 16° WIB92.

³²⁶ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 17, nr. 48.

³²⁷ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 13 november 2015 tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden, *Parl.St.* Kamer 2015-2016, nr. 54-1448/001, 80.

³²⁸ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 13 november 2015 tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden, *Parl.St.* Kamer 2015-2016, nr. 54-1448/001, 80.

³²⁹ Richtlijn 2014/65/EU van het Europees Parlement en de Raad van 15 mei 2014 betreffende markten voor financiële instrumenten en tot wijziging van Richtlijn 2002/92/EG en Richtlijn 2011/61/EU, *Pb.L.* 12 juni 2014, afl. 173, 349 (zie voor de lijst van erkende markten: <https://registers.esma.europa.eu/publication/>).

³³⁰ De notie ‘entiteit’ wordt door de wetgever erg ruim ingevuld en heeft betrekking op “een rechtspersoon of een juridische constructie, zoals een vennootschap, samenwerkingsverband, trust of stichting. Een entiteit is een gelieerde entiteit van een andere entiteit indien een van beide entiteiten zeggenschap heeft over de andere, of indien beide entiteiten onder een gemeenschappelijk zeggenschap vallen. Daartoe wordt onder zeggenschap mede verstaan de directe of indirecte deelneming van meer dan 50 % van het aantal stemmen of van de waarde in een entiteit. Bij indirecte deelneming wordt de nakoming van het vereiste dat meer dan 50 % van het eigendomsrecht in het kapitaal van de andere entiteit wordt gehouden, bepaald door vermenigvuldiging van de deelnemingspercentages door de opeenvolgende niveaus heen. Een persoon die meer dan 50 % van de stemrechten houdt, wordt geacht 100 % van die rechten te houden” (zie art. 321*quater*, 16° WIB92).

gefaciliteerd door de verhuur van een onroerend goed met betrekking tot een 'eigendomslijst'.³³¹ Met de opname van deze categorie uitgesloten verkopers heeft men grote dienstverleners van hotelaccommodatie die met een hoge frequentie accommodaties, die waarschijnlijk niet door een verkoper in de *sharing and gig* economie kan worden gerepliceerd, verhuren, wensen uit te sluiten van het toepassingsgebied van de rapporteringsverplichting.³³² De normgever ging ervan uit dat deze ondernemingen reeds op de hoogte zijn van hun fiscale verplichtingen en dat de fiscale administratie zich in het algemeen in een positie bevindt waarin de naleving van deze fiscale verplichtingen geverifieerd kan worden.³³³ Het risico op de niet-naleving van de fiscale verplichtingen werd door de (Europese) wetgever dan ook als gerin ingeschat. Met de uitsluiting vermijdt men bovendien onnodige nalevingskosten voor deze economische actoren.³³⁴ De drempel van het aantal relevante activiteiten moet volgens de normgever worden beoordeeld ten aanzien van dezelfde eigendomslijst. Om deze uitzondering verder te verduidelijken heeft de wetgever het begrip 'eigendomslijst' gedefinieerd als "alle onroerende goederen die op hetzelfde adres gelegen zijn, in het bezit zijn van dezelfde eigenaar en door dezelfde verkoper via een platform te huur worden aangeboden".³³⁵ Bij wijze van interpretatie illustreren de OESO-modelregels dat een onroerend goed met name betrekking kan hebben op een hotelkamer, appartement, huis of een parkeerplaats.³³⁶ Dit betekent dat men rekening moet houden met de verhuuractiviteiten verbonden aan alle onroerende eenheden gelegen op hetzelfde adres, die eigendom zijn van dezelfde eigenaar en te huur aangeboden zijn op het platform door dezelfde verkoper.³³⁷ Wanneer bijvoorbeeld meerdere hotelkamers verhuurd door een verkoper in een hotelvestiging, die allen hetzelfde adres hebben en toebehoren tot dezelfde eigenaar, zullen zij beschouwd worden als behorend tot dezelfde eigendomslijst.³³⁸ Dit zal ook het geval zijn wanneer de afzonderlijk verhuurde appartementen in een gebouw gelegen op het enige en hetzelfde adres tot dezelfde eigenaar toebehoren.³³⁹

67. In de literatuur wordt de aandacht gevestigd op de vaststelling dat de berekening van de drempel van relevante activiteiten om als een uitgesloten verkoper te worden beschouwd in de praktijk tot onduidelijkheden kan leiden. De Richtlijn verduidelijkt inderdaad niet op welke wijze de platformoperatoren moeten beoordelen of meer dan tweeduizend relevante gefaciliteerd werden op het platform. Zo wordt in de literatuur het voorbeeld aangereikt waarbij een hotelkamer verhuurd wordt een platform. Moeten hierbij het aantal boekingen, of het aantal nachten waarvoor een boeking

³³¹ Art. 321*quater*, 15°, c) WIB92.

³³² OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 17, nr. 46.

³³³ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 12-13 (zie eveneens OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 17, nr. 46).

³³⁴ Considerans 19, DAC7-Richtlijn.

³³⁵ Art. 321*quater*, 22° WIB92.

³³⁶ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 20, nr. 70.

³³⁷ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 13.

³³⁸ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 13.

³³⁹ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 13.

geplaatst werd als uitgangspunt gehanteerd worden?³⁴⁰ De Belgische wetgever heeft ter zake geen verdere verduidelijking voorzien. Omdat de betrokken relevante activiteit betrekking heeft op de ‘verhuur van onroerende goederen’, lijkt echter aangenomen kunnen worden dat het aantal boekingen de relevante parameter zal zijn. Geen enkel element wijst immers op het belang van het aantal nachten waarvoor een onroerend goed verhuurd wordt, waardoor het niet aangewezen is dat de betrokken platformoperatoren dit element in overweging nemen. Vertrekkende vanuit de doelstelling van de rapportageverplichting kan bovendien worden aangenomen dat informatie over een verhuurder die honderd transacties heeft afgesloten voor één nacht relevanter is dan informatie over de eenmalige verhuur van een onroerend goed voor honderd nachten. Vanuit een Belgisch perspectief zijn immers meer argumenten voorhanden dat er sprake is van een beroepsactiviteit. In ieder geval is iedere toelichting door de administratie ter zake welgekomen om iedere twijfel definitief uit te sluiten. Omwille van de ruime definitie van het platformbegrip en de faciliterende functie van het platform kunnen nog steeds moeilijkheden opduiken voor de platformoperatoren om het overschrijden van de drempel te beoordelen. Het is immers niet vereist dat de verhuur van onroerende goederen effectief via het platform wordt afgesloten, op voorwaarde dat het platform het afsluiten van de transactie heeft gefaciliteerd (en niet onder een van de uitsluitingen valt).³⁴¹

68. Kleine verkopers. – Ten vierde zal een verkoper als een ‘uitgesloten verkoper’ gekwalificeerd worden wanneer er sprake is van een verkoper die cumulatief aan twee voorwaarden voldoet. Ten eerste moet het gaan om een verkoper voor wie de platformexploitant tijdens de rapporteringsperiode minder dan dertig relevante activiteiten heeft gefaciliteerd door de verkoop van goederen.³⁴² Hiermee moet uitgegaan worden van het aantal afgesloten overeenkomsten en niet van het aantal goederen die het voorwerp uitmaakten van de transactie. Ten tweede mag het totale bedrag van de tegenprestatie (*supra*, nr. 50 *et seq.*) dat is betaald of gecrediteerd ten hoogste tweeduizend euro bedragen.³⁴³ De uitsluiting van dergelijke verkopers is gebaseerd op overwegingen verbonden aan het materiële fiscaal recht. De Europese normgever vertrok immers van de gedachte dat verkopers die slechts voor een beperkt bedrag relevante activiteiten uitvoeren geregeld vaak geen fiscale verplichtingen zullen hebben omwille van dit beperkte bedrag.³⁴⁴ Op deze manier wenst men dus te voorkomen dat rapporterende platformexploitanten informatie rapporteren aan de fiscale administratie die voor deze laatste geen nut heeft omdat er geen fiscale verplichtingen uit voortvloeien. Deze maatregel gaat duidelijk uit van het voornemen de nalevingskosten waarmee platformexploitanten geconfronteerd worden evenredig te houden ten aanzien van de beoogde doelstelling door niet-noodzakelijke rapportage te vermijden. Vanuit het perspectief van de rapporterende platformexploitant zal het van belang zijn een duidelijk onderscheid te maken tussen

³⁴⁰ N. BRAVO, “The meaning of Platform under DAC7: more clarity needed”, *Kluwer International Tax Blog* 27 juni 2023 (beschikbaar via: <https://kluwertaxblog.com/2023/06/27/the-meaning-of-platform-under-dac7-more-clarity-needed/>).

³⁴¹ Vgl. N. BRAVO, “The meaning of Platform under DAC7: more clarity needed”, *Kluwer International Tax Blog* 27 juni 2023 (beschikbaar via: <https://kluwertaxblog.com/2023/06/27/the-meaning-of-platform-under-dac7-more-clarity-needed/>).

³⁴² In bepaalde gevallen zullen de platformen die enkel ‘kleine verkopers’ huisvesten eerder kleine platformen zijn. Omdat deze platformen, wanneer zij dit kunnen aantonen bij de fiscale administratie, als uitgesloten platformen beschouwd zullen worden (*supra*, nr. 59), kan er in deze omstandigheden *de facto* van een zekere uitsluiting voor kleine ondernemingen gesproken worden. Zoals eerder al werd toegelicht, is er echter geen sprake van een algemene uitzondering voor deze categorie ondernemingen (*supra*, nr. 43).

³⁴³ Art. 321*quater*, 15°, d) WIB92.

³⁴⁴ EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Tax Fraud and Evasion: better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Brussel, Europese Commissie, 2020, SWD(2020)131, 55-56.

de transacties waarin een bepaalde gebruiker als koper optreedt, en de transacties waarin een gebruiker als verkoper fungeert. Op bepaalde platformen nemen natuurlijke personen of entiteiten immers vaak beide hoedanigheden aan.

69. Praktische uitdagingen. – Met betrekking tot de laatste categorie uitgesloten verkopers rijst de vraag op welk ogenblik de mogelijke overschrijding van een drempel beoordeeld dient te worden. De wet bepaalt wat dit betreft dat het uitgesloten karakter van een verkoper beoordeeld dient te worden op het einde van de rapporteringsperiode (*i.e.* het einde van het kalenderjaar waarvoor rapportering verricht moet worden³⁴⁵).³⁴⁶ In de praktijk heeft dit beoordelingstijdstip tot gevolg dat rapporterende platformexploitanten *de facto* gedwongen worden om de *due diligence*-verplichtingen uit te voeren met betrekking tot alle verkopers die actief zijn op het platform, ook wanneer nadien zou blijken dat dit niet vereist was omwille van het uitgesloten karakter van de verkoper.³⁴⁷ De wetgever bevestigt dit en stelt dat het niet realistisch is te wachten tot een verkoper bepaalde drempels heeft overschreden opdat de betrokken platformexploitant zijn zorgvuldigheidsverplichtingen begint te registreren.³⁴⁸ Gedurende de redactie van de wet was men immers van oordeel dat het naderhand opvragen van alle door de wet vereiste inlichtingen (*infra*, nr. 87) een onmogelijke zaak is zonder de participatie van de verkoper.³⁴⁹ Bovendien zet dergelijk systeem met weinig controle bij de eerste transacties volgens de wetgever de deur open voor personen die verschillende accounts aanmaken met verschillende e-mailadressen om toch maar op een frauduleuze wijze onder de drempels te blijven.³⁵⁰ **Hoewel aan de geopperde werkwijze argumenten ten grondslag liggen die in beginsel steek houden rechtvaardigen dat “elke account vanaf de opening [beter] een identiteitsverificatie [zou] krijgen”³⁵¹, rijst de vraag wat nog rest van de uitzondering die door de Europese wetgever geïntroduceerd werd en onder meer beoogde de nalevingskosten voor rapporterende platformexploitanten te beperken.** Bovendien is het mogelijk dat een verkoper binnen een bepaalde rapporteringsperiode als een uitgesloten verkoper gekwalificeerd kan worden, waar zij dat in een volgende rapporteringsperiode niet zal zijn. Het komt ons dan ook voor dat de wettelijke ‘uitzondering’ vooral voordelig zal zijn voor de fiscale administratie

³⁴⁵ Art. 321*quater*, 21° WIB92.

³⁴⁶ Art. 321*quater*, 15° *in fine* WIB92 (zie eveneens Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 13).

³⁴⁷ Dit uiteraard met uitzondering van de verkopers die kwalificeren als een overheidsinstantie, dan wel een erkende effectenbeurs.

³⁴⁸ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 13.

³⁴⁹ Verslag namens de Commissie van 8 december 2022 bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/002, 5.

³⁵⁰ Verslag namens de Commissie van 8 december 2022 bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/002, 5.

³⁵¹ Verslag namens de Commissie van 8 december 2022 bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/002, 5.

die met minder gegevens (die zij moet verwerken) geconfronteerd zal worden.³⁵² Wat de hotelketens betreft, bevestigt de wetgever, in lijn met de OESO-modelregels³⁵³, dat het de platformexploitanten toegelaten is om procedures in te voeren die hen toelaten vervroegd informatie te verkrijgen bij hun beroepsverkopers met betrekking tot de waarschijnlijkheid dat de drempel bereikt wordt met betrekking tot een of meerdere eigendomslijsten.³⁵⁴ Deze souplesse wordt niet verleend aan platformexploitanten die geconfronteerd worden met de 'kleine verkopers'³⁵⁵.

70. Werkwijze. – De wetgever bepaalt de wijze waarop platformexploitanten moeten bepalen of een verkoper al dan niet als een uitgesloten verkoper gekwalificeerd kan worden. Hierbij dient een onderscheid gemaakt te worden naar gelang de aard van de 'uitgesloten verkoper'. Wat de kwalificatie als 'overheidsinstantie' of 'erkende effectenbeurs' betreft, kan de platformexploitant zich vooreerst baseren op de openbaar beschikbare informatie.³⁵⁶ De platformexploitant mag zich ook baseren op een bevestiging van de verkoper die de hoedanigheid heeft van entiteit.³⁵⁷ Wanneer de verkoper een natuurlijke persoon is, kan bijgevolg geen beroep worden gedaan op een bevestiging van de hoedanigheid verleend door deze persoon. Wat de kwalificatie als uitgesloten verkoper met betrekking tot onroerende goederen of 'kleine verkopers' betreft³⁵⁸, kan de rapporterende platformexploitant zich baseren op de registers waarover hij beschikt.³⁵⁹ Hoewel dit begrip niet nader ingevuld werd door de wetgever, komt het ons voor dat de notie op een ruime wijze geïnterpreteerd mag worden en onder meer refereert aan de diverse inlichtingen die in uitvoering van overige regulatoire verplichtingen reeds in het bezit zijn van de rapporterende platformexploitanten.

b. Verzamelen van inlichtingen

71. Zorgvuldigheidsprocedures. – Wanneer bepaald werd dat er geen sprake is van een uitgesloten verkoper, schrijft de wet voor welke inlichtingen door de rapporterende platformexploitanten verzameld moeten worden. Het verzamelen van deze informatie moet de platformexploitant toelaten te bepalen of een verkoper een 'te rapporteren verkoper is', dan wel niet aan rapportering onderworpen is. In een latere fase moet deze informatie de fiscale administratie toelaten om op een efficiënte wijze verkopers te identificeren binnen de bestaande databanken.³⁶⁰ Om deze verplichtingen op een zo efficiënt mogelijke wijze toe te passen, zal het voor de rapporterende platformexploitanten van belang zijn om de procedures te verwerken binnen de bestaande *on boarding*-procedures voor nieuwe verkopers op het platform en mogelijk te aligneren met andere bestaande zorgvuldigheidsverplichtingen die op het platform rusten. Het benutten van deze synergiën kan efficiëntiewinsten opleveren voor de rapporterende platformexploitant. Hoewel een rapporterende platformexploitant niet in ieder geval aan deze verplichtingen onderworpen zal zijn, kan verwezen

³⁵² Zie ook M. KLINK en M. SIXT, "Das Plattformen-Steuertransparenzgesetz. Die Umsetzung der „DAC 7-RL“ bringt umfassende Meldepflichten für Betreiber digitaler Plattformen", *Deutsches Steuerrecht* 2022, nrs. 51-52, (2646) 2648-2649.

³⁵³ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 23.

³⁵⁴ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 13.

³⁵⁵ In de zin van art. 321*quater*, 15°, d) WIB92.

³⁵⁶ Art. 321*quinquies*, §2, lid 1 WIB92.

³⁵⁷ Art. 321*quinquies*, §2, lid 1 WIB92.

³⁵⁸ Art. 321*quater*, 15°, c) en d) WIB92.

³⁵⁹ Art. 321*quinquies*, §2, lid 2 WIB92.

³⁶⁰ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 24, nr. 6.

worden naar de procedures die al operationeel zijn in uitvoering van het preventieve luik van de antiwitwaswetgeving.

72. Het verzamelen van inlichtingen: natuurlijke personen en entiteiten. – De informatie die verzameld moet worden verschilt naar gelang de kwalificatie van een verkoper als een natuurlijke persoon of een entiteit.³⁶¹ Wanneer de verkoper een natuurlijke persoon is³⁶², dient de platformexploitant de naam en voornaam, het hoofdadres (*i.e.* het adres van de hoofdverblijfplaats van de verkoper³⁶³) en de geboortedatum van de verkoper te verzamelen.³⁶⁴ Omdat het niet uitgesloten is dat een verkoper gedurende de rapporteringsperiode een andere hoofdverblijfplaats heeft, is het aangewezen dat de rapporterende platformexploitant afdoende procedures introduceert die verkopers verplicht de platformexploitant in te lichten van een verandering in zijn hoofdverblijfplaats. Daarnaast moet ook elk aan die verkoper afgegeven 'Tax Identification Number', met vermelding van elk rechtsgebied van aangifte, verzameld worden.³⁶⁵ Het 'Tax Identification Number' ('TIN') is een fiscaal identificatienummer, of een functioneel equivalent bij gebreke daaraan, toegekend door een lidstaat of het rechtsgebied waarvan de verkoper ingezetene is.³⁶⁶ Wanneer er geen TIN beschikbaar is, moet het platform inlichtingen over de geboorteplaats van de verkoper verzamelen. Ten slotte moet het btw-nummer van de natuurlijke persoon verzameld worden in de situatie waarin zo'n identificatienummer beschikbaar is.³⁶⁷ Wanneer de verkoper een entiteit is, dient de platformexploitant de handelsnaam, het hoofdadres (*i.e.* het adres van de hoofdzetel van de verkoper³⁶⁸), elke aan de verkoper afgegeven TIN (met vermelding van het rechtsgebied van de afgifte) en het bedrijfsregistratienummer te verzamelen.³⁶⁹ Vanuit een Belgisch perspectief kan voor het bedrijfsregistratienummer verwezen worden naar het ondernemingsnummer dat bij de inschrijving in de Kruispuntbank van Ondernemingen (KBO) aan elke entiteit toegewezen wordt.³⁷⁰ Wanneer de entiteit over een btw-identificatienummer beschikt, moet ook dit nummer door de platformexploitant verzameld worden.³⁷¹ Voorts moeten ook inlichtingen verzameld worden omtrent het bestaan van elke vaste inrichting met behulp waarvan relevante activiteiten verricht worden in de Unie. Indien dergelijke vaste inrichting voorhanden is, moet ook de lidstaat waarin de vaste inrichting gelegen is geïdentificeerd worden.³⁷²

73. Beperkingen. – Om de nalevingskosten voor platformexploitanten te beperken tot het (strikt) noodzakelijke, schrijft de wet een aantal situaties voor waarin een rapporterende platformexploitant

³⁶¹ De inlichtingen die verzameld moet worden voor natuurlijke en entiteiten staan respectievelijk vermeld in art. 321*quinquies*, §1, lid 1 en lid 2 WIB92.

³⁶² In tegenstelling tot de tekst van de richtlijn, bepaalt de Belgische omzettingwet niet dat de verplichting tot het verzamelen van inlichtingen niet geldt ten opzichte van uitgesloten verkopers. Hoewel dit duidelijk blijkt uit de structuur van de zorgvuldigheidsverplichtingen, zou het weglaten van deze bewoording tot interpretatiekwesties kunnen leiden. Dit is in het bijzonder het geval omdat dit wel uitdrukkelijk vermeld wordt in het geval waarin de verkoper de hoedanigheid van een entiteit heeft.

³⁶³ Art. 321*quater*, 20° WIB92.

³⁶⁴ Art. 321*quinquies*, §1, lid 1, a), b) en e) WIB92.

³⁶⁵ Art. 321*quinquies*, §1, lid 1, c) WIB92.

³⁶⁶ Art. 321*quater*, 18° WIB92.

³⁶⁷ Art. 321*quinquies*, §1, lid 1, c) WIB92. De vaststelling dat een natuurlijke persoon niet btw-plichtig is, betekent immers niet dat op deze persoon geen fiscale verplichtingen kunnen rusten binnen de inkomstenbelastingen.

³⁶⁸ Art. 321*quater*, 18° WIB92.

³⁶⁹ Art. 321*quinquies*, §1, lid 2, a) t.e.m. c) en e) WIB92.

³⁷⁰ KB van 24 juni 2003 tot vaststelling van de toekenningsregels, de samenstelling en de overdrachtsmodaliteiten van het ondernemingsnummer en het vestigingseenheidsnummer in de Kruispuntbank van Ondernemingen, *BS* 30 juni 2004.

³⁷¹ Art. 321*quinquies*, §1, lid 2, d) WIB92.

³⁷² Art. 321*quinquies*, §1, lid 2, f) WIB92.

niet alle inlichtingen moet verzamelen die hierboven vermeld werden. Zo zal voor respectievelijk natuurlijke personen en entiteiten enkel de naam en voornaam of de handelsnaam moeten verzameld worden wanneer de platformexploitant een directe bevestiging krijgt van de identiteit en de woonplaats van de verkoper via een identificatiedienst die door een aan rapportering onderworpen rechtsgebied of door de Europese Unie beschikbaar is gesteld om de identiteit en de fiscale woonplaats van de verkoper vast te stellen.³⁷³ Wat de Europese Unie betreft, kan verwezen worden naar de 'eIDAS-Verordening'³⁷⁴ die onder meer de veilige elektronische identificatie en authenticatie wenst te faciliteren.³⁷⁵ Deze verordening werd in de Belgische rechtsorde uitgevoerd en aangevuld door middel van de wet van 21 juli 2016³⁷⁶. Hiermee sluit de wetgever aan bij de mogelijkheid die bijvoorbeeld al bestaat in het kader van de identificatieverplichtingen voor onderworpen entiteiten (e.g. financiële instellingen) in het kader van de preventieve antiwitwaswetgeving.³⁷⁷

Vervolgens gelden specifieke regels in verband met het verzamelen van het TIN en het bedrijfsidentificatienummer van de verkoper. Platformexploitanten zullen deze informatie niet moeten verzamelen wanneer het rechtsgebied waarvan de verkoper een ingezetene is, geen TIN of bedrijfsidentificatienummer afgeeft aan de verkoper.³⁷⁸ Dit vormt een wettelijke explicitering van een evidentie: *à l'impossible nul n'est tenu*. Ook wanneer het rechtsgebied waarvan de verkoper een ingezetene is niet vereist dat het aan de verkoper afgegeven TIN wordt verzameld, dient de platformexploitant deze informatie niet te verzamelen.³⁷⁹ Dit zal bijvoorbeeld het geval zijn wanneer het toekennen van een TIN aan een belastingplichtige op vrijwillige basis geschiedt.³⁸⁰ Hoewel noch de Belgische, noch de Europese normgever verduidelijkt hoe deze oefening in de praktijk dient te gebeuren, gaan de OESO-modelregels uit van de premisse dat de platformoperator dit mag bepalen

³⁷³ Art. 321quinquies, §1, lid 3 WIB92.

³⁷⁴ Verordening (EU) nr. 910/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 23 juli 2014 betreffende elektronische identificatie en vertrouwensdiensten voor elektronische transacties in de interne markt en tot intrekking van Richtlijn 1999/93/EG, *Pb.L.* 28 augustus 2014, afl. 257, 73.

³⁷⁵ Considerans 12, eIDAS-Verordening.

³⁷⁶ Wet tot uitvoering en aanvulling van de Verordening (EU) nr. 910/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 23 juli 2014 betreffende elektronische identificatie en vertrouwensdiensten voor elektronische transacties in de interne markt en tot intrekking van Richtlijn 1999/93/EG, houdende invoering van titel 2 in Boek XII "Recht van de elektronische economie" van het Wetboek van Economisch Recht, en houdende invoering van de definities eigen aan titel 2 van het boek XII en van de rechtshandavingsbepalingen eigen aan titel 2 van boek XII, in de boeken I, XV en XVII van het Wetboek van Economisch recht, *BS* 28 september 2016 (de eIDAS-Verordening werd daarnaast verder uitgevoerd door de wet van 18 juli 2017 inzake elektronische identificatie (*BS* 9 augustus 2017) en het KB van 1 februari 2018 tot aanwijzing van de instanties conform de wet van 18 juli 2017 inzake elektronische identificatie (*BS* 9 februari 2018)).

³⁷⁷ Zie art. 4, 5°/3, j° art. 27, §1, 2° wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten, *BS* 6 oktober 2017.

³⁷⁸ Art. 321quinquies, §1, lid 4, a) WIB92.

³⁷⁹ Art. 321quinquies, §1, lid 4, b) WIB92.

³⁸⁰ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 24, nr. 11.

aan de hand van publiek beschikbare informatie die uitgevaardigd werd door de desbetreffende jurisdictie (e.g. een officiële website of het OECD AEOI Portaal³⁸¹).³⁸²

74. Verhuur van onroerende goederen. – De wet bevat voorts een specifieke verplichting voor platformexploitanten in verband met de verzameling van inlichtingen wanneer de verkoper een relevante activiteit uitoefent bestaande uit de verhuur van onroerende goederen (*supra*, nr. 46). In dit geval moet de rapporterende platformexploitant de adresgegevens van elke eigendomslijst verzamelen.³⁸³ In de omstandigheid waarin een kadasternummer (of een equivalent daarvan in het nationale recht van een rechtsgebied waar het onroerende goed gelegen is) toegekend werd, dienen ook deze inlichtingen verzameld te worden.³⁸⁴ Wanneer een verkoper gekwalificeerd wordt als een uitgesloten verkoper omwille van de grote hoeveelheid verrichte relevante activiteiten door de verhuur van een onroerende goed (*supra*, nr. 66), moet de platformexploitant ondersteunende documenten, gegevens of inlichtingen verzamelen waaruit blijkt dat de eigendomslijst eigendom is van dezelfde eigenaar.³⁸⁵ Op deze manier kan de fiscale administratie verifiëren of de verkoper rechtmatig als een uitgesloten verkoper beschouwd wordt en dus niet gerapporteerd hoeft te worden.

c. Verificatieverplichting

75. Algemene draagwijdte van de verificatieverplichting. – De rapporterende platformexploitanten worden niet alleen belast met het verzamelen van inlichtingen over de verkopers die op het platform relevante activiteiten verrichten. De wet vereist ook dat de platformexploitant zich ervan verzekert dat de inlichtingen waarover hij beschikt met betrekking tot zijn gebruikers correct zijn. Er bestaat dus ook een verificatieverplichting in hoofde van de platformexploitant. De platformexploitant kan bij het voltooien van deze verificatieverplichting vooreerst een beroep doen op alle inlichtingen en documenten waarover hij ‘in zijn registers’ beschikt. De wet verduidelijkt niet wat hiermee bedoeld wordt. Men mag evenwel aannemen dat de platformexploitant gebruik kan maken van informatie die reeds in zijn bezit is ten gevolge van de identificatieverplichtingen verbonden aan de preventieve antiwitwaswetgeving (indien zij toepassing vinden³⁸⁶), bestaande *onboarding*-procedures, de verzamelde gegevens voor betalingsdoeleinden of andere commerciële of regulatoire doeleinden, zoals door de OESO-modelregels verduidelijkt wordt.³⁸⁷

³⁸¹ Het OESO AEOI Portal bevat onder meer een overzicht van de nationale regels in een hele reeks rechtsgebieden met betrekking tot de uitgifte, de structuur en de geldigheid van Tax Identification Numbers of hun functionele equivalenten. Elk rechtsgebied heeft het OESO-secretariaat input verstrekt over zijn huidige regels met betrekking tot de uitgifte, de structuur, het gebruik en de geldigheid van zijn TIN's (de informatie is beschikbaar via: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-identification-numbers/>).

³⁸² OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 24, nr. 11.

³⁸³ Art. 321*quinquies*, §5 WIB92.

³⁸⁴ Art. 321*quinquies*, §5 WIB92.

³⁸⁵ Art. 321*quinquies*, §5 WIB92.

³⁸⁶ Het personele toepassingsgebied van de preventieve antiwitwaswetgeving kan mogelijk overlappen met het personele toepassingsgebied van de verplichtingen voor digitale platformen, maar doet dat niet noodzakelijk. Van dergelijke overlap zal bijvoorbeeld sprake zijn wanneer de digitale platformexploitant eveneens een kredietinstellingen of een betalingsinstellingen is in de zin van respectievelijk art. 5, §1, 4° en 6° wet van 18 september 2017 tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten (BS 6 oktober 2017).

³⁸⁷ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 24, nr. 13.

76. Verificatie van specifieke gegevens. – De verificatieverplichting bestaat erin dat de platformexploitant de inlichtingen die zij moet verzamelen, en die afhankelijk zijn van de aard van de verkoper (*supra*, nr. 72), moet beoordelen op hun betrouwbaarheid. Dit betekent dat de inlichtingen op een wijze geverifieerd moeten worden die afhankelijk is van de aard van de inlichtingen. Zo zal de identiteit van de verkoper gecontroleerd moeten worden aan de hand van officiële documenten (*e.g.* een identiteitskaart, een internationaal paspoort). Deze identiteit zal bevestigd moeten worden aan de hand van financiële inlichtingen, het mailadres en elk ander element van informatie dat de platformexploitant in zijn bezit heeft.³⁸⁸ Vervolgens laat de wet ook toe dat een beroep wordt gedaan op elke elektronische interface die gratis beschikbaar is gesteld door een aan rapportering onderworpen rechtsgebied of door de Europese Unie om de geldigheid van het TIN en het btw-identificatienummer vast te stellen.³⁸⁹ Om de verificatieverplichting verder te concretiseren verwijst de wetgever naar de mogelijkheid voor de platformexploitanten om gebruik te maken van de door de Europese Commissie beschikbaar gestelde ‘TIN online check module’.³⁹⁰ Het is evenwel verbazend dat deze module een disclaimer bevat waarin aangegeven wordt dat de module niet gebruikt kan worden om de identiteit van een persoon te verifiëren of om na te gaan of de ingegeven TIN ook effectief bestaat en aan een persoon werd toegewezen.³⁹¹ De parlementaire voorbereidingen verduidelijken ook deze beperkte gebruiksmogelijkheden.³⁹² De wetgever verduidelijkt tevens dat de verificatieverplichting uitgevoerd kan worden door middel van een consultatie van de KBO-inlichtingen in België.³⁹³

De wetgever heeft geen verdere toelichtingen verschaft over de wijze waarop de verificatie van de overige inlichtingen kan, of moet, gebeuren. Bij wijze van leidraad kunnen de platformexploitanten een beroep doen op de OESO-modelregels die suggesties aanreiken hoe de bekomen inlichtingen geverifieerd kunnen worden. Zo verduidelijken de modelregels dat het hoofdadres van de verkoper geverifieerd kan worden aan de hand van de transactiedata van het platform wanneer de verkoper relevante activiteiten uitoefent die van nature vereisen dat de verkoper aanwezig is op een specifieke fysieke locatie of die ‘eenvoudig’ geïdentificeerd kunnen worden door het platform.³⁹⁴ Het gaat bijvoorbeeld om lokale transport- of leveringsdiensten, of professionele dienstverlening waarvan de uitvoering verbonden is aan een specifieke locatie. De verificatie van het hoofdadres van de verkoper kan ook op andere wijzen geschieden. Zo kan het platform gebruik maken van de vaststelling dat de verkoper ‘aanhoudend’ gebruik maakt van een bepaald lokaal IP-adres of telefoonnummer.³⁹⁵ Omdat

³⁸⁸ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St. Kamer 2022-2023*, nr. 55-3000/001, 15 (zie eveneens OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 24, nr. 14).

³⁸⁹ Art. 321*quinquies*, §3, lid 1 WIB92.

³⁹⁰ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St. Kamer 2022-2023*, nr. 55-3000/001, 15.

³⁹¹ https://ec.europa.eu/taxation_customs/tin/#/check-tin

³⁹² Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St. Kamer 2022-2023*, nr. 55-3000/001, 15.

³⁹³ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St. Kamer 2022-2023*, nr. 55-3000/001, 15.

³⁹⁴ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 25, nr. 15.

³⁹⁵ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 25, nr. 15.

deze factoren mogelijk misbruikt kunnen worden door de verkopers is een verdere verduidelijking door de fiscale administratie omtrent de mate waarin zij aanvaardt dat platformexploitanten een beroep doen op deze informatie aangewezen teneinde de rechtszekerheid ten goede te komen.

77. Bijzondere verificatieprocedure. – De wet schrijft een bijzondere verificatieprocedure voor in het geval waarin de platformexploitant van de fiscale administratie informatie ontvangt waaruit blijkt dat bepaalde inlichtingen die in het verleden verzameld en geverifieerd waren inaccuraat blijken te zijn. Dergelijke situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen wanneer een jurisdictie informatie ontvangt ten gevolge van een overeenkomst die de uitwisseling van fiscale informatie regelt en feedback geeft aan de Belgische fiscale administratie waaruit blijkt dat het niet mogelijk was om een belastingplichtige te verbinden op basis van de verkregen informatie.³⁹⁶ In een dergelijk geval zal het aan de rapporterende platformexploitant zijn om opnieuw de inlichtingen die incorrect bleken te zijn te verzamelen en te verifiëren op de wijze die door de wet voorgeschreven wordt.³⁹⁷ De verkoper zal de gegevens die niet correct zijn gebleken moeten corrigeren en ondersteunende documenten, gegevens of inlichtingen moeten verstrekken die betrouwbaar zijn en bovendien afkomstig zijn uit een onafhankelijke bron. Het gaat bijvoorbeeld om een geldig identiteitsbewijs afgegeven door de nationale autoriteiten³⁹⁸, of om een recent certificaat van fiscale woonplaats³⁹⁹. De zorgvuldigheidsverplichtingen die op rapporterende platformexploitanten rusten vormen dus een dynamisch gegeven, waarbij rekening gehouden moet worden met veranderende omstandigheden in de (fiscale) situatie van de verkopers die actief zijn op het platform.

78. De verkoper als ingezetene. – Om de rapportage op een correcte wijze uit te voeren, is het van belang dat de rapporterende platformexploitant op een correcte wijze bepaalt of een verkoper al dan niet ingezetene van een rechtsgebied is. Om dit te bepalen, hanteert de wetgever een aantal criteria.⁴⁰⁰ In de eerste plaats wordt gekeken naar het rechtsgebied waarin deze verkoper zijn hoofdadres⁴⁰¹ heeft.⁴⁰² Het bepalen van de fiscale woonplaats van de verkoper gebeurt conform de binnen de rechtspraak ontwikkelde criteria die regelmatig binnen fiscale materies gehanteerd worden.⁴⁰³ In tegenstelling tot hetgeen geadviseerd werd door de Gegevensbeschermingsautoriteit werd aldus geen definitie van de notie ‘fiscale woonplaats’ geïntroduceerd. Binnen de bestaande jurisprudentie wordt dit begrip ingevuld als de plaats waar de belastingplichtige werkelijk woont en die gekenmerkt wordt

³⁹⁶ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St. Kamer 2022-2023*, nr. 55-3000/001, 15-16.

³⁹⁷ Art. 321*quinquies*, §3, lid 3 WIB92.

³⁹⁸ Art. 321*quinquies*, §3, lid 3, a) WIB92.

³⁹⁹ Art. 321*quinquies*, §3, lid 3, b) WIB92.

⁴⁰⁰ Hiermee wenste de wetgever tegemoet te komen aan het advies van de Gegevensbeschermingsautoriteit die vaststelde dat de wetgever de notie ‘rechtsgebied waarvan [een persoon] ingezetene is’, zonder dit te definiëren. De autoriteit was van mening dat het gebrek aan definitie schadelijk is voor de voorzienbaarheid van de regelgeving terwijl de gegevensverwerkingen die noodzakelijk zijn met het oog op de naleving van een wettelijke verplichting waaraan de platformexploitant onderworpen is het voorwerp moet zijn van een duidelijke en nauwkeurige regelgeving waarvan de toepassing voorzienbaar is voor de betrokkenen (zie Advies nr. 229/2022 van 29 december 2022 met betrekking tot een voorontwerp van wet tot omzetting van Richtlijn 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St. Kamer 2022-2023*, nr. 55-3000/001, 467).

⁴⁰¹ Art. 321*quater*, 20° WIB92.

⁴⁰² Art. 321*quinquies*, §4, lid 1 WIB92.

⁴⁰³ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St. Kamer 2022-2023*, nr. 55-3000/001, 16.

door een zekere bestendigheid of continuïteit.⁴⁰⁴ Omdat het begrip ‘woonplaats’ binnen een fiscale context een feitenbegrip betreft, voorziet de wet dat het rechtsgebied van de woonplaats van de verkoper verschillend kan zijn van deze waar de verkoper zijn hoofdadres heeft. De verkoper zal daarom in de tweede plaats ook ingezetene zijn van het rechtsgebied dat aan de verkoper een TIN heeft afgegeven, wanneer dit rechtsgebied een lidstaat van de Europese Unie is.⁴⁰⁵ In de situatie waarin de verkoper inlichtingen heeft verstrekt met betrekking tot het bestaan van een vaste inrichting, beschouwt de platformexploitant de verkoper eveneens als ingezetene van die lidstaat die de verkoper heeft opgegeven.⁴⁰⁶ Ongeachte de criteria die hierboven uiteengezet werden, dient de platformexploitant een verkoper als ingezetene van ieder rapporterend rechtsgebied te beschouwen wanneer dit wordt bevestigd door een elektronische identificatiedienst (*supra*, nr. 73) die door een aan rapportering onderworpen rechtsgebied of door de Europese Unie beschikbaar wordt gesteld.⁴⁰⁷

d. Timing en geldigheid

79. Timing van de zorgvuldigheidsverplichtingen. – De *due diligence*-verplichtingen moeten in principe uiterlijk op 31 december van elke rapporteringsperiode voltooid worden.⁴⁰⁸ Op dit principe bestaat een belangrijke uitzondering voor verkopers die al actief waren op het platform voor de *due diligence*-verplichtingen in werking getreden zijn. Hiermee wenste de normgever tegemoet te komen aan de hogere nalevingskosten die gepaard gaan met het verzamelen en het verifiëren van inlichtingen die verricht moet worden met betrekking tot verkopers die al op het platform actief waren.⁴⁰⁹ Concreet gaat het over verkopers die al op het platform geregistreerd waren op 1 januari 2023 of op de datum waarop een entiteit een rapporterende platformexploitant wordt.⁴¹⁰ Met betrekking tot deze verkopers is het immers niet mogelijk de verzameling en verificatie van de inlichtingen te integreren binnen het *onboarding*-proces, dat in het verleden heeft plaatsgevonden. De verplichtingen die in hoofde van deze verkopers bestaan moeten uiterlijk op 31 december van de tweede rapporteringsperiode voltooid worden door de rapporterende platformexploitant.⁴¹¹ De verificatieverplichting voor deze categorie verkopers kan bovendien uitgevoerd worden aan de hand van de inlichtingen en documenten waarover de platformexploitant in zijn elektronisch doorzoekbare registers beschikt.⁴¹²

Omdat de *due diligence*-verplichtingen *elke* rapportageperiode door de platformexploitant uitgevoerd moeten worden, heeft de (Europese) wetgever voorzien in een regime dat tot doel heeft de nalevingskosten die met deze verplichtingen gepaard gaan te matigen. De platformexploitant mag zich daarom onder bepaalde cumulatieve voorwaarden baseren op de zorgvuldigheidsverplichtingen die in eerdere rapporteringsperioden werden uitgevoerd.⁴¹³ Deze *souplesse* geldt alleen indien inlichtingen

⁴⁰⁴ Cass. 7 februari 1991, *Bull.Bel.*, nr. 611, 2713 (de fiscale woonplaats wordt bevestigd door een geheel van feiten en omstandigheden, zie Cass. 6 oktober 1941, *Pas.* 1941, I., 368; zie eveneens *Com.IB.* 1992, 3/8 en R. DEBLAUWE, “De Fiscale Woonplaats Historisch Bekeken”- in X. (ed.), *Recht Zonder Omwegen. Fiscale Opstellen aangeboden aan Prof. dr. J.J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75^{ste} verjaardag*, Brussel, Larcier, 1999, 3-20).

⁴⁰⁵ Art. 321*quinquies*, §4, lid 1 WIB92.

⁴⁰⁶ Art. 321*quinquies*, §4, lid 1 *in fine* WIB92.

⁴⁰⁷ Art. 321*quinquies*, §4, lid 2 WIB92.

⁴⁰⁸ Art. 321*quinquies*, §6, lid 1 WIB92.

⁴⁰⁹ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 16-17.

⁴¹⁰ Art. 321*quinquies*, §6, lid 2 WIB92.

⁴¹¹ Art. 321*quinquies*, §6, lid 2 WIB92.

⁴¹² Art. 321*quinquies*, §3, lid 2 WIB92.

⁴¹³ Art. 321*quinquies*, §6, lid 3 WIB92.

(*supra*, nr. 72) over de verkoper verzameld en geverifieerd, of bevestigd werden in de laatste 36 maanden.⁴¹⁴ Bovendien mogen voor de rapporterende platformexploitant geen redenen zijn om aan te nemen dat de inlichtingen die in de vorige rapporteringsperioden werden verzameld niet, of niet meer betrouwbaar zijn.⁴¹⁵ De wetgever verduidelijkt dat de platformexploitant in dit kader rekening dient te houden met, onder meer, een rapporterend rechtsgebied dat, ingevolge de automatische uitwisseling van gerapporteerde informatie, aangeeft dat de aangeleverde inlichtingen incorrect zijn, of met de kennisgeving van een verhuis of een overlijden.⁴¹⁶ De wettelijke *souplesse* gaat aldus gepaard met een zekere waakzaamheidsverplichting ten aanzien van nieuwe informatie of feiten die een invloed hebben op het profiel van de verkopers.

80. Beperking tot actieve verkopers op het platform. – In beginsel gelden de *due diligence*-verplichtingen voor alle te rapporteren verkopers (*supra*, nr. 62). Het wetgevende kader voorziet echter in de mogelijkheid voor de rapporterende platformexploitanten om deze verplichtingen enkel toe te passen ten aanzien van de actieve verkopers op het platform. Een actieve verkoper betreft elke verkoper die tijdens de rapportageperiode een relevante activiteit verricht, of aan wie een tegenprestatie wordt betaald of gecrediteerd in verband met een relevante activiteit tijdens de rapportageperiode.⁴¹⁷ Dit regime laat de rapporterende platformexploitant toe om pas de noodzakelijke inlichtingen te verzamelen en te controleren om te voldoen aan de *due diligence*-vereisten vanaf het moment waarop een verkoper actief wordt op het platform en de betrokken activiteiten realiseert.⁴¹⁸ Wanneer een verkoper binnen een bepaalde rapporteringsperiode geen activiteiten op het platform heeft verricht, zal deze informatie immers in mindere mate nuttig zijn voor de fiscale administratie.

e. Derde dienstverleners

81. Outsourcen van de zorgvuldigheidsverplichtingen. – Hoewel de verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de verplichtingen die hierboven beschreven werden op de rapporterende platformexploitant rust⁴¹⁹, bepaalt de wet dat de platformexploitant een beroep mag doen op een externe dienstverlener om de verplichtingen uit te voeren.⁴²⁰ Dit zal in het bijzonder aan de orde zijn wanneer de derde dienstverlener over betere middelen of technologische toepassingen beschikt om de verplichtingen uit te voeren dan de rapporterende platformexploitant zelf.⁴²¹ Omwille van de ruime definitie van de notie ‘platformexploitant’ (*supra*, nr. 41) bestaat de mogelijkheid dat niet alle functionaliteiten van een platform uitgevoerd worden door eenzelfde platformexploitant. In bepaalde omstandigheden kunnen verschillende functies inderdaad worden verdeeld tussen verschillende entiteiten, die beide mogelijk een platformexploitant zijn ten aanzien van eenzelfde platform. De

⁴¹⁴⁴¹⁴ Art. 321*quinquies*, §6, lid 3, a) WIB92.

⁴¹⁵ Art. 321*quinquies*, §6, lid 3, b) WIB92.

⁴¹⁶ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 17.

⁴¹⁷ Art. 321*quater*, 13° WIB92.

⁴¹⁸ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 17.

⁴¹⁹ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 18.

⁴²⁰ Art. 321*quinquies*, §8, lid 1 WIB92.

⁴²¹ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 27, nr. 39.

wetgever verduidelijkt dat dit bijvoorbeeld het geval zal zijn wanneer een platformexploitant kan toestaan aan de verkopers om toe te treden tot de website zodat ze kunnen communiceren en handelen met de andere gebruikers, maar dat een andere platformexploitant (die gevestigd kan zijn in een ander rechtsgebied) de vergoeding kan innen voor rekening van de verkopers. Bijgevolg kunnen meerdere platformexploitanten worden betrokken bij hetzelfde platform in een rechtsgebied. Hetzelfde, in aanvulling op de platformexploitant gevestigd in een rechtsgebied, kan een andere platformexploitant gevestigd in een ander rechtsgebied worden betrokken bij het platform.⁴²² Om in dergelijke situaties dubbele rapportage te vermijden voorziet de wetgever in de mogelijkheid voor een platformexploitant om de *due diligence*-verplichtingen voor de rapporterende platformexploitant uit te voeren.⁴²³ De eindverantwoordelijkheid blijft evenwel bij de rapporterende platformexploitant berusten.⁴²⁴

Hoewel dit niet als verplichting in de wet werd opgenomen, moedigt de wetgever, in lijn met de OESO-modelregels⁴²⁵, aan om in dergelijke situaties te voorzien in gepaste contractuele bepalingen.⁴²⁶ Deze bepalingen zouden volgens de wetgever moeten worden opgelegd aan de platformexploitant onderworpen aan de rapportage om ter beschikking te stellen van de externe dienstverlener de inlichtingen die hij nodig heeft om zich in overeenstemming te brengen met deze regels.⁴²⁷ Het betreft met name inlichtingen gehouden door de platformexploitant onderworpen aan de rapportage, nodig voor de externe dienstverlener om de *due diligence*-procedures uit te voeren. De bepalingen zouden ervoor moeten zorgen dat de platformexploitant onderworpen aan de rapportage alle inlichtingen verzameld en gecontroleerd over alle verkopers die hem toelaten om het respecteren van de *due diligence* vereisten aan te tonen, te verkrijgen bij de externe dienstverlener.⁴²⁸ Dit kan bijvoorbeeld in het kader van een controle van belang zijn.

f. Retentieverplichting

82. Due diligence-register. – Om de fiscale administratie toe te laten te verifiëren of de platformexploitant zijn *due diligence*-verplichtingen heeft gerespecteerd en alle ter beschikking gestelde middelen om correcte inlichtingen over de op haar platform actieve verkopers te verkrijgen heeft gebruikt⁴²⁹, schrijft de wet een retentieverplichting voor.⁴³⁰ Deze verplichting impliceert dat de platformexploitant een register bijhoudt waarin de stappen die genomen zijn en de eventuele

⁴²² Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St. Kamer 2022-2023*, nr. 55-3000/001, 17-18.

⁴²³ Art. 321*quinquies*, §8, lid 2 WIB92.

⁴²⁴ Art. 321*quinquies*, §8, lid 2 WIB92.

⁴²⁵ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 27, nr. 42.

⁴²⁶ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St. Kamer 2022-2023*, nr. 55-3000/001, 18.

⁴²⁷ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St. Kamer 2022-2023*, nr. 55-3000/001, 18.

⁴²⁸ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St. Kamer 2022-2023*, nr. 55-3000/001, 18.

⁴²⁹ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St. Kamer 2022-2023*, nr. 55-3000/001, 18.

⁴³⁰ Art. 321*quinquies*, §9 WIB92.

inlichtingen die gebruikt werden voor de uitvoering van de *due diligence*- en rapportageverplichtingen aan de Belgische bevoegde autoriteit worden opgenomen.

§2. Rapportageverplichting

83. Dubbele rapportageverplichting. – Het tweede essentiële luik van de verplichtingen die op de rapporterende platformexploitanten rusten, betreft de rapportageverplichting. Deze verplichting bestaat in essentie uit twee luiken. Een eerste luik betreft de rapportage ten aanzien van de overheid. De inlichtingen over de verkopers en hun activiteiten op het platform die gedurende de rapporteringsperiode door de platformexploitanten worden verkregen, zullen aan de bevoegde overheid verstrekt moeten worden. Het is de bedoeling dat deze informatie door de fiscale administratie verder uitgewisseld zal worden met de bevoegde autoriteiten van de betrokken Europese lidstaten. De Belgische fiscale administratie zal op haar beurt inlichtingen over Belgische belastingplichtigen ontvangen van buitenlandse bevoegde autoriteiten. Wat deze rapportageverplichting betreft, maakt de wet een onderscheid tussen een ‘Belgische’ rapporterende platformexploitant⁴³¹ en een niet-Europese rapporterende platformexploitant die binnen de Europese Unie relevante activiteiten faciliteert.⁴³² Naast de rapportage ten aanzien van de overheid, moet de rapporteringsplichtige platformexploitant eveneens bepaalde inlichtingen meedelen aan de verkopers over wie gerapporteerd wordt aan de overheid.

a. Rapportering aan de overheid

84. Rapporterende platformexploitanten binnen de Europese Unie. – Een rapporterende platformexploitant die een Belgisch ingezetene is, of een andere door de wet omschreven nexus met het Belgische grondgebied heeft (*supra*, nr. 55), moet bepaalde inlichtingen in beginsel⁴³³ en uiterlijk op 31 januari van het jaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de verkoper als te rapporteren verkoper is aangemerkt, verstrekken aan de bevoegde autoriteit binnen de FOD Financiën.⁴³⁴ Onder het huidige regime dient de eerste rapportering aldus uiterlijk op 31 januari 2024 worden verricht. Deze datum is ingegeven vanuit de bekommernis de belastingadministratie (en de belastingplichtige) de opportuniteit te geven de informatie tijdig aan de wendende binnen de aangifte.⁴³⁵ De inlichtingen dienen door middel van een XML-bestand aan de FOD Financiën verstrekt te worden. Deze bestanden moeten geformatteerd worden op basis van het XSD-schema dat door de OESO vastgelegd is.⁴³⁶ In de situatie waarin er meer dan één rapporterende platformexploitant is, zal de platformexploitant die kan aantonen dat dezelfde inlichtingen door een andere rapporterende platformexploitant werden verstrekt vrijgesteld zijn van de rapporteringsverplichting.⁴³⁷ Op deze manier heeft men een dubbele

⁴³¹ Art. 321*quater*, 4°, a) WIB92.

⁴³² Art. 321*quater*, 4°, b) WIB92.

⁴³³ Omtrent verkopers die reeds actief waren op het platform heeft de wet voorzien in een langere termijn voor het voldoen van de zorgvuldigheidsverplichtingen omwille van de praktische uitdagingen die gepaard gaan met het verzamelen van inlichtingen in dergelijke omstandigheden. De informatie zal dan ook slechts gerapporteerd moeten worden aan de verkoper en de bevoegde autoriteit op de termijn verbonden aan het tijdperk waarbinnen de zorgvuldigheidsverplichtingen effectief uitgevoerd werden.

⁴³⁴ Art. 321*sexies*, §1, lid 1 WIB92.

⁴³⁵ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 7, nr. 4.

⁴³⁶ Het XSD-schema wordt momenteel voorbereid door de FOD Financiën op basis van de gebruikshandeling van de OESO (zie OESO, *Model Rules for Reporting by Digital Platform Operators. XML Schema. User Guide for Tax Administrations*, Parijs, OECD Publishing, 2022, 49 p.).

⁴³⁷ Art. 321*sexies*, §1, lid 1 WIB92.

rapportage wensen te vermijden. Niet alleen vermijdt men hierdoor niet-noodzakelijke nalevingskosten voor de betrokken platformexploitant, men verhindert ook dat de bevoegde overheid dezelfde inlichtingen meermaals dient te analyseren. De platformexploitant die meent vrijgesteld te zijn van de rapportageverplichting dient de exploitant de identiteit van de platformexploitant die de mededeling heeft uitgevoerd die deze vrijstelling rechtvaardigt mee te delen aan de fiscale administratie.⁴³⁸

Gelet op het grensoverschrijdende karakter van de digitale platformeconomie is het niet uitgesloten dat een platformexploitant in meerdere lidstaten van de Europese Unie als rapporteringsplichtig wordt aangemerkt. Om te vermijden dat dergelijke actoren dezelfde informatie aan meerdere bevoegde autoriteiten moeten melden, voorziet de wet in de mogelijkheid om slechts in één Europese lidstaat te rapporteren.⁴³⁹ De keuze voor de lidstaat waarin de rapportering zal uitgevoerd worden, ligt bij de platformexploitant.⁴⁴⁰ Wanneer een platformexploitant ervoor opteert zijn rapportageverplichtingen in België te voldoen, dient het alle andere bevoegde autoriteiten van de andere betrokken lidstaten in te lichten van de keuze om in België te rapporteren.⁴⁴¹ In lijn met de hierboven uiteengezette regels die dubbele rapportage wensen te vermijden, bevat de wet eveneens een regime voor situaties waarin meer dan één rapporterende platformexploitant voorhanden is binnen verschillende jurisdicties. In dergelijke situaties zal iedere platformexploitant die kan aantonen dat dezelfde inlichtingen door een andere rapporterende platformexploitant zijn verstrekt in een andere lidstaat of in een bevoegd rechtsgebied buiten de Unie vrijgesteld worden van de rapportageverplichting.⁴⁴² Om een beroep te kunnen doen op deze vrijstelling, zal een platformexploitant voldoende waarborgen moeten verkrijgen over het feit dat een andere platformexploitant de vereiste rapportages zal verrichten. Er mag aangenomen worden dat de betrokken platformexploitanten in beginsel vrij zijn om te bepalen hoe deze voldoende waarborgen verkregen kunnen worden. De wetgever verduidelijkt in ieder geval dat men kan steunen op een geschreven bevestiging van de andere platformexploitant, verkregen in het kader van het sluiten en de registratie van akkoorden tussen bedrijven, waarin wordt bevestigd dat deze laatste zou overgaan tot de vereiste rapportages betreffende de(ze groep van) verkoper(s) onderworpen aan de rapportage. Bovendien worden de twee platformexploitanten volgens de wetgever geacht een systeem op te zetten dat hen volledige zichtbaarheid geeft op de (groepen van) verkoper(s) onderworpen aan de rapportage inzake de platformexploitant onderworpen aan de rapportage voor dewelke de andere platformexploitant heeft uitgevoerd de vereiste rapportage en aantoonst dat deze verplichtingen effectief werden uitgevoerd.⁴⁴³

85. Rapporterende platformexploitanten buiten de Europese Unie. – Een platformexploitant die geen nexus vertoont met de Europese Unie, maar wel optreedt bij het faciliteren van relevante activiteiten binnen de Unie (*supra*, nr. 56), zal rapporteringsplichtig zijn ten aanzien van de Belgische bevoegde autoriteit wanneer deze platformexploitant zich in België geregistreerd⁴⁴⁴ heeft (*infra*, nr. 94).⁴⁴⁵ Vanuit een temporeel perspectief gelden dezelfde regels als deze van toepassing op de Belgische rapporterende platformexploitanten: uiterlijk op 31 januari van het jaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de verkoper is aangemerkt als een te rapporteren verkoper zal aan de

⁴³⁸ Art. 321sexies, §6 WIB92.

⁴³⁹ Art. 321sexies, §1, lid 2 WIB92.

⁴⁴⁰ Art. 321sexies, §1, lid 2 WIB92.

⁴⁴¹ Art. 321sexies, §1, lid 2, *in fine* WIB92.

⁴⁴² Art. 321sexies, §1, lid 3 WIB92.

⁴⁴³ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 19.

⁴⁴⁴ Art. 321septies, §1 WIB92.

⁴⁴⁵ Art. 321sexies, §2, lid 1 WIB92.

rapportageplicht voldaan moeten worden.⁴⁴⁶ De wetgever heeft in een uitzondering op deze rapporteringsplicht voorzien wanneer de platformexploitant verblijft in een staat met wie een in aanmerking komend in werking zijnde akkoord tussen de bevoegde autoriteiten (*supra*, nr. 57) voorziet in de automatische uitwisseling van gelijkwaardige inlichtingen met een lidstaat betreffende de verkopers om aan te geven wie in deze lidstaat verblijft.⁴⁴⁷ In dergelijke situaties zal de betrokken platformexploitanten zijn rapportageverplichtingen kunnen voldoen ten aanzien van de bevoegde autoriteit van het rechtsgebied waarin hij gevestigd is. In een volgende fase zal de bevoegde autoriteit van dit rechtsgebied de inlichtingen uitwisselen met de betrokken Europese lidstaten in lijn met het gesloten akkoord.

b. Rapportering aan de verkoper

86. Informatieverplichting ten aanzien van de verkopers. – Naast de rapportering die de platformexploitant dient te verrichten ten aanzien van de bevoegde autoriteit, moet ook bepaalde informatie aan de verkopers verstrekt worden.⁴⁴⁸ Het materiële toepassingsgebied van deze verplichting komt overeen met de informatie die aan de bevoegde autoriteit gemeld moet worden (*infra*, nr. 87), met dien verstande dat de informatie omtrent de platformexploitant zelf niet aan de verkoper gemeld moet worden.⁴⁴⁹ Het doel van deze mededeling bestaat er uiteraard in de verkoper te informeren van de inlichtingen die aan de fiscale administratie werden meegedeeld en de verkopers in staat de stellen deze inlichtingen te gebruiken om hun (jaarlijkse) belastingaangifte te vervullen en aan hun overige fiscale verplichtingen te voldoen.⁴⁵⁰ De wetgever heeft er dus niet alleen voor gekozen een deel van het takenpakket van de fiscale administratie te *outsourcen* aan de platformexploitanten, ook bepaalde aspecten van de fiscale verplichtingen van de belastingplichtige worden door de exploitanten van digitale platforms gedragen. Het spreekt voor zich dat inlichtingen met betrekking tot verkopers alleen gemeld moeten (mogen) worden aan de verkoper op welke deze inlichtingen betrekking hebben. Hoewel dit niet uitdrukkelijk in de wet opgenomen werd, verduidelijkt de wetgever binnen de parlementaire voorbereiding dat de mededeling aan de verkoper moet gebeuren in de munteenheid de inlichtingen met betrekking tot de tegenprestaties zullen moeten worden gerealiseerd.⁴⁵¹ Net zoals dit het geval is voor de rapportage aan de bevoegde autoriteit, moeten de inlichtingen uiterlijk op 31 januari van het jaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de verkoper is aangemerkt als een te rapporteren verkoper verstrekt worden.⁴⁵²

c. Te rapporteren inlichtingen

87. Twee categorieën inlichtingen. – De inlichtingen die de rapporterende platformexploitant aan de bevoegde autoriteit moet verstrekken vallen in essentie uiteen in twee categorieën. Vooreerst moeten

⁴⁴⁶ Art. 321sexies, §2, lid 1 WIB92.

⁴⁴⁷ Art. 321sexies, §2, lid 2 WIB92.

⁴⁴⁸ Art. 321sexies, §3 WIB92.

⁴⁴⁹ Het gaat bijgevolg om de inlichtingen vermeld in art. 321sexies, §5, 2) en 3) WIB92.

⁴⁵⁰ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 7, nr. 4 en 31, nr. 4.

⁴⁵¹ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 20.

⁴⁵² Art. 321sexies, §3 *in fine* WIB92.

inlichtingen over de hoedanigheid van de platformexploitant verstrekt worden.⁴⁵³ Vervolgens moet ook informatie over de te rapporteren verkoper verstrekt worden aan de bevoegde autoriteit en aan de verkopers zelf. Wat dit tweede aspect van de rapporteringsverplichting betreft, maakt de wet een onderscheid naar gelang de relevante activiteit die door de verkoper uitgeoefend wordt. De te rapporteren inlichtingen verschillen immers naar gelang de situatie waarin de relevante activiteit bestaat uit de verhuur van onroerende goederen⁴⁵⁴, en wanneer dit niet het geval is⁴⁵⁵. Wanneer een specifieke verkoper actief is in beide categorieën relevante activiteiten, zal uiteraard over alle aspecten gerapporteerd moeten worden. Omdat over de tweede categorie inlichtingen in de praktijk de meeste onduidelijkheden lijken te bestaan, wordt de nadruk op dit aspect van de rapportageverplichting gelegd. De wetgever heeft aan de Koning de opdracht gegeven om de formulieren die gebruikt moeten worden voor het voldoen aan de rapportageverplichting en de verzendingsmodaliteiten uit te werken.⁴⁵⁶ In de huidige stand van het reglementaire kader werd evenwel nog geen Koninklijk besluit gepubliceerd dat deze aspecten uitwerkt, waardoor de praktische modaliteiten van de rapporteringsverplichting nog niet volledig duidelijk zijn.

i. Algemene inlichtingen

88. Te rapporteren inlichtingen. – In de situatie waarin op het platform relevante activiteiten andere dan de verhuur van onroerende goederen gefaciliteerd werden, dicteert de wet welke informatie verstrekt moet worden aan de bevoegde autoriteit. Het spreekt voor zich dat bepaalde van deze inlichtingen eveneens gerapporteerd zullen moeten worden wanneer de verkoper de verhuur van onroerende goederen verricht als relevante activiteit. Wanneer dit het geval is, kan de uiteenzetting over de te verstrekken inlichtingen eveneens vanuit dat perspectief aangewend worden. De inlichtingen die aan de bevoegde autoriteit en de betrokken verkoper gerapporteerd moeten worden, vallen in essentie uiteen in twee facetten. Ten eerste moet de rapporterende platformexploitant bepaalde inlichtingen over de verkoper zelf rapporteren. Deze inlichtingen moeten de bevoegde belastingautoriteiten toelaten de belastingplichtige te identificeren en zijn fiscale woonplaats te bepalen.⁴⁵⁷ Ten tweede moet de rapporterende platformexploitant inlichtingen rapporteren die gelieerd kunnen worden aan de relevante activiteit die verricht werd gedurende de periode waarop de rapportering betrekking heeft.

89. Inlichtingen over de verkoper. – Wat de inlichtingen betreft die betrekking hebben op de verkoper, dient de rapporterende platformexploitant ten eerste inlichtingen te rapporteren die zij in het kader van de zorgvuldigheidsverplichtingen heeft verzameld en geverifieerd (*supra*, nr. 72).⁴⁵⁸ Het

⁴⁵³ Art. 321*sexies*, §5, 1) WIB92 (de informatie die gerapporteerd dient te worden met betrekking tot het platform zelf, betreft de naam, het adres van de hoofdzetel, het TIN en de handelsnamen van het (de) platform(s) waarover de rapporterende platformexploitant rapporteert. Dit laatste aspect refereert uiteraard aan de situatie waarin meerdere platformexploitanten op een platform deelnemen aan het faciliteren van relevante activiteiten, en waarbij de rapportering door één platformexploitant verricht wordt teneinde dubbele rapportering te vermijden. In de situatie waarin een platformexploitant zonder enige nexus binnen de Europese Unie ervoor kiest zich in België te registreren (*supra*, nr. 56), en de bevoegde autoriteit in het kader van deze registratie een individueel identificatienummer toekent aan de rapporterende platformexploitant (art. 321*septies*, §4 WIB92), dient ook dit identificatienummer verstrekt te worden in het kader van de rapportage aan de bevoegde autoriteit.

⁴⁵⁴ Art. 321*sexies*, §5, 3) WIB92.

⁴⁵⁵ Art. 321*sexies*, §5, 2) WIB92.

⁴⁵⁶ Art. 321*nonies* WIB92.

⁴⁵⁷ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 33, nr. 17.

⁴⁵⁸ Art. 321*sexies*, §5, 2), a) WIB92.

gaat hier uiteraard om inlichtingen over de identiteit van de verkoper die de fiscale administratie moeten toelaten de belastingplichtige te identificeren en zijn fiscale woonplaats te bepalen. Vervolgens moet ook de identificatiecode van de financiële rekening gerapporteerd worden.⁴⁵⁹ Het gaat om het unieke identificatienummer of referentienummer van de rekening bij een bank of van elke andere rekening bij een vergelijkbare betalingsdienst waarover de platformexploitant beschikt en waarop de tegenprestatie wordt betaald of gecrediteerd.⁴⁶⁰ Deze notie wordt ruim ingevuld door de wetgever. Hoewel hieromtrent geen expliciete verduidelijkingen verstrekt werden, mag onzes inziens aangenomen worden dat de ‘publieke sleutel’ verbonden aan een bewaarportefeuille voor crypto-valuta eveneens onder deze begripsomschrijving kan vallen. De publieke sleutel vertoont immers belangrijke gelijkenissen met het identificatienummer van een rekening aangehouden bij een ‘klassieke’ financiële instellingen. De informatie over de financiële rekening van de verkoper vormt erg belangrijke informatie voor de fiscale overheden. Dit is in het bijzonder het geval omdat bepaalde andere inlichtingen die door de rapporterende platformexploitant bekomen werden in het kader van de zorgvuldigheidsverplichtingen niet in dezelfde mate ‘betrouwbaar’ geacht worden als de informatie over de financiële rekening van de verkoper. Deze laatste informatie wordt immers in beginsel geverifieerd op basis van *know your customer*-informatie binnen de preventieve antiwitwaswetgeving (of een vergelijkbaar wettelijk kader).^{461, 462} De betrouwbaarheid de financiële rekening als informatiemiddel wordt eveneens verbonden aan het gegeven dat de tegenprestatie die de verkoper bekomt voor het verrichten van de relevante activiteit in beginsel op deze rekening zal betaald of toegekend worden.⁴⁶³

De rapporterende platformexploitant zal de informatie over de financiële rekeningen van de verkoper alleen moeten rapporteren wanneer deze informatie bekend is bij de platformexploitant. Dit zal immers niet altijd het geval zijn, bijvoorbeeld wanneer de betaling voor de relevante activiteit niet via het platform afgewikkeld wordt. Ook wanneer deze informatie bij het platform gekend is, zal niet gerapporteerd moeten worden voor zover de bevoegde autoriteit van het aan rapportering onderworpen rechtsgebied waarvan de te rapporteren verkoper een ingezetene is heeft bekendgemaakt dat zij niet voornemens is de identificatiecode van de financiële rekening voor te gebruiken.⁴⁶⁴ Dit zal bijvoorbeeld het geval zijn in situaties waarin de desbetreffende belastingadministratie niet over de vereiste technologische capaciteiten beschikt om belastingbetalers

⁴⁵⁹ Art. 321sexies, §5, 2), b) WIB92.

⁴⁶⁰ Art. 321quater, 23° WIB92.

⁴⁶¹ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 33, nr. 21.

⁴⁶² Het standpunt dat de publieke sleutel verbonden aan een bewaarportefeuille voor crypto-activa eveneens beschouwd kan worden als een ‘identificatiecode van een financiële rekening’ in de zin van art. 321quater, 23° WIB92 wordt kracht bijgezet door de vaststelling dat deze informatie eveneens in beginsel geverifieerd wordt op basis van *know your customer*-informatie binnen de Europese preventieve antiwitwaswetgeving, waardoor er ook in dit geval sprake kan zijn van een verhoogde betrouwbaarheid in vergelijking met de inlichtingen die in het kader van de zorgvuldigheidsprocedures verzameld worden (zie Richtlijn (EU) 2018/843 van het Europees Parlement en de Raad van 30 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2015/849 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering en tot wijziging van de Richtlijnen 2009/138/EG en 2013/36/EU, *Pb.L.* 19 juni 2018, afl. 156, 43, dewelke omgezet werd binnen de Belgische rechtsorde door middel van de wet van 20 juli 2020 houdende diverse bepalingen tot voorkoming van het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en tot beperking van het gebruik van contanten, *BS* 5 augustus 2020).

⁴⁶³ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 33, nr. 23.

⁴⁶⁴ Art. 321sexies, §5, 2), b) WIB92.

te verbinden met de identificatiecodes van financiële rekeningen.⁴⁶⁵ Het was aldus de bedoeling van de normgever om platformexploitanten geen informatie te laten rapporteren waarvan *a priori* reeds geweten is dat zij niet gebruikt zal worden door de specifieke overheid, en die dus per definitie niet voldoet aan het noodzakelijkheids criterium. Het zal evenwel van belang zijn dat de platformexploitanten op de hoogte zijn van een dergelijk 'statuut' van de verschillende rechtsgebieden en hun capaciteiten inzake het aanwenden van financiële identificatiecodes.⁴⁶⁶ In de hypothese dat de identificatiecode van de financiële rekening gemeld moet worden, dient de platformexploitant na te gaan of de naam van de houder van die financiële rekening waarop de tegenprestatie wordt betaald of gecrediteerd overeenkomt met de naam van de te rapporteren verkoper. Wanneer dit niet het geval is, zal de naam van de houder van de financiële rekening gerapporteerd worden als de platformexploitant over deze informatie beschikt. Hetzelfde geldt voor alle andere financiële identificatiegegevens met betrekking tot de rekeninghouder in kwestie.⁴⁶⁷ Deze bepaling moet de fiscale administratie toelaten om de effectieve begunstigde van de vergoeding voor de relevante activiteit te identificeren.⁴⁶⁸ Om de fiscale administratie toe te laten het juiste rechtsgebied voor de uitwisseling van inlichtingen te identificeren, schrijft de wet vervolgens voor dat ook ieder rechtsgebied waarvan de te rapporteren persoon een ingezetene is, verstrekt moet worden aan de bevoegde autoriteit.⁴⁶⁹

90. Inlichtingen verbonden aan de relevante activiteit. – Naast de informatie over de verkoper, moet de platformexploitant ook informatie met betrekking tot de relevante activiteit rapporteren aan de bevoegde autoriteit (en aan de betrokken verkoper). Het gaat hier in de eerste plaats om het totale bedrag van de tegenprestatie die werd betaald of werd gecrediteerd tijdens elk kwartaal van de rapporteringsperiode.⁴⁷⁰ Hierboven werd al stilgestaan bij de gevolgen die verbonden moeten worden aan de vaststelling dat het bedrag van de tegenprestatie niet (redelijkerwijze) gekend is bij de platformexploitant (*supra*, nr. 53). Daar werd geconcludeerd dat een platformexploitant in dergelijke gevallen niet als een rapporterende platformexploitant gekwalificeerd zal worden, waardoor de rapporteringsverplichting in zijn geheel geen toepassing vindt. Er bestaan evenwel argumenten om tot de conclusie te komen dat de kennis over het bedrag van de tegenprestatie in hoofde van de platformexploitant niet *ipso facto* betekent dat de platformexploitant niet als rapporteringsplichtig wordt beschouwd. Bovendien kan de situatie waarin slechts voor bepaalde verrichtingen een tegenprestatie gekend is eveneens vragen doen rijzen (*supra*, nr. 54). Wanneer men dergelijke interpretatie zou onderschrijven, biedt de definitie van het begrip 'tegenprestatie' opnieuw een argument om de rapportering van inlichtingen ten aanzien van de overheid en de verkoper te beperken tot alle wettelijk voorgeschreven inlichtingen behalve het bedrag van de tegenprestatie. Het begrip 'tegenprestatie' vereist immers kennis over het bedrag van de tegenprestatie in hoofde van de rapporterende platformexploitant (*supra*, nr. 51). In ieder geval zal de platformexploitant het bedrag van de tegenprestatie dus niet moeten rapporteren wanneer hij geen kennis heeft van deze informatie, of wanneer hij niet redelijkerwijs geacht kan worden kennis te hebben van deze informatie.

⁴⁶⁵ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 33, nr. 22.

⁴⁶⁶ De OESO-modelregels schrijven ter zake voor dat verwacht mag worden van de verschillende jurisdicties dat zij elkaar op de hoogte stellen met betrekking tot de mogelijkheid dat de financiële identificatiecodes gebruikt kunnen en zullen worden voor het matchen van belastingplichtigen (OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 33, nr. 22).

⁴⁶⁷ Art. 321sexies, §5, 2), c) WIB92.

⁴⁶⁸ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 33-34, nr. 23.

⁴⁶⁹ Art. 321sexies, §5, 2), d) WIB92.

⁴⁷⁰ Art. 321sexies, §5, 2), e) WIB92.

Hieraan verbonden moet ook het aantal relevante activiteiten waarvoor de tegenprestatie werd betaald (of gecrediteerd) gerapporteerd worden.⁴⁷¹ Deze vereiste kan in bepaalde omstandigheden eveneens uitdagingen met zich meebrengen. Het bedrijfsmodel van een platform kan er immers toe leiden dat het platform een koper en een verkoper met elkaar in contact brengt, maar uiteindelijk niet betrokken zal zijn bij de effectieve afsluiting van een overeenkomst tussen beide partijen. De wetgever heeft niet uitdrukkelijk voorzien in een regel die bepaalt dat een rapportage van dergelijke inlichtingen niet vereist is. De verplichting om de tegenprestatie te rapporteren kan ook in andere omstandigheden in de praktijk aanleiding geven tot complexiteit voor de rapporterende platformexploitant. In dit kader kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de situatie waarin een tegenprestatie aan de verkoper betaald wordt die betrekking heeft op twee rapporteerbare periodes. De wetgever heeft niet verduidelijkt op welke wijze in een dergelijk geval gerapporteerd moet worden. Omdat de wet evenwel het beoordelingspunt inzake de tegenprestatie plaatst op het moment waarop de tegenprestatie betaald werd, kan aangenomen worden dat de desbetreffende tegenprestatie toegerekend worden aan de rapporteringsperiode waarin zij betaald werd en aldus volledig gerapporteerd dient te worden.

De wetgever heeft verder verduidelijkt dat de inlichtingen met betrekking tot de tegenprestatie moeten worden gerapporteerd in de munteenheid waarin ze betaald of gecrediteerd werden, indien deze betaling of creditering in een fiduciaire valuta gebeurde.⁴⁷² Wanneer de tegenprestatie betaald of gecrediteerd werd in een andere vorm dan fiduciaire valuta, moeten de inlichtingen gerapporteerd worden in een lokale munt, omgezet of gewaardeerd op een door de rapporterende platformexploitant consistent vastgestelde wijze.⁴⁷³ Het begrip 'fiduciaire' valuta werd niet als dusdanig gedefinieerd door de (Europese) wetgever. De wetgever verwijst bij wijze van voorbeeld naar de situatie waarin een Belgische platformexploitant een Duitse verkoper in contact brengt met een Belgische klant en de daaropvolgende transactie gerealiseerd wordt in *Bitcoin* (i.e. geen fiduciaire valuta). In voorkomend geval zal, wanneer de rekening van de Duitse verkoper gecrediteerd wordt in *Bitcoin*, de rapportage moeten gebeuren in euro.⁴⁷⁴ Indien daarentegen de rekening van de verkoper wordt gecrediteerd in euro omdat de exploitant onmiddellijk een omzetting realiseert, zal de rapportage het bedrag in euro vermelden, zelfs indien de klant gedebiteerd werd in *Bitcoin*.⁴⁷⁵ Het zal, zoals de wetgever expliciet aangeeft, van belang zijn voor de platformexploitant om de waardering op een consistente wijze vast te stellen. Virtuele valuta worden immers (in beginsel) gekenmerkt door een (soms zeer) hoge volatiliteit, waardoor de waarderingwijze een grote impact kan hebben op de positie van de verkoper. Hoewel men in theorie een systeem op poten zou kunnen stellen waarin rekening gehouden wordt met de koersen van de verschillende 'virtuele valuta' op dagdagelijkse basis, hoeft het geen uitvoerig betoog dat dergelijke aanpak gepaard gaat met hoge nalevingskosten voor de platformexploitant.

Ten slotte wordt de platformexploitant verplicht om alle kosten, commissielonen of belastingen die door de rapporterende platformexploitant tijdens elk kwartaal van de rapporteringsperiode ingehouden of geheven werden te rapporteren aan de bevoegde overheid. Vanuit een Belgisch perspectief zal dit facet van de rapporteringsvoorwaarde uiteraard van bijzonder belang zijn in het

⁴⁷¹ Art. 321sexies, §5, 2), e) WIB92.

⁴⁷² Art. 321sexies, §4, lid 1 WIB92.

⁴⁷³ Art. 321sexies, §4, lid 1 *in fine* WIB92.

⁴⁷⁴ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 20.

⁴⁷⁵ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 20.

kader van de inhoudingsverplichting die op platformexploitanten rust in het kader van het fiscale regime met betrekking tot de deeleconomie, dat hierboven al werd toegelicht (*supra*, nr. 25).

91. Wijziging van het wetgevende kader. – De Europese Commissie is voornemens om het toepassingsgebied van de automatische uitwisseling van informatie binnen de Bijstandsrichtlijn uit te breiden tot bepaalde inlichtingen met betrekking tot crypto-activa. Het voorstel van de Commissie bevat (in zijn huidige stand) bovendien een aantal wijzigingen die betrekking hebben op de bestaande regels binnen de Bijstandsrichtlijn. In het kader hiervan is het eveneens de bedoeling om de inlichtingen die door rapporterende platformexploitanten aan de bevoegde overheid gerapporteerd moeten worden uit te breiden. Deze uitbreiding heeft betrekking op de situatie waarin de rapporterende platformexploitant in het kader van de zorgvuldigheidsverplichtingen gebruik maakt van een door een lidstaat of de Europese Unie ter beschikking gestelde identificatiedienst om de identiteit en de fiscale woonplaats van de verkoper vast te stellen (*supra*, nr. 75 *et seq.*). In voorkomend geval is het de bedoeling van de Commissie dat ook de naam, de identificatiecode van de identificatiedienst en de lidstaat van aangifte gerapporteerd worden.⁴⁷⁶ De voorgestelde uitbreiding van de te rapporteren inlichtingen gaat gepaard met een beperking van wat gerapporteerd moet worden. Wanneer de inlichtingen over de identificatiedienst gerapporteerd worden is het niet langer vereist dat de rapporterende platformexploitant bepaalde andere inlichtingen gaat rapporteren. Het gaat om het hoofdadres, het fiscaal identificatienummer, het nummer van inschrijving in het handelsregister, het btw-identificatienummer en de geboortedatum van de te rapporteren verkoper.⁴⁷⁷ Omdat het voorstel van de Europese Commissie nog niet zijn finale vorm bereikt heeft en dus mogelijk nog aan wijzigingen onderhevig is (of in zijn totaliteit niet aangenomen wordt), moet nog afgewacht worden of, en in welke vorm, de wijzigingen aan de rapportageverplichtingen finaal tot uiting zullen komen.

ii. Verhuur van onroerende goederen

92. Specifieke rapportage. – Omwille van de specificiteiten verbonden aan de verhuur van onroerende goederen als relevante activiteit, bevat het wetgevende kader afzonderlijke bepalingen over de inlichtingen die gerapporteerd moeten worden wanneer de verkoper onroerende goederen verhuurt. Een aantal facetten van de rapporteringsverplichtingen zijn evenwel identiek als de rapportering in het geval waarin de relevante activiteit niet bestaat in de verhuur van onroerende goederen. Het gaat om de rapportering van inlichtingen die verzameld werden in het kader van de *due diligence*-verplichtingen⁴⁷⁸, de identificatiecode van de financiële rekening⁴⁷⁹ (en eventueel de naam van de houder van deze financiële rekening⁴⁸⁰), en ieder rechtsgebied waarvan de te rapporteren verkoper een ingezetene is⁴⁸¹. Voorts moeten ook inlichtingen over het totale bedrag van de

⁴⁷⁶ EUROPESE COMMISSIE, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, Brussel, Europese Commissie, 2022, COM(2022)707, 29.

⁴⁷⁷ EUROPESE COMMISSIE, Voorstel voor een Richtlijn van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, Brussel, Europese Commissie, 2022, COM(2022)707, 29.

⁴⁷⁸ Art. 321*sexies*, §5, 3), a) WIB92.

⁴⁷⁹ Art. 321*sexies*, §5, 3), b) WIB92.

⁴⁸⁰ Art. 321*sexies*, §5, 3), c) WIB92.

⁴⁸¹ Art. 321*sexies*, §5, 3), d) WIB92.

tegenprestatie⁴⁸² en alle kosten, commissielonen of belastingen gerapporteerd worden aan de bevoegde autoriteit⁴⁸³, net zoals dit het geval is in het kader van de andere relevante activiteiten.

Bijzonder aan de rapportage inzake verkopers die onroerende goederen verhuren, bestaat ten eerste in de verplichting voor het platform om het adres van elke eigendomslijst⁴⁸⁴ en het respectieve kadastrummer (of het equivalent daarvan in het nationale recht van het rechtsgebied gelegen is) te rapporteren aan de bevoegde autoriteit.⁴⁸⁵ Wanneer deze informatie beschikbaar is voor de platformexploitant, moet ook het aantal dagen dat elke eigendomslijst werd verhuurd tijdens de rapportageperiode en het type van elke eigendomslijst (*i.e.* hotel, appartement, parkeerruimte (*supra*, nr. 46)) gerapporteerd worden.⁴⁸⁶ Deze informatie moet de administratie toelaten te bepalen of er sprake is van een incidentele of regelmatige verhuur van onroerende goederen.⁴⁸⁷

iii. Nihilaangifte

93. Nihilaangifte. – Wanneer de platformexploitant geen enkele inlichting mee te delen heeft, moet de exploitant als dusdanig rapporteren aan de administratie.⁴⁸⁸ Aan de hand van deze nihilaangifte - waarvan de exacte modaliteiten nog het voorwerp van een Koninklijk besluit moeten vormen⁴⁸⁹ - kan de administratie bepalen dat er geen ontbrekende rapportage is in hoofde van de platformexploitant.⁴⁹⁰ Er zal bijvoorbeeld sprake zijn van een nihilaangifte omdat de verkopers op het platform binnen de respectievelijke rapporteringsperiode niet beschouwd worden als actieve verkopers, waardoor geen inlichtingen gerapporteerd moeten worden (*supra*, nr. 80).⁴⁹¹

§3. Registratieverplichting

94. Registratieplicht voor niet-Unieplatformen. – Eerder in deze bijdrage werd al gerefereerd aan de mogelijkheid dat platformexploitanten die geen enkele nexus met de Europese Unie hebben toch rapporteringsplichtig zijn binnen de Unie omdat ze transacties binnen de Unie faciliteren (*supra*, nr. 56). In voorkomend geval dient het platform zich in principe (*supra*, nrs. 57-58 met betrekking tot de 'gekwalficeerde platformexploitanten') en slechts in een lidstaat van de Europese Unie te registreren.⁴⁹² Vervolgens dient het betrokken platform de *due diligence*- en rapportageverplichtingen uit te voeren. De registratieprocedure gaat eveneens gepaard met een informatieverplichting van het platform ten aanzien van de fiscale administratie. De aanlevering van de inlichtingen vormt een noodzakelijke voorwaarde voor een succesvolle registratie. Het gaat vooreerst om de naam, het postadres, het e-mailadres (met inbegrip van websites) en iedere TIN dat aan het platform zou zijn

⁴⁸² Art. 321sexies, §5, 3), f) WIB92.

⁴⁸³ Art. 321sexies, §5, 3), g) WIB92.

⁴⁸⁴ Art. 321quater, 22° j° art. 321quinquies, §5 WIB92 (*supra*, nr. 46).

⁴⁸⁵ Art. 321sexies, §5, 3), e) WIB92.

⁴⁸⁶ Art. 321sexies, §5, 3), h) WIB92.

⁴⁸⁷ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 34, nr. 27.

⁴⁸⁸ Art. 321sexies, §7 WIB92.

⁴⁸⁹ Art. 321nonies WIB92.

⁴⁹⁰ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 21.

⁴⁹¹ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 21.

⁴⁹² Art. 321septies, §1 WIB92.

toegekend.⁴⁹³ Voorts moet het platform ook een verklaring met informatie over de identificatie van de rapporterende platformexploitant voor btw-doeleinden verstrekken aan de administratie.⁴⁹⁴ Het betreft de identificatie in het kader van de bijzondere regeling voor telecommunicatiediensten, omroepdiensten of elektronische diensten verricht door niet in de Europese Unie gevestigde belastingplichtigen en de bijzondere regeling voor intracommunautaire afstandsverkoop van goederen, voor leveringen van goederen binnen een lidstaat door elektronische interfaces die deze leveringen faciliteren en voor diensten verricht door in de Unie, maar niet in de lidstaat van verbruik gevestigde belastingplichtigen.⁴⁹⁵ Ten slotte moet het platform de lidstaten waarvan de te rapporteren verkopers ingezetenen zijn rapporteren.⁴⁹⁶ Het platform dient bovendien iedere wijziging van deze inlichtingen te melden aan de fiscale administratie.⁴⁹⁷ Het betreft hier geen verplichting om op periodieke wijze actualisaties door te voeren, maar een verplichting om iedere wijziging ‘zo vroeg’ mogelijk te melden aan de administratie.⁴⁹⁸ Na een succesvolle registratie kent de administratie een uniek nummer toe aan de platformexploitant. Bovendien rust op de administratie de verplichting om dit nummer (via de elektronische weg) te melden aan alle andere lidstaten van de Europese Unie, zodat de unieke registratie in België uitwerking heeft op het volledige grondgebied van de Unie.⁴⁹⁹

95. Uitdagingen. - Een belangrijke uitdaging in het kader van de verplichtingen voor platformen gevestigd binnen een niet-Unierechtsgebied die niet beschouwd worden als een ‘gekwalficeerde platformexploitant buiten de Europese Unie’, bestaat erin deze platformen voldoende bewust te maken van de verplichtingen die zij in het kader van de Europese regeling hebben. Het gaat immers om platformen zonder enige *nexus* met de Europese Unie (behalve ten gevolge van het verrichten van relevante activiteiten). De uitdagingen voor deze platformen zijn daarom niet gering. Vanuit het perspectief van de controle op de uitvoering van de registratieverplichtingen formuleren zich ook belangrijke uitdagingen. Wanneer een platformexploitant gevestigd binnen een niet-Unierechtsgebied zich niet houdt aan de registratieverplichting, zal dit immers tot gevolg hebben dat verkopers activiteiten op het Europese grondgebied kunnen blijven uitvoeren buiten het zicht van de fiscale administraties van de Europese lidstaten.⁵⁰⁰ De vaststelling dat een platformexploitant gevestigd in een niet-Unierechtsgebied slechts verplicht is om zich binnen een enkele lidstaat te registreren kan bovendien aanleiding geven tot *forum shopping* door de betrokken platformexploitant. Hoewel het vanuit het perspectief van de nalevingskosten een logische keuze is om de registratie te beperken tot een lidstaat, kan de vaststelling dat de lidstaten het sanctieregime in beginsel zelf bepalen, aanleiding geven tot de registratie van platformen uit niet-Unierechtsgebieden binnen de lidstaat met het meest gunstige sanctieregime.

§4. Retentieverplichting

⁴⁹³ Art. 321septies, §2, a)-d) WIB92.

⁴⁹⁴ Art. 321septies, §2, e) WIB92.

⁴⁹⁵ Het gaat respectievelijk om Afdeling 2 en 3, Hoofdstuk 6 van Titel XII btw-Richtlijn.

⁴⁹⁶ Art. 321septies, §2, f), j° art. 321quinquies, §4 WIB92.

⁴⁹⁷ Art. 321septies, §3 WIB92.

⁴⁹⁸ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 21.

⁴⁹⁹ Art. 321septies, §4 WIB92.

⁵⁰⁰ Zie e.g. S.A. STEVENS en J.T. VAN WAMELEN, “The DAC7 Proposal and Reporting Obligation for Online Platforms”, *EC Tax Review* 2021, vol. 30(1), (24) 27; G. ZILLI, “The OECD Model Rules and DAC7: A Critical Assessment of Selected Design and Enforcement Issues”, *European Taxation* 2022, vol. 62(12), (521) 535.

96. Dubbele bewaarverplichting. – Ten slotte rust ook een bewaarverplichting op de rapporterende platformexploitanten en op de fiscale administratie.

97. Rapporterende platformexploitanten. – De retentieverplichting ten aanzien van de rapporterende platformexploitanten heeft betrekking op de verkregen en verstrekte persoonsgegevens die verzameld werden in het kader van de *due diligence*-verplichting (*supra*, nr. 71 *et seq.*) en de gegevens die gerapporteerd werden aan de fiscale administratie in het kader van de rapportageverplichting.⁵⁰¹ Vervolgens slaat de retentieverplichting eveneens op de registers die door de platformexploitanten bijgehouden moeten worden en die inzicht moeten verlenen in de stappen die genomen zijn en de eventuele inlichtingen die gebruikt werden voor de uitvoering van de *due diligence*-verplichtingen (*supra*, nr. 82).⁵⁰² Deze gegevens zullen door de platformexploitanten gedurende een bepaalde periode bewaard moeten worden. Wat de bewaarperiode betreft, verwijst de wetgever naar de retentieperiode verbonden aan het (elektronische) boekenonderzoek.⁵⁰³ De verwijzing naar de retentieperiode van kracht in het kader van de onderzoeksbevoegdheden van de administratie bij belastingplichtigen werd geïntroduceerd naar aanleiding van de door de Gegevensbeschermingsautoriteit geformuleerde bezwaren omtrent de initiële bewoording van het wetsontwerp, dat volgens de autoriteit aan duidelijkheid en voorzienbaarheid ontbrak.⁵⁰⁴ Concreet betekent dit dat de gegevens gedurende tien jaar bewaard moeten worden door de rapporterende platformexploitant.⁵⁰⁵ De bewaartermijn vangt aan op 1 januari van het jaar dat volgt op het belastbare tijdperk waarop de inlichtingen betrekking hebben. Gelet op de verwijzing naar de relevante wetsbepaling, mag aangenomen worden dat de regels inzake de bewaring van de zogenaamde ‘boeken en bescheiden’, die opgenomen zijn in de administratieve commentaren, ook ten aanzien van de rapporterende platformexploitanten uitwerking vinden.⁵⁰⁶ In het kader van de toelichting van de retentieperiode heeft men van de gelegenheid gebruik gemaakt om expliciet in de wet te verankeren dat de gegevens ook na het verstrijken van de retentieperiode bewaard moeten blijven indien dit noodzakelijk is voor de behandeling van een geschil.⁵⁰⁷ Wanneer een geschil betrekking heeft op het belastbare tijdperk dat het verst in het verleden ligt, is het immers bijzonder realistisch dat het geschil na het verstrijken van de retentieperiode aanhangig zal zijn (en mogelijk het voorwerp zal uitmaken van een hoger beroep).⁵⁰⁸ In de praktijk kan dit er aldus toe leiden dat de gegevens langer dan tien jaar bewaard moeten worden. Hoewel de argumentatie van de wetgever ter zake zeker steekhoudt, druist

⁵⁰¹ Art. 321*decies*, lid 1 WIB92.

⁵⁰² Art. 321*decies*, lid 1 WIB92.

⁵⁰³ Art. 315 en 315*bis* WIB92.

⁵⁰⁴ De initiële bewoording van art. 321*decies*, lid 1 WIB92 luidde als volgt, “*De bewaartermijnen van de in de artikelen 321quinquies, §9 beoogde registers en de overeenkomstig 321quinquies en 321sexies verkregen en verstrekte gegevens, juridische beschermd, zijn bepaalbaar door de fiscale en niet-fiscale termijnen waartoe de Federale Overheidsdienst Financiën verbonden is*” (zie Advies nr. 229/2022 van 29 december 2022 met betrekking tot een voorontwerp van wet tot omzetting van Richtlijn 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 467-469).

⁵⁰⁵ Tot voor kort bedroeg deze termijn zeven jaar. Zij werd ten gevolge van de wet van 22 november 2022 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen (*BS* 30 november 2022) verlengd tot tien jaar. De verlenging van deze bewaartermijn was ingegeven door de verlenging van de controletermijn waarover de administratie beschikt. De retentieverplichting werd immers geïntroduceerd om het voor de belastingadministratie mogelijk te maken de belastingschuld vast te stellen en controles uit te voeren.

⁵⁰⁶ *ComIB* 1992, nr. 315/14-22.

⁵⁰⁷ Art. 321*nonies*, lid 1 *in fine* WIB92.

⁵⁰⁸ Advies nr. 229/2022 van 29 december 2022 met betrekking tot een voorontwerp van wet tot omzetting van Richtlijn 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 468.

zij in tegen de bewoording van de DAC7-Richtlijn. De bepalingen over de doeltreffende uitvoering bepalen immers dat de registers inzake de *due diligence*-verplichtingen ten hoogste tien jaar volgend op het einde van de rapportageperiode waarop zij betrekking hebben bewaard mogen worden.⁵⁰⁹ De wet schrijft een afwijkend regime voor met betrekking tot specifieke gegevens inzake uitgesloten verkopers (*supra*, nr. 63 *et seq.*). De rapporterende platformexploitant zal de gegevens die ter zake enkel bestemd waren voor de mededeling van de Belgische bevoegde autoriteit niet langer dan 36 maanden bewaren.⁵¹⁰

98. Belastingadministratie. – De wetgever heeft vervolgens een bewaartermijn geïntroduceerd ten aanzien van de persoonsgegevens die aan de administratie zijn verstrekt door de rapporterende platformexploitanten in uitvoering van de rapportageverplichtingen.⁵¹¹ De duurtijd van deze bewaarverplichting wordt gelinkt aan de aanslag- en onderzoekstermijnen waarover de fiscus beschikt.⁵¹² Als gevolg van een recent wetgevend ingrijpen, kunnen deze termijnen (in specifieke gevallen) oplopen tot tien jaar. Naar analogie met de verplichting die voor de rapporterende platformexploitanten bestaat, bepaalt de wet voorts dat de administratie ook na het verstrijken van de aanslag- en onderzoekstermijnen de relevante gegevens dient te bewaren als dit noodzakelijk is voor de behandeling van een geschil.⁵¹³

3. Sanctieregime

99. Geen geharmoniseerd sanctieapparaat. – De naleving van de verschillende verplichtingen die hierboven beschreven werden, wordt nagestreefd door middel van een sanctieapparaat. De verschillende sancties komen niet voort uit de Europese richtlijn. De bevoegdheid om een sanctieapparaat uit te werken wordt immers aan de lidstaten toegekend. De richtlijn bepaalt wat dit betreft louter dat de lidstaten erover moeten waken dat de sancties “doeltreffend, evenredig en afschrikkend” zijn.⁵¹⁴ Naast de mogelijke sancties waarmee de rapporterende platformexploitant geconfronteerd wordt, kunnen ook de gebruikers in bepaalde gevallen onderworpen worden aan een sanctie. Hieronder wordt dieper ingegaan op de verschillende administratieve sancties die aan de rapporterende platformexploitanten en verkopers opgelegd kunnen worden. In lijn met de algemene bepalingen blijft de mogelijkheid eveneens voorhanden om, in geval van fraude, ook strafrechtelijke sancties op te leggen in geval van niet naleving van de diverse verplichtingen die hierboven uiteengezet werden.⁵¹⁵

§1. Sancties voor platformoperatoren

100. Sancties voor platformoperatoren. – De wetgever heeft voorzien in een specifiek sanctieapparaat wanneer de rapporteringsplichtige platformexploitant de verplichtingen waaraan zij onderworpen is

⁵⁰⁹ Deel IV, B., 1. DAC7-Richtlijn bepaalt, “De lidstaten treffen de nodige maatregelen om de rapporterende platformexploitanten te verplichten registers bij te houden van de stappen die zijn ondernomen en van eventuele inlichtingen die zijn gebruikt voor de uitvoering van de in de delen II en III beschreven *due diligence*-procedures en rapportageverplichtingen. Die registers worden een voldoende lange tijd bewaard en in elk geval voor een periode van ten minste vijf en ten hoogste tien jaar volgend op het einde van de rapportageperiode waarop zij betrekking hebben.”

⁵¹⁰ Art. 321*nonies*, lid 3 WIB92.

⁵¹¹ Art. 321*nonies*, lid 2 WIB92.

⁵¹² Art. 333 en 354 WIB92.

⁵¹³ Art. 321*nonies*, lid 2 WIB92.

⁵¹⁴ Nieuw art. 25*bis* Bijstandsrichtlijn.

⁵¹⁵ Art. 444 WIB92.

niet, of gebrekkig naleeft. Hiermee wordt afgeweken van de algemene administratieve sancties die binnen het WIB geregeld worden. In essentie dient een onderscheid gemaakt te worden tussen de sancties die verbonden zijn aan de rapporteringsverplichting (*supra*, nr. 83) en sancties die gepaard gaan met de registratieverplichting, als die verplichting toepassing vindt. Dit zal het geval zijn wanneer er sprake is van een platformexploitant gevestigd binnen een niet-Unierechtsgebied zonder een nexus binnen de Europese Unie (*supra*, nr. 94).

101. Rapporteringsverplichting. – Het sanctieapparaat van toepassing op de rapporteringsverplichting maakt een onderscheid tussen de situatie waarin de rapporterende platformexploitant *onvolledig* rapporteert, en de situatie waarin het platform de vereiste gegevens *niet* rapporteert. Het laattijdig rapporteren wordt daarbij gelijkgesteld met de niet-rapportage. In beide gevallen voorziet de wet in hogere administratieve boetes wanneer de inbreuk gepleegd werd met een frauduleus oogmerk, of met het oogmerk om te schaden. In het eerste scenario legt de door de bevoegde adviseur-generaal gedelegeerde ambtenaar een administratieve boete op van 1.250 EUR tot 12.500 EUR.⁵¹⁶ Deze boetes schalen worden in het geval van fraude respectievelijk verhoogd tot 2.500 EUR en 25.000 EUR.⁵¹⁷ Wanneer de rapporterende platformexploitant niet of laattijdig rapporteert, gelden hogere administratieve boetes die in beginsel, en na opmerkingen van de Raad van State met betrekking tot het evenredige karakter van de sancties⁵¹⁸, 2.500 EUR tot 25.000 EUR bedragen.⁵¹⁹ In geval van fraude worden ook deze boetes schalen respectievelijk opgetrokken tot 5.000 EUR en 50.000 EUR.⁵²⁰ Voor beide situaties voorziet de wet in de mogelijkheid voor de administratie om af te wijken van de toepassing van de administratieve geldboete wanneer geen kwade trouw toegeschreven kan worden aan de rapporteringsplichtige platformexploitant.⁵²¹ De wetgever verduidelijkt dat de afwezigheid van kwade trouw mogelijk afgeleid kan worden uit het feit dat de platformexploitant gebruik heeft gemaakt van alle middelen die haar ter beschikking staan om de vereiste inlichtingen te verkrijgen van

⁵¹⁶ Art. 445, §6, lid 4 WIB92.

⁵¹⁷ Art. 445, §6, lid 4 WIB92.

⁵¹⁸ Binnen het initiële wetsvoorstel bedroegen de minimum- en maximumsanctie voor het niet of laattijdig rapporteren door de rapporteringsplichtige platformexploitant het viervoudige van de minimum- en maximumstraf voor het onvolledig verstrekken van inlichtingen, ook wanneer er in strafverhoging wordt voorzien in geval van bedrieglijk opzet of het oogmerk om te schaden. De Raad van State wierp daarom de vraag op of dit verschil in alle gevallen verantwoord is. De Raad wees daarbij terecht op de situatie waarin een rapporterende platformexploitant die de inlichtingen zelfs maar een enkele dag te laat verstrekt, maar wel alle gegevens correct bezorgt. Deze platformexploitant zou veel zwaarder gestraft worden dan de rapporterende platformexploitant die de inlichtingen weliswaar tijdig, maar onvolledig verstrekt. De Raad adviseerde dan ook de keuze van de vork van de administratieve geldboetes te veroverwegen in het licht van die bedenkingen (zie Advies RvS van 22 oktober 2022 nr. 72.238/3 bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 96). Teneinde tegemoet te komen aan de door de Raad van State geformuleerde opmerkingen werden de sancties in het geval van niet of laattijdige rapportage door de wetgever verlaagd (Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 28). De wetgever heeft er evenwel niet voor geopteerd om de sancties in beide situaties volledig gelijk te trekken, waardoor het onevenwicht dat door de Raad van State aangekaart werd niet volledig weggewerkt werd (zie ook V. DE BRABANTER en B. BONNE, “DAC7 omgezet”, *Fisc.Act.* 2023, afl. 8, (1) 4).

⁵¹⁹ Art. 445, §6, lid 5 WIB92.

⁵²⁰ Art. 445, §6, lid 5 WIB92.

⁵²¹ Art. 445, §6, lid 6 WIB92.

de verkopers ten aanzien van wie rapportering verplicht is.⁵²² Voor het overige zullen de toekomst en de administratieve praktijk duidelijkheid moeten verschaffen over de omstandigheden waarin een platformexploitant geen kwade trouw verweten kan worden. Wanneer de laattijdige rapportage het gevolg is van technische problemen van de fiscale administratie kan in ieder geval aangenomen worden dat de platformexploitant geen kwade trouw verweten kan worden, waardoor afgezien zal kunnen worden van de toepasselijke administratieve geldboetes. De praktische toepassing van de administratieve geldboetes die hierboven toegelicht werd, zal pas volledig duidelijk worden na de publicatie van het koninklijk besluit dat de schalen van de geldboetes zal bepalen en de wijze waarop de boetes toegepast moeten worden zal regelen.⁵²³ Vandaag is het bijvoorbeeld niet duidelijk of de administratieve sancties toegepast zullen worden per (onvolledige) aangifte, of per onvolledige data met betrekking tot een bepaalde verkoper binnen de aangifte die door de platformexploitanten ingediend werd.⁵²⁴

102. Registratieverplichting. – In tweede instantie verbindt de wet eveneens administratieve boetes aan de niet-naleving van de registratieverplichting die op bepaalde platformexploitanten zonder nexus binnen de Europese Unie rust. Wanneer de platformexploitant deze verplichting tot registratie niet naleeft, wordt een administratieve geldboete van 25.000 EUR opgelegd.⁵²⁵ Deze boete wordt met 50 % verhoogd per opeenvolgende toepassing ervan.⁵²⁶ Vanuit dit perspectief rijst de vraag hoe vaak de administratie deze sanctie kan opleggen (e.g. per rapporteringsperiode waarbinnen het desbetreffende platform de registratieverplichting niet naleeft). Bovendien kan aan de platformexploitant verboden worden zijn diensten aan te bieden op het Belgische grondgebied wanneer de platformexploitant zijn activiteit uitoefent zonder eerst zijn unieke registratie te hebben uitgevoerd.⁵²⁷ Dit verbod is evenwel onderhevig aan een dubbele voorwaarde. Vanuit een formeel perspectief dient deze beslissing op gemotiveerde wijze door de minister van Financiën genomen te worden.⁵²⁸ Dit besluit kan bovendien slechts genomen worden nadat de platformexploitant is

⁵²² Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 28.

⁵²³ Art. 445, §6, lid 7 WIB92. Bij de verdere uitwerking van de boetes schalen zal rekening gehouden moeten worden met het arrest van de Raad van State (afdeling bestuursrechtspraak), waarin bepaalde aspecten van de boeteregeling van toepassing op de niet-naleving van de meldingsverplichting voor intermediairs inzake grensoverschrijdende constructies (zoals geregeld door het KB van 20 mei 2020 tot uitvoering van de artikelen 18, 31, 33 en 47 van de wet van 20 december 2019 tot omzetting van Richtlijn 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies, *BS* 4 juni 2020) strijdig werden bevonden met bepaalde fundamentele principes (zie *RvS* 10 mei 2023, nr. 256.480). De Raad achtte de afwezigheid van een nihil tarief (in tegenstelling tot wat het geval is in het kader van bepaalde verplichtingen binnen de diverse rechten en taksen) strijdig met het gelijkheidsbeginsel.

⁵²⁴ Uit het antwoord op een parlementaire vraag gericht tot de minister van financiën kan afgeleid worden dat de sancties toegepast zullen worden per ontbrekende data met betrekking tot een specifieke verkoper. De minister benadrukt immers dat de rapporterende platformexploitanten in hun algemene voorwaarden een clausule kunnen voorzien waarin zij bepalen dat de verkoper die de vereiste data niet aangeleverd heeft, de administratieve geldboete die ten gevolge van de onvolledige rapportage in hoofde van de platformexploitant die het resultaat vormt van het niet-opleveren van de inlichtingen door de verkoper dient te dragen (*Vr. en Antw.* Kamer 2022-2023, nr. 55/1161, 34-35 (*Vr. B. PIEDBOEUF, Antw. V. VAN PETEGHEM*)). Het KB dat het sanctieregime verder uitvoert zal echter een definitief uitsluitsel moeten brengen over de wijze waarop de sancties worden toegepast.

⁵²⁵ Art. 445, §6, lid 1 WIB92.

⁵²⁶ Art. 445, §6, lid 3 WIB92.

⁵²⁷ Art. 448/1, §1 WIB92.

⁵²⁸ Art. 448/1, §1 WIB92.

uitgenodigd om te verschijnen⁵²⁹ en om gehoord te worden.⁵³⁰ Vervolgens kan het verbod slechts opgelegd worden wanneer de desbetreffende exploitant gedurende twee opeenvolgende jaren onderworpen wordt aan de hierboven vermeldde administratieve geldboete. In lijn met de algemene regels kan tegen het besluit een beroep worden aangetekend bij de Raad van State.⁵³¹ Dit beroep heeft een schorsende werking op het besluit.⁵³²

De wetgever heeft voorts een specifieke sanctie verbonden aan de niet-naleving van de verplichting voor platformexploitanten die in België geregistreerd zijn omdat zij geen nexus met de Europese Unie hebben. In voorkomend geval kan de administratie de registratie van de rapporterende platformexploitant intrekken.⁵³³ Deze herroeping kan enkel gebeuren nadat door de administratie twee herinneringen gestuurd werden naar de platformexploitant en na het verstrijken van een termijn van minstens dertig dagen, maar voor het verstrijken van een termijn van negentig dagen te rekenen vanaf de tweede herinnering.⁵³⁴ Wanneer de registratie van de platformexploitant effectief ingetrokken wordt, kan de platformexploitant zich opnieuw ter registratie aanbieden bij de fiscale administratie. De toelating om zich opnieuw te registreren wordt echter afhankelijk gemaakt van het leveren van voldoende waarborgen van het engagement van de platformoperator om zijn rapportageverplichting te vervullen.⁵³⁵ De wet verduidelijkt dat daaronder ook de rapportageverplichting valt die in het verleden niet werd nageleefd en geleid heeft tot de intrekking van de registratie.⁵³⁶ Wanneer de platformexploitant, ondanks de intrekking van haar registratie, haar activiteit op het Belgische grondgebied gaat voorzetten, wordt een administratieve geldboete van 50.000 EUR opgelegd aan het desbetreffende platform.⁵³⁷ Deze boete wordt met 50 % verhoogd per opeenvolgende toepassing ervan.⁵³⁸ Bovendien kan, mits naleving van de hieraan verbonden voorwaarden (*supra*, dit randnummer), door de minister van Financiën een verbod opgelegd worden aan de platformexploitant om zijn diensten aan te bieden op het Belgische grondgebied.⁵³⁹

⁵²⁹ Indien de platformexploitant niet verschijnt binnen de 30 dagen na de uitnodiging om te verschijnen, kan de minister van Financiën het besluit uitvaardigen zonder de platformexploitant gehoord te hebben (art. 448/1, §3 WIB92).

⁵³⁰ De uitnodiging aan de platformexploitant kan slechts verstrekt worden door een ambtenaar van de Federale Overheidsdienst Financiën met een hogere titel dan degene die de feiten vastgesteld heeft en ten minste met de titel van adviseur (art. 448/1, §2, lid 1 WIB92). De wet bepaalt voorts dat de platformexploitant het recht heeft zich door een raadsman te laten bijstaan (art. 448/1, §2, lid 2 WIB92) en dat een proces-verbaal van het verhoor opgemaakt dient te worden. Na de voorlezing wordt het proces-verbaal door een ambtenaar en door de vertegenwoordiger van de platformexploitant ondertekend. Zij laten hun handtekening voorafgaan door de met handgeschreven woorden "Gelezen en Goedgekeurd". Als de betrokkene weigert te ondertekenen, dan wordt hiervan melding gemaakt in het proces-verbaal, dat de reden van de weigering nader omschrijft (art. 448/1, §2, lid 3 WIB92). Een eensluidend verklaard afschrift van het proces-verbaal wordt binnen acht dagen na zij dagtekening aan de platformexploitant ter kennisgegeven (art. 448/1, §2, lid 3 WIB92).

⁵³¹ Indien de betrokken platformexploitant een beroep aantekent bij de Raad van State, zal het besluit slechts in het *Belgisch Staatsblad* gepubliceerd worden indien het besluit niet vernietigd werd door de Raad van State. Indien geen beroep werd aangetekend, zal het besluit, waarvan een voor eensluidend verklaard afschrift bij der post aangetekende brief aan de platformexploitant wordt bezorgd, bij uittreksel gepubliceerd worden in het *Belgisch Staatsblad* (art. 448/1, §5 WIB92).

⁵³² Art. 448/1, §5 WIB92.

⁵³³ Art. 321septies, §5 WIB92.

⁵³⁴ Art. 321septies, §5 WIB92.

⁵³⁵ Art. 321septies, §6 WIB92.

⁵³⁶ Art. 321septies, §6 WIB92.

⁵³⁷ Art. 445, §6, lid 2 WIB92.

⁵³⁸ Art. 445, §6, lid 3 WIB92.

⁵³⁹ Art. 448/1, §1 WIB92.

§2. Sancties voor verkopers

103. Sanctie voor de verkopers. – Om de rapporterende platformexploitanten toe te laten de *due diligence*-verplichtingen na te leven, worden de verkopers actief op het platform verplicht om bepaalde inlichtingen te verstrekken aan het platform. Als de verkoper deze inlichtingen niet verstrekt, kan hij aan specifieke sancties onderworpen worden die door het platform worden ‘opgelegd’. Omdat deze sancties toegepast kunnen worden, bepaalt de wet dat na het initiële verzoek om de inlichtingen aan het platform te verstrekken, twee aanmaningen verricht moeten worden. Nadat een termijn van zestig dagen verstreken is vanaf deze tweede herinnering⁵⁴⁰, schrijft de wet twee mogelijke gevolgen voor. Deze ‘wachtermijn’ is ingegeven vanuit de bekommernis de verkoper voldoende tijd te bieden om alsnog de vereiste inlichtingen te verstrekken.⁵⁴¹ Ten eerste sluit de rapporterende platformexploitant de rekening van de verkoper af en voorkomt hij dat die verkoper zich opnieuw zou registreren op het platform.⁵⁴² Ten tweede houdt de rapporterende platformexploitant de betaling in van de tegenprestatie die bedoeld is voor de verkoper zo lang de verkoper de gevraagde inlichtingen niet heeft verstrekt.⁵⁴³ De bewoording van de wet suggereert dat de platformexploitant over de keuze beschikt om een van deze twee gevolgen te verbinden aan het niet verstrekken van de vereiste inlichtingen van de verkoper aan de platformexploitant. De verplichting voor de platformexploitant om deze gevolgen te verbinden aan de niet-medewerking van verkopers is niet onderhevig aan een specifieke sanctie. De wetgever verduidelijkt evenwel dat het niet-verstrekken van inlichtingen door de verkoper aan het platform als gevolg zal hebben dat het platform niet in staat zal zijn de op hem rustende rapportageplichten na te leven. Hierdoor wordt het platform blootgesteld aan de sancties die ter zake toepasbaar zijn (*supra*, nr. 101).⁵⁴⁴ Het lijkt ons bovendien niet uitgesloten dat de niet-naleving van deze verplichting in hoofde van de platformexploitant gesanctioneerd kan worden op basis van de algemene sanctiebepaling die toepassing vindt op iedere overtreding van een bepaling van het WIB.⁵⁴⁵ In lijn met de OESO-modelregels⁵⁴⁶, raadt de wetgever de platformexploitanten aan om in hun algemene voorwaarden een bepaling op te nemen die verkopers attent maakt op hun verplichting de vereiste inlichtingen volledig en correct aan het platform te verstrekken en de mogelijke gevolgen die verbonden kunnen worden aan het niet naleven van deze verplichting.⁵⁴⁷ In een antwoord op een parlementaire vraag, benadrukte de minister van financiën de mogelijkheid voor

⁵⁴⁰ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 22.

⁵⁴¹ In een antwoord op een parlementaire vraag verduidelijkt de minister van Financiën dat de termijn van zestig dagen niet beschouwd mag worden als een termijn voor de verkoper om de vereiste informatie te bezorgen aan de platformexploitant. Het gaat volgens de minister louter om een wachtermijn voor de platformexploitant verbonden aan het opleggen van de sancties (zie *Vr. en Antw.* Kamer 2022-2023, nr. 55/1161, 34-35 (Vr. B. PIEDBOEUF, Antw. V. VAN PETEGHEM)). Hoewel dit strikt genomen correct is, geldt deze wachtermijn vanuit een ander perspectief wel degelijk als een termijn voor de verkoper om de vereiste gegevens op te leveren. Wanneer deze termijn immers voorbijgaat, kunnen sancties opgelegd worden.

⁵⁴² Art. 321octies WIB92.

⁵⁴³ Art. 321octies WIB92.

⁵⁴⁴ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 22.

⁵⁴⁵ Art. 455, §1 WIB92, j° art. 229/1 KB/WIB92.

⁵⁴⁶ OESO, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 35, nr. 2.

⁵⁴⁷ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St.* Kamer 2022-2023, nr. 55-3000/001, 22-23.

de platformexploitanten om bovendien in hun algemene voorwaarden een beding op te nemen dat de kopers verplicht om de sancties die aan de platformexploitant opgelegd worden ten gevolge van het niet-verstrekken van de vereiste inlichtingen door de verkoper te dragen.⁵⁴⁸

4. Uitwisseling van informatie

104. Automatische gegevensuitwisseling. – Nadat de vereiste inlichtingen over het rapporterende platform, de verkoper en de relevante activiteiten die door deze verkoper verricht werden gedurende de rapporteringsperiode verstrekt werden aan de bevoegde autoriteit, zal deze informatie in een tweede fase op automatische wijze⁵⁴⁹ uitgewisseld worden tussen de betrokken lidstaten van de Europese Unie.⁵⁵⁰ De informatie zal verstrekt worden aan de lidstaat waarvan de te rapporteren verkoper een ingezetene is⁵⁵¹ en (indien toepasselijk) aan de lidstaat waarin het onroerende goed dat door de verkoper verhuurd wordt gelegen is. Het is natuurlijk de bedoeling dat de betrokken fiscale administratie deze informatie kan gebruiken om de naleving van de toepasselijke fiscale verplichtingen te verzekeren. De informatie die aan de buitenlandse bevoegde autoriteit gerapporteerd moet worden, loopt uiteraard gelijk met de informatie die de rapporterende platformexploitanten aan de bevoegde autoriteit gerapporteerd heeft.⁵⁵² De mededeling van de informatie wordt gedaan aan de hand van het geautomatiseerde standaardformaat dat door de Europese Commissie is goedgekeurd⁵⁵³ en dat ontworpen is om de automatische uitwisseling te faciliteren en via het gemeenschappelijke communicatienetwerk dat door de Unie werd opgezet (het zogenaamde 'CCN-netwerk').⁵⁵⁴ De Belgische bevoegde autoriteit verspreidt de mededeling uiterlijk twee maanden na het einde van de rapporteringsperiode waarop de op de rapporterende platformexploitant toepasselijke verplichtingen betrekking hebben.⁵⁵⁵ Het zal ook aan de Belgische bevoegde autoriteit zijn om haar collega's binnen de Europese Unie te informeren omtrent het statuut van een platformexploitant als een uitgesloten platformexploitant.⁵⁵⁶

De informatie die de Belgische fiscale administratie ontvangt van de rapporterende platformexploitanten zal niet alleen gebruikt worden om op automatische wijze uit te wisselen met de bevoegde autoriteiten van de lidstaten van de Europese Unie (of van de niet-Unierechtsgebieden waarmee België een overeenkomst heeft gesloten), maar zal ook vanuit een louter intern perspectief

⁵⁴⁸ *Vr. en Antw.* Kamer 2022-2023, nr. 55/1161, 35 (Vr. B. PIEDBOEUF, Antw. V. VAN PETEGHEM).

⁵⁴⁹ De automatische uitwisseling van gegevens tussen de Europese lidstaten onderscheidt zich van de uitwisseling van inlichtingen op verzoek of op spontane wijze door het systematische karakter van het verstrekken van vooraf bepaalde inlichtingen aan een andere lidstaat zonder voorafgaand verzoek, met regelmatige, vooraf vastgestelde tussenpozen.

⁵⁵⁰ De informatie zal voorts worden uitgewisseld met de bevoegde autoriteiten waarmee de Belgische overheid een akkoord heeft afgesloten dat de uitwisseling van deze informatie regelt.

⁵⁵¹ Dit werd vastgesteld conform art. 321*quinquies*, §4 WIB92.

⁵⁵² Zie voor een overzicht van de informatie die door de Belgische bevoegde autoriteit gerapporteerd zal worden aan de betrokken buitenlandse bevoegde autoriteit, art. 338, §6/5, lid 1 en 2 WIB92. De inlichtingen zijn opnieuw afhankelijk van de aard van de relevante activiteit die door de te rapporteren verkoper verricht werd op het betrokken platform gedurende de rapporteringsperiode.

⁵⁵³ Uitvoeringsverordening (EU) 2022/1467 van de Commissie van 5 september 2022 tot wijziging van Uitvoeringsverordening (EU) 2015/2378 wat betreft de standaardformulieren en geautomatiseerde formaten die in verband met Richtlijn 2011/16/EU van de Raad moeten worden gebruikt en de lijst van statistische gegevens die door de lidstaten met het oog op de evaluatie van die richtlijn moeten worden verstrekt, *Pb.L.* 6 september 2022, afl. 231, 36.

⁵⁵⁴ Art. 338, §6/5, lid 3 WIB92.

⁵⁵⁵ Art. 338, §6/5, lid 3 WIB92.

⁵⁵⁶ Art. 338, §6/5, lid 4 WIB92.

aangewend kunnen worden zonder dat hiervoor specifiek wetgevend ingrijpen vereist is.⁵⁵⁷ De bepalingen inzake de rapporteringsverplichtingen voor rapporterende platformexploitanten zijn immers binnen het WIB92 verwerkt, waardoor de gegevens bewijskrachtig aangewend kunnen worden voor de controle en de vestiging van de belastingen.⁵⁵⁸ De verplichtingen voor rapporterende platformexploitanten maken immers geen onderscheid naar gelang het grensoverschrijdende karakter van de transactie. De fiscus zal daarom ook informatie ontvangen van Belgische rapporterende platformexploitanten met betrekking tot Belgische belastingplichtigen. Deze informatie zal gebruikt kunnen worden om gericht controles uit te voeren en eventueel bijkomstige informatie te verzoeken van de belastingplichtige. Dit brengt belangrijke gevolgen met zich mee voor de Belgische fiscus, die in mindere mate een beroep zal moeten doen zijn controlebevoegdheden bij derden.⁵⁵⁹ De toepassing van deze bepaling gaat immers gepaard met heel wat onduidelijkheden en draagt het risico ter vervallen in een verboden *phishing*-expeditie.

105. Ontvangen inlichtingen. – Als gevolg van de automatische uitwisseling binnen de Europese Unie zal ook de Belgische fiscale administratie inlichtingen ontvangen van haar Europese collega's (en niet-Europese collega's waarmee België een gekwalificeerde overeenkomst gesloten heeft) die mogelijk aanleiding kunnen geven tot de belasting van belastingplichtigen onderworpen aan het Belgische fiscaal recht. De inlichtingen die de Belgische fiscus ontvangt, kunnen niet alleen in het kader van de inkomstenbelastingen aangewend worden, maar kunnen bovendien gebruikt worden om andere fiscale verplichtingen af te dwingen (e.g. indirecte belastingen zoals de btw).⁵⁶⁰ In voorkomend geval

⁵⁵⁷ De wetgever heeft recent een wijziging aangebracht aan de wet van 16 december 2015 tot regeling van de mededeling van inlichtingen betreffende financiële rekeningen, door de Belgische financiële instellingen en de FOD Financiën, in het kader van een automatische uitwisseling van inlichtingen op internationaal niveau en voor belastingdoeleinden (BS 31 december 2015). Deze wet regelt de automatische uitwisseling van financiële informatie en de verplichtingen voor financiële instellingen om informatie over te rapporteren rekeningen aan de fiscus te verschaffen. Tot voor de wetswijziging kon de informatie die de fiscus bekam alleen gebruikt worden in het kader van de internationale uitwisseling. Het was niet mogelijk om deze informatie ook voor interne doeleinden te gebruiken (zie Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 3 oktober 2022 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2021-2022, nr. 55-2899/001, 61-62). Ingevolge een specifiek wetgevend ingrijpen (wet van 20 november 2022 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, BS 30 november 2022) is het thans wel mogelijk voor de fiscus om de informatie die hij van financiële instellingen bekomt ook te gebruiken voor interne doeleinden in het kader van de inkomstenbelastingen en de btw (zie art. 17, §1bis wet van 16 december 2017, *“De inlichtingen die een rapporterende financiële instelling overeenkomstig artikel 5 aan de Belgische bevoegde autoriteit meedeelt, worden eveneens ter beschikking gesteld van de ambtenaren van de administratie belast met de vestiging of de invordering van de belastingen (teneinde bij te dragen tot het verwezenlijken van de opdracht van deze ambtenaren voor het vestigen van of het invorderen van de belastingen). Deze inlichtingen worden geacht te zijn verkregen overeenkomstig de bepalingen van titel VII van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 en van hoofdstuk 10 van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde. Zij worden gebruikt en bewaard overeenkomstig het bepaalde in de wet van 3 augustus 2012 houdende bepalingen betreffende de verwerking van persoonsgegevens door de Federale Overheidsdienst Financiën in het kader van zijn opdrachten.”* Omdat de rapporteringsverplichtingen voor rapporterende platformexploitanten binnen het WIB92 verwerkt zijn, is geen bijzonder wetgevend ingrijpen vereist om de fiscale administratie de mogelijkheid te geven de informatie die zij bekomt van de platformexploitanten ook voor ‘interne doeleinden’ te gebruiken. Dit volgt tegens uit art. 321*decies* WIB92 inzake de retentieverplichting in hoofde van de fiscale administratie (*supra*, nr. 98), waar uitdrukkelijk verwezen wordt naar de aanslagtermijnen waarbinnen de fiscale administratie te informatie die zijn van de platformexploitanten bekomen heeft kan gebruiken om een aanslag te vestigen.

⁵⁵⁸ Zie *anders* V. DE BRABANTER en B. BONNE, “DAC7 omgezet”, *Fisc.Act.* 2023, nr. 8, (1) 1; V. DE BRABANTER en S. ELLOUZE, “Transposition de la DAC7”, *Act.Fisc.* 2023, nr. 11, (1) 1.

⁵⁵⁹ Art. 323 WIB92.

⁵⁶⁰ Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 november 2022 tot omzetting van de Richtlijn (EU) 2021/514 van de Raad van 22 maart 2021 tot wijziging van Richtlijn 2011/16 (EU) betreffende de administratieve

kan de Belgische fiscale administratie ingevolge een recente wijziging van het wettelijke kader⁵⁶¹ een beroep doen op een aanslagtermijn van zes jaar.⁵⁶² Deze verlengde aanslagtermijn zal enkel aangewend kunnen worden wanneer het betrokken bedrag voor een bepaalde belastingplichtige minimaal 25.000 EUR bedraagt.⁵⁶³ Natuurlijk beschikt de fiscale administratie nog steeds over een termijn van 24 maanden om niet-aangegeven inkomsten te belasten naar aanleiding van een gegevensuitwisseling op basis van (onder meer) de Europese Bijstandsrichtlijn.⁵⁶⁴ Wanneer het betrokken bedrag voor een welbepaalde belastingplichtige het drempelbedrag voor de zesjarige aanslagtermijn niet bereikt, kan de administratie aldus nog steeds een beroep doen op deze termijn om een aanslag te vestigen. De fiscale administratie zal de gegevens die zij uit het buitenland heeft bekomen bovendien verder kunnen aanvullen door gebruik te maken van een toegevoegde onderzoekstermijn van 24 maanden die de wetgever haar heeft toegekend.⁵⁶⁵ In lijn met recente rechtspraak ter zake, zal de fiscale administratie deze bepalingen enkel kunnen toepassen met betrekking tot de inkomstenjaren waarvoor zij informatie uit het buitenland heeft verkregen.⁵⁶⁶

D. Fundamentele beschouwingen

106. Fundamentele vragen bij het rapporteringsregime. – De verplichtingen voor rapporterende platformoperators binnen de digitale economie worden gekenmerkt door een ruim personeel toepassingsgebied en de vereiste om grote hoeveelheden informatie over actieve gebruikers te verzamelen te rapporteren aan de overheid. Deze verplichtingen zullen ongetwijfeld een grote impact hebben op de bedrijfsvoering van de betrokken platformen en de wijze waarop zij met hun verkopers en de fiscale administratie interageren. De introductie van deze regels is ingegeven vanuit terechte

samenwerking op het gebied van de belastingen, *Parl.St. Kamer 2022-2023*, nr. 55-3000/001, 9; zie eveneens considerans 8 DAC7-Richtlijn, “*Met name de automatische uitwisseling van inlichtingen tussen belastingautoriteiten is van wezenlijk belang om die belastingautoriteiten de inlichtingen te bezorgen die zij nodig hebben om de verschuldigde inkomstenbelasting en belasting over de toegevoegde waarde (btw) correct vast te stellen.*” en considerans 30 DAC7-Richtlijn, “*Het is van belang dat de inlichtingen die worden verstrekt uit hoofde van Richtlijn 2011/16/EU, in beginsel worden gebruikt voor de vaststelling, de uitvoering en de handhaving van belastingen die door het materiële toepassingsgebied van die richtlijn worden bestreken. Hoewel dit tot dusver niet was uitgesloten, is er als gevolg van een onduidelijk kader onzekerheid ontstaan over het gebruik van inlichtingen. Daarom, en gezien het belang van de btw voor de werking van de interne markt, is het passend te verduidelijken dat de inlichtingen die worden uitgewisseld tussen de lidstaten ook gebruikt mogen worden voor de vaststelling, de uitvoering en de handhaving van de btw en andere indirecte belastingen.*”

⁵⁶¹ Wet van 20 november 2022 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, *BS* 30 november 2022.

⁵⁶² De verlenging van de aanslagtermijn tot zes jaar was ingegeven vanuit de vaststelling dat de Belgische fiscale administratie in beginsel eerst samenvattende inlichtingen bekomt, waarbij in sommige gevallen de noodzaak blijkt bijkomende informatie aan een buitenlands rechtsgebied te vragen. Het verkrijgen van deze informatie is in vele gevallen tijdrovend, hetgeen een verlengde aanslagtermijn zou rechtvaardigen. De zesjarige termijn is volgens de wetgever niet enkel ingegeven door de tijdrovende aspecten van het onderzoek, maar ook door het feit dat de dialoog met de belastingplichtige door een aanzienlijk langere termijn niet per se dient te worden afgebroken om, omwille van de reeds vermelde elementen buiten de wil van de administratie of belastingplichtige om, een aanslag te vestigen, wanneer zou blijken dat er een akkoord zou kunnen worden gesloten, daar waar dat met kortere termijnen bij gebrek aan tijd soms niet het geval is. Het opvragen van de nodige informatie en de besprekingen met de betrokken belastingplichtige(n) nemen immers ook meer tijd in beslag (zie Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 3 oktober 2022 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, *Parl.St. Kamer 2021-2022*, nr. 55-2899/001, 78).

⁵⁶³ Art. 354, §1, lid 3, zesde gedachtestreepje, onder b) WIB92.

⁵⁶⁴ Art. 358, §1, 2° WIB92.

⁵⁶⁵ Art. 333/2 WIB92.

⁵⁶⁶ Zie Rb. Antwerpen 11 januari 2023, nr. 21/4447/A (zie hieromtrent B. ALAIME en T. DUJARDIN, “Rechtbank geeft bijkomende verduidelijking over de grenzen van de CRS-controles”, *Fisc.Act.* 2023, nr. 12, 6-9).

bekommernissen en met de doelstelling gebruikers op het platform te belastingen als zij binnen het toepassingsgebied van het materieel fiscaal recht vallen. Toch kunnen ook bedenkingen geformuleerd worden bij het regime. Die bedenkingen vertrekken in essentie vanuit een dubbel perspectief. Ten eerste leeft de gedachte dat rapporterende platformexploitanten optreden als plaatsvervangers voor de overheid door een opdracht uit te voeren die in essentie een overheidsverantwoordelijkheid uitmaakt.⁵⁶⁷ Rapporterende platformexploitanten worden immers verplicht om met betrekking tot (grote) hoeveelheden mogelijke belastingplichtigen informatie te verzamelen en te rapporteren aan de overheid, zonder dat zij hiervoor een vergoeding ontvangen. Ten tweede wordt het reglementaire kader gekenmerkt door de vele onduidelijkheden die bestaan over de gebruikte terminologie. Bepaalde begrippen zijn immers vatbaar voor interpretatie, waardoor bedenkingen geuit kunnen worden bij de voorzienbaarheid van de regelgeving. Deze vragen rijzen in het bijzonder vanuit het perspectief van de gegevensbescherming en de nalevingskosten waarmee rapporterende platformexploitanten geconfronteerd worden.⁵⁶⁸ Vanuit deze beide invalshoeken rijst dan ook de vraag of de verplichtingen voor de rapporterende platformexploitanten verenigbaar zijn met bepaalde algemene rechtsbeginselen (e.g. het rechtszekerheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel) en de fundamentele rechten van de verkopers en actief op de platformen en de platformexploitanten zelf. Hoewel het niet de ambitie is van deze bijdrage om een sluitend antwoord op deze vragen te bieden, worden hieronder wat algemene bedenkingen geformuleerd bij beide tendensen.

107. De rol van derden binnen het belastingproces. – De ‘activering’ van derden (*i.e.* personen of entiteiten andere dan de belastingplichtige) binnen het belastingproces *sensu lato* is geen recent gegeven. De (fiscale) wetgever maakt al langer gebruik van de interessante positie die bepaalde derden bekleden binnen het belastingproces van personen waarmee zij in contact staan. Het gaat hier bijvoorbeeld om de verplichtingen voor werkgevers bij het berekenen en doorstorting van de bedrijfsvoorheffing en de verplichtingen voor financiële instellingen inzake de roerende voorheffing en de rapportering van financiële informatie die mogelijk gebruikt kan worden door de fiscale administratie.⁵⁶⁹ Deze uitverkoren actoren worden aan verplichtingen onderworpen vanuit de specifieke positie die zij bekleden ten opzichte van de informatie die relevant is voor de belastingheffing: *no taxation without information*. Het introduceren van informatieverplichtingen voor derden wenst tegemoet te komen aan de inherente informatie-asymmetrie tussen de belastingplichtige en de overheid en die in het bijzonder tot uiting komt binnen een digitale en grensoverschrijdende context.⁵⁷⁰ Door een beroep te doen op actoren, zoals financiële instellingen of digitale platformen, die zich in een centrale positie bevinden, kan de overheid gecentraliseerde

⁵⁶⁷ Zie e.g. B. DINGER, “Rechtmäßigkeit der neuen DAC-7-Meldpflichten”, *Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht* 2021, nr. 5, 250-261; F. DESMYTTERE, *De Fiscale Nalevingskosten in het Perspectief van het Eigendomsrecht en de Vrijheid van Ondernemerschap*, Doctoraatsthesis Universiteit Gent, Gent, 2022, 67, nr. 77 *et seq.*; J.M. VAZQUEZ en N. ČIČIN-ŠAIN, “Tax Reporting by Online Platforms: Operational and Fundamental Implications of DAC7 and the OECD Model Rules” in D. WEBER (ed.), *The Implications of Online Platforms and Technology on Taxation in GREIT Series*, Amsterdam, IBFD, 2023, (9) 84-85.

⁵⁶⁸ Vgl. .A. STEVENS en J.T. VAN WAMELEN, “The DAC7 Proposal and Reporting Obligation for Online Platforms”, *EC Tax Review* 2021, vol. 30(1), (24) 24; M. KLINK en M. SIXT, “Das Plattformen-Steuertransparenzgesetz. Die Umsetzung der „DAC 7-RL“ bringt umfassende Meldepflichten für Betreiber digitaler Plattformen”, *Deutsches Steuerrecht* 2022, nrs. 51-52, (2646) 2651.

⁵⁶⁹ Op het Europese vlak kan wat dit betreft verwezen worden naar de rapporteringsverplichtingen onder de (thans opgeheven) Spaarrichtlijn (Richtlijn 2003/48/EG van de Raad van 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling, *Pb.L.* 26 juni 2003, afl. 157, 38).

⁵⁷⁰ Zie ook J. OWENS, I. LAZAROV en N. OLIVEIRA COSTA, *Exploring the Opportunities and Challenges of New Technologies for EU Tax Administration and Policy* (studie uitgevoerd in opdracht van het Subcomité Tax Matters van het Europese Parlement), Brussel, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies. Directorate-General for Internal Policies, 2021, 27.

informatie verzamelen zonder zelf omvangrijke administratieve kosten te moeten dragen.⁵⁷¹ De introductie van een voorheffing is (onder meer) gericht de overheid te behoeden voor insolventie-risico's⁵⁷² en het verzekeren van de vrijwillige naleving door de belastingplichtige van zijn fiscale verplichtingen.⁵⁷³ De rol van derden als centrale actoren binnen het belastingproces vormt dan ook een essentieel aspect binnen de strijd tegen belastingontduiking en belastingontwijking.

108. Onbetaalde agenten van de fiscus. – Het fiscale beleid wordt gekenmerkt door een tendens waarbij een beroep op derden binnen het belastingproces toeneemt.⁵⁷⁴ De OESO beschouwt de rol van derden essentieel binnen de toekomstige belastingadministratie, waarbij de rol van de belastingplichtige beperkt wordt tot het minimum en digitale platformen beschouwd worden als 'vertegenwoordigers' van de belastingadministratie.⁵⁷⁵ Ondanks de legitieme doelstellingen die ten grondslag liggen aan de beslissing om derden binnen het belastingproces te betrekken, stoot deze beleidsplaatte geregeld op kritiek.⁵⁷⁶ De betrokken actoren moeten instaan voor de correcte naleving van de verplichtingen, wat significante nalevingskosten met zich meebrengt. De uitvoering van deze verplichtingen gaat bovendien gepaard met het risico op sanctionering. Dit systeem wordt in het bijzonder bekritiseerd omdat de betrokken actoren geen vergoeding ontvangen voor de rol die zij binnen het belastingproces bekleden.⁵⁷⁷ De verplichtingen voor exploitanten van digitale platformen

⁵⁷¹ Zie e.g. L. LEDERMAN, "Reducing Information Gaps to Reduce the Tax Gap. When is Information Reporting Warranted?", *Fordham Law Review* 2010, vol. 78(4), (1733) 1740; K.-D. DRÜEN, "Inanspruchnahme Dritter für den Steuervollzug" in W. WIDMANN (ed.), *Steuervollzug im Rechtsstaat*, Keulen, Otto Schmidt Verlag, 2008, (167) 180-181.

⁵⁷² Zie e.g. C. EVANS en S.-A. JOSEPH, "General Report" in C. EVANS, M. LANG, A. RUST, J. SCHUCH, C. STARINGER en P. PISTONE (eds.), *Improving Tax Compliance in a Globalized World in European and International Tax Law and Policy Series*, Amsterdam, IBFD, 2018, (3) 27.

⁵⁷³ L. LEDERMAN, "Statutory Speed Bumps. The Roles Third Parties Play in Tax Compliance", *Stanford Law Review* 2007, vol. 60(3), (695) 697; L. LEDERMAN, "Reducing Information Gaps to Reduce the Tax Gap. When is Information Reporting Warranted?", *Fordham Law Review* 2010, vol. 78(4), (1733) 1735 en 1738-1739.

⁵⁷⁴ Zie e.g. K.-D. DRÜEN, *Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen in Jus Publicum. Beiträge zum Öffentlichen Recht*, Band. 218, Tübingen, Mohr Siebeck, 2012, 193; R. SEER, "Voluntary Compliance", *Bulletin for International Taxation* 2013, vol. 67(11), (584) 587; J. HEY, "The Notion and Concept of Tax Transparency" in F. BAŞARAN YAVAŞLAR en J. HEY (eds.), *Tax Transparency in EATLP International Tax Series*, Vol. 17, Amsterdam, IBFD, 2019, (3) 4; T. EHRKE-RABEL, "Third Parties as Supplementary Sources of Tax Transparency" in F. BAŞARAN YAVAŞLAR en J. HEY (eds.), *Tax Transparency in EATLP International Tax Series Vol. 17*, Amsterdam, IBFD, 2019, 67-95; P. PISTONE, "General Report" in P. PISTONE (ed.), *Tax Procedures in EATLP International Tax Series Vol. 18*, Amsterdam, IBFD, 2020, (3) 27.

⁵⁷⁵ "Tax administrations and private sector organisations will increasingly collaborate in creating innovative and joined-up services, adding value to the taxpayer, reducing administrative burdens and assuring secure, transparent and highly reliable outcomes" [...] "In addition to tax administration tasks currently carried out by businesses [...], many digital platforms will also become "agents" of "tax administrations" carrying out tax administration processes within their systems. Tax authorities will no longer be the single point of data processing and tax assessment. Instead, tax administration is conducted within a resilient network of seamlessly interacting trusted actors without one single point of failure. Some digital platforms are collecting tax and transferring payments instead of data, while others identify taxpayers and liabilities and share results and tax relevant information rather than all transaction data. Public and private actors join-up in collaborative governance models." (OESO, *Forum on Tax Administration. Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, Parijs, OECD Publishing, 2020, 12-13).

⁵⁷⁶ Zie e.g. J. KOKOTT en P. PISTONE, *Taxpayers in International Law. International Minimum Standards for the Protection of the Taxpayers' Rights*, Oxford-New York, Hart Publishing, 2022, 445.

⁵⁷⁷ Zie e.g. R. SEER, "Voluntary Compliance", *Bulletin for International Taxation* 2013, vol. 67(11), (584) 587; R. SEER, "Purpose and Problems of Tax Transparency: The Legal Perspective" in F. BAŞARAN YAVAŞLAR en J. HEY (eds.), *Tax Transparency in EATLP International Tax Series*, Amsterdam, IBFD, 2019, (17) 21; P. PISTONE, "General Report" in P. PISTONE (ed.), *Tax Procedures in EATLP International Tax Series*, Amsterdam, IBFD, 2020, (3) 110; J.

vormen een treffend voorbeeld van deze tendens. Zonder compensatie dienen de rapporterende platformexploitanten op te treden als agenten van de belastingadministratie door omvangrijke zorgvuldigheids- en rapportageverplichtingen uit te voeren. Vanuit een principieel standpunt kunnen de digitale platformen bovendien niet verantwoordelijk geacht worden voor de historische gevallen van fraude van de verkopers actief op het platform.⁵⁷⁸ Een openbare taak, die in beginsel door middel van belastinginkomsten gefinancierd wordt, dient nu rechtstreeks door een centrale private actor die losstaat van de belastingverhouding vergoed te worden. Waar belastingen in beginsel volgens het draagkrachtprincipe (dat verweven is met het evenredigheidsprincipe) geïnd worden, rusten de kosten die met de regeling gepaard gaan integraal op de schouders van de platformoperatoren. In zo'n geval kunnen vragen gesteld worden bij de evenredigheid van de maatregel.⁵⁷⁹

109. Fundamentele rechten van platformexploitanten. – In de literatuur wordt de automatische uitwisseling van informatie waarbij een beroep wordt gedaan op derde actoren voor het verzamelen en rapporteren van de informatie geregeld benaderd vanuit het perspectief van de fundamentele rechten van de belastingplichtigen over wiens persoonlijke en financiële situaties inlichtingen gerapporteerd worden. Deze invalshoek is ook erg relevant in het kader van de rapportage door platformexploitanten. Omdat gedurende de automatische uitwisseling van informatie ‘persoonsgegevens’ van actieve verkopers uitgewisseld worden, moet rekening gehouden worden met Algemene Verordening Gegevensbescherming⁵⁸⁰ (‘GDPR’). Daarnaast zullen ook (en in het bijzonder vanuit een Europees perspectief) het recht op de eerbiediging van het privéleven en de bescherming van persoonsgegevens relevant zijn.⁵⁸¹ Voorts wordt de positie van specifieke derden verbonden aan het beroepsgeheim waaraan zij onderworpen zijn.⁵⁸²

Wanneer men vertrekt vanuit het perspectief van de gegevensbescherming, is de positie van de belastingplichtigen wiens persoonlijke gegevens uitgewisseld worden het voorwerp van debat. De problematiek waaraan hierboven gerefereerd werd spitst zich evenwel toe op de positie van platformexploitanten die verplicht worden op te treden als ‘onbetaalde belastingontvangers’. De vraag rijst dan ook of deze praktijk mogelijk de fundamentele rechten van de platformexploitanten (vanuit een Europeesrechtelijke invalshoek) in het gedrang brengt. Het Hof van Justitie lijkt vanuit een principieel standpunt geen bezwaren te hebben tegen de inschakeling van centrale actoren als derden binnen het belastingproces. Zo wijst advocaat-generaal SZPUNAR in zijn conclusie bij de zaak *Airbnb Ireland* (2022)⁵⁸³ op de ‘universeel gebruikte fiscale techniek’ van de inhouding van een bronbelasting, waarbij een actor die buiten de verhouding tussen de overheid en de belastingplichtige staat, verplicht wordt de belasting te berekenen en door te storten. De techniek van de bronbelasting maakt het

KOKOTT en P. PISTONE, *Taxpayers in International Law. International Minimum Standards for the Protection of the Taxpayers’ Rights*, Oxford-New York, Hart Publishing, 2022, 445.

⁵⁷⁸ Vgl. B. DINGER, “Rechtmäßigkeit der neuen DAC-7-Meldpflichten”, *Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht* 2021, nr. 5, (250) 252-253.

⁵⁷⁹ F. DESMYTTERE, *De Fiscale Nalevingskosten in het Perspectief van het Eigendomsrecht en de Vrijheid van Ondernemerschap*, Doctoraatsthesis Universiteit Gent, Gent, 2022, 29-30, nr. 35 (zie ook J.M. VAZQUEZ en N. ČIČIN-ŠAIN, “Tax Reporting by Online Platforms: Operational and Fundamental Implications of DAC7 and the OECD Model Rules” in D. WEBER (ed.), *The Implications of Online Platforms and Technology on Taxation in GREIT Series*, Amsterdam, IBFD, 2023, (9) 84).

⁵⁸⁰ Verordening (EU) 2016/679 van het Europees Parlement en de Raad van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG (algemene verordening gegevensbescherming), *Pb.L.* 4 mei 2016, afl. 119, 1.

⁵⁸¹ Deze fundamentele rechten worden respectievelijk in art. 7 en 8 van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie gewaarborgd.

⁵⁸² Zie e.g. HvJ (GK) 8 december 2022, C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963, *Orde van Vlaamse Balies e.a.*, overw. 35.

⁵⁸³ HvJ (2^e k) 22 december 2022, C-83/21, ECLI:EU:C:2022:1018, *Airbnb Ireland and Airbnb Payments UK*.

volgens de advocaat-generaal niet alleen mogelijk om belastingen op een doeltreffende wijze te innen, maar vormt ook voor de belastingplichtigen een vereenvoudiging die de rechtszekerheid vergroot.⁵⁸⁴ Deze voordelen wegen volgens de advocaat-generaal op tegen de lasten voor de marktdeelnemers (*i.e.* werkgevers of financiële instellingen), die hoe dan ook in het bezit zijn van de middelen die de belastinggrondslag vormen.⁵⁸⁵ Vanuit deze invalshoek kan ook een informatieverplichting die op een derde wordt geplaatst principieel aanvaard worden vanuit de vaststelling dat deze derde zich in een centrale positie ten opzichte van de relevante informatie bevindt.

110. Economische fundamentele rechten. – De principiële aanvaarding van het principe dat derden legitiem een rol kunnen spelen binnen het belastingproces betekent echter niet dat de concrete invulling van de verplichting die op een derde rust niet het voorwerp kan uitmaken van het toezicht door het Europese Hof van Justitie. Daarvoor moet natuurlijk een concreet aanknopingspunt gevonden worden met het primaire Unierecht. Dit aanknopingspunt werd traditioneel (en tot op vandaag) gevonden in de fundamentele *vrijheden* gewaarborgd binnen de Europese verdragen. Omdat de toepassing van de fundamentele vrijheden een grensoverschrijdend aanknopingspunt vereist en in mindere mate in staat is vanuit een abstract perspectief een normatief oordeel te vormen over een specifieke regel, kunnen zij in bepaalde omstandigheden geen soelaas bieden voor de rechtsonderhorige. Vanuit die bekommernis zijn de fundamentele rechten een geschiktere kandidaat. Omdat de tegenkanting tegen de verplichtingen die op platformexploitanten rusten hoofdzakelijk gericht zijn vanuit de kostenlast die aan deze verplichtingen verbonden is, – hetgeen zich vertolkt in de vraag naar compensatie voor het uitvoeren van de verplichtingen – zullen de economische fundamentele rechten hier een rol spelen. Vanuit het perspectief van het Handvest van de Grondrechten van de Europese Unie kan hier een beroep gedaan worden op de vrijheid van ondernemerschap en het recht op eigendom. De vrijheid van ondernemerschap beschermt natuurlijke personen en rechtspersonen die onrechtmatige beperkingen op de vrije uitoefening van een ondernemersactiviteit.⁵⁸⁶ Een van de elementen die bescherming genieten onder deze fundamentele vrijheid betreft het recht van een onderneming om ‘vrij te beschikken over de economische, financiële en technische middelen’.⁵⁸⁷ Dit vrije beschikkingsrecht beschermt economische actoren, zoals platformexploitanten tegen het opleggen van nalevingskosten die de grenzen van de vrijheid van ondernemerschap te buiten gaan.⁵⁸⁸ Voorts beperkt ook het recht op eigendom de mogelijkheid van de wetgever om derden binnen het belastingproces verplichtingen op te leggen die een kostenlast met zich meebrengen. Het recht op eigendom beschermt de rechtsonderhorige tegen een onrechtmatige beperking van het vrije genot van zijn eigendom.⁵⁸⁹ Vanuit het perspectief van de platformexploitanten

⁵⁸⁴ Concl. Adv.Gen. SZPUNAR van 7 juli 2022 bij HvJ (2^e k) 22 december 2022, C-83/21, ECLI:EU:C:2022:545, *Airbnb Ireland and Airbnb Payments UK*, overw. 69.

⁵⁸⁵ Concl. Adv.Gen. SZPUNAR van 7 juli 2022 bij HvJ (2^e k) 22 december 2022, C-83/21, ECLI:EU:C:2022:545, *Airbnb Ireland and Airbnb Payments UK*, overw. 69.

⁵⁸⁶ Art. 16 EU-Handvest bepaalt, “De vrijheid van ondernemerschap wordt erkend overeenkomstig het Gemeenschapsrecht en de nationale wetgevingen en praktijken”.

⁵⁸⁷ HvJ 27 maart 2014, C-314/12, ECLI:EU:C:2014:192, *UPC Telekabel Wien*, overw. 49; HvJ 30 juni 2016, C-134/15, ECLI:EU:C:2016:498, *Lidl*, overw. 34-41; HvJ 10 juli 2019, C-649/17, ECLI:EU:C:2019:576, *Amazon EU*, overw. 48; HvJ 14 april 2021, C-798/18, ECLI:EU:C:2021:280, *Federazione Nazionale delle Imprese Elettrotechnische ed elettronische (Anie) e.a.*, overw. 62-63; HvJ 22 juni 2021, C-682/18, ECLI:EU:C:2021:502, *YouTube*, overw. 138; HvJ 21 december 2021, C-124/20, ECLI:EU:C:2021:1035, *Bank Melli Iran*, overw. 78.

⁵⁸⁸ Zie *in extenso* F. DESMYTTERE, *De Fiscale Nalevingskosten in het Perspectief van het Eigendomsrecht en de Vrijheid van Ondernemerschap*, Doctoraatsthesis Universiteit Gent, Gent, 2022, 319, nr. 368 *et seq.*

⁵⁸⁹ Art. 17(1) EU-Handvest bepaalt, “Eenieder heeft het recht de goederen die hij rechtmatig heeft verkregen in eigendom te bezitten, te gebruiken, erover te beschikken en te vermaken. Aan niemand mag zijn eigendom worden ontnomen, behalve in het algemeen belang in de gevallen en onder de voorwaarden waarin de wet

is er effectief sprake van een beperking van het recht op eigendom omdat een zekere doelgebondenheid verbonden wordt aan een deel van het patrimonium (*i.e.* de economische en financiële middelen waarover het beschikt) van de platformexploitant.⁵⁹⁰ Het vrije gebruik van private eigendom (een notie die erg ruim geïnterpreteerd wordt), wordt immers beperkt door de normgever door rechtsonderhorigen (zoals platformexploitanten) te verplichten om een deel van hun private eigendom aan te wenden voor de naleving van de verplichtingen die op hen rusten.

111. Wat zijn de grenzen? – Opdat een beperking in de fundamentele rechten en vrijheden die hierboven summier besproken werden rechtmatig kan zijn, moeten zij voldoen aan de voorwaarden die traditioneel de fundamentele rechten bekleden. Dit betekent concreet dat zij hun oorsprong vinden in een wettelijke basis, een legitieme doelstelling nastreven en dat de maatregel evenredig is tot deze doelstelling.⁵⁹¹ Het is niet de ambitie van deze bijdrage om deze verschillende elementen in detail uit te werken. Er kan evenwel gewezen worden op een aantal pijnpunten die gedurende de analyse die hierboven gevoerd werd blootgelegd werden. Een eerste pijnpunt heeft betrekking op de vele begrippen waaromtrent onduidelijkheden en interpretatieproblemen bestaan.⁵⁹² Bepaalde begrippen (*e.g.* platform, relevante activiteit, tegenprestatie etc.) zijn vatbaar voor verschillende interpretaties, waardoor automatisch vragen rijzen bij de voorzienbaarheid, de wettelijke basis waarin de verplichtingen voor platformexploitanten hun grondslag moeten vinden. Als onderdeel van de legaliteitsvoorwaarde wordt immers vereist dat de draagwijdte en de toepassing van de verplichtingen die op rechtsonderhorigen rusten voldoende precies en voorzienbaar in hun toepassing zijn. De vraag rijst in welke mate het gebruik van dergelijke ‘open begrippen’ hiermee verzoenbaar is. De verwachte uitspraak van het Hof van Justitie over de verschillende open begrippen gehanteerd in het kader van de meldingsplicht voor intermediairs over grensoverschrijdende constructies⁵⁹³, zal alvast als indicator dienen voor de souplesse die het Luxemburgse Hof aanvaardt bij het gebruiken van open normen door de Europese normgever, in het bijzonder binnen een fiscale context.⁵⁹⁴ In het arrest *Orde van Vlaamse Balies e.a.* (2022), dat zich binnen eenzelfde context situeert, gaf het Hof evenwel al te kennen zich

voorziet en mits zijn verlies tijdig op billijke wijze wordt vergoed. Het gebruik van de goederen kan worden geregeld bij de wet voorzover het algemeen belang dit vereist”.

⁵⁹⁰ Zie in extenso F. DESMYTTERE, *De Fiscale Nalevingskosten in het Perspectief van het Eigendomsrecht en de Vrijheid van Ondernemerschap*, Doctoraatsthesis Universiteit Gent, Gent, 2022, 247, nr. 273.

⁵⁹¹ Art. 52(1) EU-Handvest bepaalt, “*Beperkingen op de uitoefening van de in dit handvest erkende rechten en vrijheden moeten bij wet worden gesteld en de wezenlijke inhoud van die rechten en vrijheden eerbiedigen. Met inachtneming van het evenredigheidsbeginsel kunnen alleen beperkingen worden gesteld indien zij noodzakelijk zijn en daadwerkelijk aan door de Unie erkende doelstellingen van algemeen belang of aan de eisen van de bescherming van de rechten en vrijheden van anderen beantwoorden.*”.

⁵⁹² Zie eveneens J.M. VAZQUEZ en N. ČIČIN-ŠAIN, “Tax Reporting by Online Platforms: Operational and Fundamental Implications of DAC7 and the OECD Model Rules” in D. WEBER (ed.), *The Implications of Online Platforms and Technology on Taxation in GREIT Series*, Amsterdam, IBFD, 2023, (9) 44-52; M. OLDIGES en C. REINERS, “Meldepflichten nach dem PStTG – Handlungsempfehlungen für digitale Plattformen unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens v. 2.2.2023 (1. Teil), *Deutsches Steuerrecht* 2023, vol. 61(24), (1291) 1292.

⁵⁹³ Richtlijn (EU) 2018/822 van de Raad van 25 mei 2018 tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU wat betreft verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot grensoverschrijdende constructies, *Pb.L.* 5 juni 2018, afl. 139, 1.

⁵⁹⁴ Deze regeling wordt gekenmerkt door het gebruik van verschillende open normen die voor interpretatie vatbaar zijn. Het gaat bijvoorbeeld om het begrip ‘constructie’ (en dus de begrippen ‘grensoverschrijdende constructie’, ‘marktklare constructie’ en ‘constructie op maat’), ‘intermediair’, ‘deelnemer’, ‘verbonden onderneming’ en de verschillende wezenskenmerken en de *main benefit test*. Naar aanleiding van een door het Belgische Grondwettelijk Hof geformuleerde prejudiciële vraag (zie GwH 15 september 2022, nr. 103/2022, ECLI:BE:GHCC:2022:ARR:103, r.o. B.36.), krijgt het Hof van Justitie (zie HvJ 13 januari 2023, C-623/22, *Belgian Association of Tax Lawyers e.a./Premier Ministre -Eerste Minister*, verzoek tot een prejudiciële beslissing ingediend door het Grondwettelijk Hof (België) op 29 september 2022) de opportuniteit om zich uit te spreken over het rechtmatige karakter van die open termen.

soepel op te stellen tegen het gebruik van open bewoordingen in het licht van het legaliteitsbeginsel. Volgens het Hof laat het gebruik van open bewoordingen – die mee vorm krijgen door de rechtspraak – de wetgeving toe om toegepast te worden op verschillende gevallen en aangepast aan wijzigende omstandigheden.⁵⁹⁵

Daarnaast kunnen mogelijk ook problemen rijzen vanuit het perspectief van de evenredigheid van de regeling. Dit principes vereist dat, naast het algemene uitgangspunt om platformen als derde in te schakelen, de verschillende detailspecten van de regeling geschikt, noodzakelijk en evenredig in de enige zin van het woord zijn. Het secundaire Unierecht wordt de laatste jaren gekenmerkt door een enorme flux van verplichtingen die aan economische spelers worden opgelegd. Veel van deze verplichtingen zijn van toepassing op platformen (zonder zich noodzakelijkerwijs toe te spitsen op platformen) en vereisen de rapportage van informatie aan de (belasting heffende overheid). In de mate waarin deze verschillende wetgevende kaders van dezelfde entiteiten vereisen dat zij dezelfde informatie rapporteren, rijst de vraag naar de noodzakelijkheid van de regeling. Binnen de literatuur wordt dan ook terecht gewezen op de ‘overlapping’ die mogelijk bestaat tussen de rapporteringsverplichtingen voor platformexploitanten en andere bronnen van secundair Unierecht.⁵⁹⁶ Het gaat in het bijzonder om de CESOP-Richtlijn⁵⁹⁷ (die rapportageverplichtingen voor betalingsdienstaanbieders introduceert), de verplichtingen voor platformen in het kader van de indirecte belastingen (*supra*, nr. 13 *et seq.*), antiwitwasverplichtingen⁵⁹⁸ en de voorgestelde rapportageverplichtingen met betrekking tot kortetermijnverhuur van accommodatie⁵⁹⁹. De informatieverplichtingen die uit deze regelingen voortvloeien zijn mogelijk ook toepasbaar om een platform onderhevig aan de DAC7-Richtlijn, waardoor dezelfde informatie meerdere keren gerapporteerd dient te worden. Ook vanuit een Belgisch perspectief kan de gecombineerde toepassing van het fiscale regime voor de deeleconomie (*supra*, nr. 24) en de rapporteringsverplichtingen voor platformexploitanten een dubbele rapportage als gevolg hebben.⁶⁰⁰

112. Verstoorde balans? – Verwacht mag worden dat het zwaartepunt van de analyse zal aankomen op een beoordeling van de evenredigheid van de maatregel die in de literatuur geregeld in vraag wordt gesteld.⁶⁰¹ Daarbij staat de vraag in welke mate de kosten die digitale platformexploitanten moeten

⁵⁹⁵ HvJ (GK) 8 december 2022, C-694/20, ECLI:EU:C:2022:963, *Orde van Vlaamse Balies e.a.*, overw. 35.

⁵⁹⁶ J.M. VAZQUEZ en N. ČIČIN-ŠAIN, “Tax Reporting by Online Platforms: Operational and Fundamental Implications of DAC7 and the OECD Model Rules” in D. WEBER (ed.), *The Implications of Online Platforms and Technology on Taxation in GREIT Series*, Amsterdam, IBFD, 2023, (9) 55-56.

⁵⁹⁷ Richtlijn (EU) 2020/284 van de Raad van 18 februari 2020 tot wijziging van Richtlijn 2006/112/EG wat betreft de invoering van bepaalde voorschriften voor betalingsdienstaanbieders, *Pb.L.* 2 maart 2020, afl. 62, 7.

⁵⁹⁸ Richtlijn (EU) 2015/849 van het Europees Parlement en de Raad van 20 mei 2015 inzake de voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld of terrorismefinanciering, tot wijziging van Verordening (EU) nr. 648/2012 van het Europees Parlement en de Raad en tot intrekking van Richtlijn 2005/60/EG van het Europees Parlement en de Raad en Richtlijn 2006/70/EG van de Commissie, *Pb.L.* 5 juni 2015, afl. 141, 73 en Verordening (EU) 2018/1672 van het Europees Parlement en de Raad van 23 oktober 2018 betreffende de controle van liquide middelen die de Unie binnenkomen of verlaten en tot intrekking van Verordening (EG) nr. 1889/2005, *Pb.L.* 12 november 2018, afl. 284, 6.

⁵⁹⁹ EUROPESE COMMISSIE, Voorstel voor een Verordening van het Europees Parlement en de Raad betreffende het verzamelen en delen van gegevens met betrekking tot kortetermijnverhuur van accommodatie en tot wijziging van Verordening (EU) 2018/1724, Brussel, Europese Commissie, 2022, COM(2022)571.

⁶⁰⁰ De uitzondering die onder het oude art. 321*quater* WIB92 opgenomen was en erin voorzag dat een rapportage niet vereist is indien reeds onder het fiscale regime van de deeleconomie gerapporteerd wordt, werd immers niet opgenomen in de huidige bepalingen omtrent de rapportage door digitale platformexploitanten.

⁶⁰¹ Zie e.g. B. DINGER, “Rechtmäßigkeit der neuen DAC-7-Meldpflichten”, *Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht* 2021, nr. 5, (250) 255; J.W. HIDIEN, “E-Commerce: Neue Mitteilungspflichten der Plattformbetreiber der Sharing und Gig Economy im Musterentwurf der OECD”, *Internationales Steuerrecht* 2021, vol. 30(4), (129)

dragen in verhouding staan tot de doelstellingen die de regeling nastreeft (*i.e.* het tegengaan van fiscale fraude en het verzekeren van de betaling en inning van belastingen) centraal. De beoordeling van de evenredigheid van een maatregel betreft een *in concreto* beoordeling waarbij rekening gehouden wordt met alle relevante (feitelijke en wettelijke elementen). Deze aanpak maakt het natuurlijk niet evident een voorafname te doen aan een mogelijke uitspraak van het Grondwettelijk Hof of het Europese Hof van Justitie ter zake. Het is bovendien niet de ambitie van deze bijdrage om een definitief antwoord op deze vraag te formuleren. Een aantal elementen verdienen evenwel bijzondere aandacht. Ten eerste verdient de vaststelling dat digitale platformexploitanten als *derden* ingeschakeld worden als ‘onbetaalde agenten van de overheid’ bijzondere aandacht gedurende de beoordeling van de evenredigheid van de zorgvuldigheids- en rapporteringsverplichtingen. In de evenredigheidsbeoordeling van het Hof van Justitie speelt de aard van de rechtsonderhorige immers een belangrijke rol. Het verschil tussen de situatie waarin een belastingplichtige of een derde een verplichting moet uitvoeren is dan ook erg relevant.⁶⁰² In dit kader uitte advocaat-generaal BOBEK in zijn conclusie bij de zaak *Valsts ieņēmumu dienests* (SIA ‘SS’)⁶⁰³ (2022) openlijk zijn bedenkingen over het *outsourcen* van overheidstaken aan rechtsonderhorigen die als derde staan ten opzichte van de betrokken belastingverhouding. Deze problematiek is volgens de advocaat-generaal in het bijzonder aan de orde wanneer de verplichtingen permanent zijn en zonder vergoeding dienen uitgevoerd te worden.⁶⁰⁴ De advocaat-generaal is voorts – en onzes inziens terecht – van mening dat de vraag naar de gevolgen van de afwezigheid van een vergoeding, waar in de rechtspraak traditioneel erg terughoudend mee werd omgegaan, in het bijzonder aan de orde is wanneer van de rechtsonderhorige gevraagd wordt om als derde informatie te verstrekken die niet (of niet eenvoudig) beschikbaar is voor het platform.⁶⁰⁵ De vaststelling van het Europese Rekenhof dat op het vlak van het gebruik van de informatie die in het kader van de Bijstandsrichtlijn op automatische wijze gerapporteerd wordt suboptimaal is, maakt de vraag naar proportionaliteit enkel prangender. Deze studie toonde aan dat de lidstaten slechts beperkt gebruikmaken van de enorme hoeveelheden inlichtingen die automatisch worden uitgewisseld.⁶⁰⁶ Het is nog maar de vraag op welke wijze het Hof van Justitie, wanneer het daartoe de mogelijkheid zou krijgen, de evenredigheidsbeoordeling zal uitvoeren. Traditioneel kan hier een zekere terughoudendheid waargenomen worden, waarbij het Hof niet geneigd is om secundaire Uniewetgeving rechtstreeks te beoordelen. Recente Luxemburgse rechtspraak lijkt hier evenwel

134-135; M. MANCA, “EU DAC7 Proposal Further Strenghtens EU Tax Administrative Cooperation, Even in Respect of Digital Platforms”, *European Taxation* 2021, vol. 61(4), 139-146; H. VERSTRAETE en E. LAWSON, “Hoever reiken informatieverplichtingen voor platformexploitanten?”, *Fiscoloog* 2022, nr. 1762, 1-3; J.M. VAZQUEZ en N. ČIČIN-ŠAIN, “Tax Reporting by Online Platforms: Operational and Fundamental Implications of DAC7 and the OECD Model Rules” in D. WEBER (ed.), *The Implications of Online Platforms and Technology on Taxation in GREIT Series*, Amsterdam, IBFD, 2023, (9) 80 *et seq.*

⁶⁰² Zie ook J.M. VAZQUEZ en N. ČIČIN-ŠAIN, “Tax Reporting by Online Platforms: Operational and Fundamental Implications of DAC7 and the OECD Model Rules” in D. WEBER (ed.), *The Implications of Online Platforms and Technology on Taxation in GREIT Series*, Amsterdam, IBFD, 2023, (9) 81.

⁶⁰³ HvJ (5^e k) 24 februari 2022, C-175/20, ECLI:EU:C:2022:124, *Valsts ieņēmumu dienests* (*Traitement des données personnelles à des fins fiscales*).

⁶⁰⁴ “Moeten overheidsinstanties de uitoefening van wat in essentie openbaar gezag is daadwerkelijk gedeeltelijk kunnen uitbesteden waardoor particuliere ondernemingen de kosten daarvan moeten dragen? Die kwestie is van belang bij permanente, grootschalige gegevensdoorgiften die particuliere ondernemingen zonder enige vergoeding dienen uit te voeren in het algemeen belang.” (zie Concl. Adv.-Gen. BOBEK van 2 september 2021 in HvJ (5^e k) 24 februari 2022, C-175/20, ECLI:EU:C:2022:124, *Valsts ieņēmumu dienests* (*Traitement des données personnelles à des fins fiscales*), overw. 92).

⁶⁰⁵ Concl. Adv.-Gen. BOBEK van 2 september 2021 in HvJ (5^e k) 24 februari 2022, C-175/20, ECLI:EU:C:2022:124, *Valsts ieņēmumu dienests* (*Traitement des données personnelles à des fins fiscales*), overw. 93.

⁶⁰⁶ EUROPESE REKENKAMER, *Speciaal Verslag. Uitwisseling van Fiscale Inlichtingen in de EU: de basis is solide, de uitvoering suboptimaal*, Luxemburg, Europese Rekenkamer, 2021, 34.

verandering in te brengen⁶⁰⁷, hetgeen niet verbazend hoeft te zijn gelet op de flux aan secundaire Uniewetgeving (met bijhorende lasten voor de rechtsonderhorigen) die de laatste jaren het levenslicht zag. Het is in ieder geval duidelijk dat van de economische grondrechten verwacht mag worden dat zij in de toekomst een belangrijke rol zullen spelen in het kader van de geschetste problematiek.⁶⁰⁸ Van de (Unie-)wetgever mag dan ook verwacht worden dat gedurende het wetgevende proces belangrijke aandacht geschonken wordt aan de fundamentele rechten van tussenpersonen (in dit geval exploitanten van een digitaal platform). De regelgevingseffectenbeoordeling (*impact assessment*) zal hier ongetwijfeld een belangrijke rol in spelen en de brug vormen tussen de *ex ante* beoordeling door de Uniewetgever en de *ex post* beoordeling door het Hof van Justitie. Wanneer in het stadium van de redactie van wetgeving aandacht wordt besteed aan de belangrijke elementen die gepaard gaan met de evenredigheid van een maatregel (vanuit het perspectief van de fundamentele rechten)⁶⁰⁹, zal het Hof van Justitie over concretere parameters beschikken waarmee het aan de slag kan.

E. Slotbeschouwingen

113. Ruim toepassingsgebied en vele uitdagingen. – De nieuwe verplichtingen voor exploitanten van digitale platformen hebben de online platformeconomie grondig hertekend. De grootschalige rapportage en daaropvolgende uitwisseling van informatie tussen de Europese lidstaten verschaft de nationale belastingadministraties belangrijke informatie die minstens in theorie tot de effectieve belastingheffing van de verkopers actief op digitale platformen moet leiden. De analyse van het wetgevende kader heeft aangetoond dat deze tendens omwille van het ruime personele en materiële toepassingsgebied niet te onderschatten gevolgen zal hebben. Niet alleen vallen meer digitale platformen dan men op het eerste gezicht zou vermoeden onder het toepassingsgebied van de verplichtingen, het aantal activiteiten waarover gerapporteerd moet worden is ook erg ruim. Dit ruime personele toepassingsgebied opent ook de deur naar situaties waarin een platform onder het toepassingsgebied van verschillende regelingen valt en daardoor mogelijk aan dubbele rapportage van dezelfde informatie onderworpen wordt. De open formulering van de centrale begrippen binnen het

⁶⁰⁷ Zie bijv. HvJ (GK) 22 november 2022, C-37/20 en C-601/20, ECLI:EU:C:2022:912, *Luxembourg Business Registers*; HvJ (GK) 8 december 2022, C-694/22, ECLI:EU:C:2022:963, *Orde van Vlaamse Balies e.a.*

⁶⁰⁸ “Ten eerste worden dergelijke kwesties, zoals zoveel andere kwesties die op een of andere manier draaien rond het verkeer van persoonsgegevens maar niet echt zien op de bescherming van de rechten van de betrokkenen, eenvoudigweg niet specifiek geregeld door de AVG. De AVG bevat geen regeling voor de kwestie van de rechtsbescherming van verwerkingsverantwoordelijken – de bescherming van particuliere ondernemingen tegen de potentieel onrechtmatige of onevenredige inmenging in hun vrijheid van ondernemerschap, hun eventuele recht op eigendom, of zelfs hun potentiële recht op een billijke vergoeding voor de gegevens die zij doorgeven.” (zie Concl. Adv.-Gen. BOBEK van 2 september 2021 in HvJ (5^e k) 24 februari 2022, C-175/20, ECLI:EU:C:2022:124, *Valsts ierņēmumu dienests (Traitement des données personnelles à des fins fiscales)*, overw. 95).

⁶⁰⁹ Hoewel gedurende de redactie van de DAC7-Richtlijn gewezen werd op de relevante van fundamentele rechten (in het bijzonder het recht op de bescherming van persoonsgegevens en de vrijheid van ondernemerschap), mag deze analyse als vrij beperkt omschreven worden. Wat de economische fundamentele rechten van de platformoperatoren betreft, noteert de Commissie dat het voorstel geen impact heeft op de vrijheid van ondernemerschap (zie EUROPESE COMMISSIE, Commission Staff Working Document. Impact Assessment. Tax Fraud and Evasion: better cooperation between national tax authorities on exchanging information accompanying the document Proposal for a Council Directive amending Directive 2011/16/EU on administrative cooperation in the field of taxation, Brussel, Europese Commissie, 2020, SWD(2020)131, 51-52). De uiteindelijke DAC7-Richtlijn vermeldt vervolgens zeer bondig dat “[d]eze richtlijn [...] de grondrechten [eerbiedigt] en [...] de beginselen in acht [neemt] die met name zijn erkend in het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Deze richtlijn beoogt met name te waarborgen dat het recht op bescherming van persoonsgegevens en de vrijheid van ondernemerschap onverkort worden geëerbiedigd.” (zie considerans 37 DAC7-Richtlijn).

regelgevende kader laat ook toe dat het wetgevende kader ook op toekomstige bedrijfsmodellen binnen de digitale platformeconomie toegepast kan worden, maar creëert tegelijkertijd belangrijke uitdagingen voor online platformen bij het bepalen of zij überhaupt onder het personele toepassingsgebied van het wetgevende kader vallen. Hoewel de platformdefinitie op het eerste gezicht rekening wenst te houden met bedrijfsmodel van het platform, bestaan tot op vandaag nog heel wat discussies over de vraag of men verplicht is te rapporteren en welke informatie precies gerapporteerd moet worden. De grote diversiteit aan bedrijfsmodellen binnen de digitale platformeconomie leidt immers tot situaties waarin de informatie die het platform ter beschikking heeft van situatie tot situatie verschilt. Het optreden van de wetgever heeft – ondanks de legitieme doelstellingen die ermee worden nagestreefd – belangrijke uitdagingen in het leven geroepen voor de operatoren van digitale platformen. Rapporterende platformexploitanten zijn verplicht informatie over de actieve verkopers te verzamelen en te verifiëren in overeenstemming met de wettelijke procedures. Verder moeten zij ook op een jaarlijkse basis rapporteren aan de belastingadministratie en de betrokken verkopers jaarlijks informeren over de informatie die aan de overheid werd gerapporteerd. Dit alles heeft een belangrijke invloed op de situatie van een platform. De nieuwe verplichtingen hebben niet alleen een impact op de verhouding tussen het platform en zijn verkopers, maar dwingt de platformexploitanten ook om interne processen (e.g. het onboardingproces van verkopers en de bestaande contracten met deze verkopers) te herdefiniëren en op een efficiënte wijze met IT-toepassingen om te gaan. Naast de relevante commerciële belangen spelen eveneens verplichtingen die voortvloeien uit de reglementering inzake de gegevensbescherming en de sancties waaraan platformoperatoren blootgesteld kunnen worden. Deze verschillende uitdagingen zetten de roep naar verdere verduidelijking door de fiscale administratie van de verschillende kernbegrippen van de regeling enkel kracht bij. Naar Duits voorbeeld⁶¹⁰ zou de invoering van een rulingprocedure die platformexploitanten duidelijkheid (en zekerheid) biedt over de vraag of, en voor welke activiteiten, zij onder het toepassingsgebied van de regeling vallen.

114. Blik op de rol van tussenpersonen. – De ingrijpende aard van de verplichtingen die op de exploitanten van digitale platforms rusten, doet vragen rijzen over de rol van private actoren binnen het belastingproces *sensu lato*. Het huidige fiscale landschap wordt immers gekenmerkt door een tendens waarbij private actoren die losstaan van de fiscale verhouding tussen de belastingplichtige en de overheid ingeschakeld worden om bij te dragen tot de correcte berekening en inning van de belastingsschuld. Zowel de overheid als de individuele belastingplichtige zijn hier in beginsel mee gebaat. De financiële lasten van deze verplichtingen moeten echter door de betrokken derden (i.e. de platformexploitanten) gedragen worden. Deze bijdrage heeft gepoogd te illustreren dat naast de inhoudelijke pijnpunten van de regeling ook dit overkoepelende aspect niet uit het oog verloren mag worden door de normgever die zichzelf de vraag dient te stellen wat de precieze rol van digitale platformen binnen het belastingproces is. Dat de normgever hier niet ongebreideld tewerk kan gaan volgt uit de rechtspraak van (onder meer) het Hof van Justitie, dat deze problematiek met een fundamenteelrechtelijk sausje overgiet. Het valt dan ook af te wachten welke standpunten het Hof in de toekomst zal innemen wanneer het gevraagd wordt om de geschetste tendens vanuit het

⁶¹⁰ Zie over deze procedure M. OLDIGES en C. REINERS, “Meldepflichte nach dem PStTG – Wesen und Reichweite der Auskunft nach §10 Abs. 1 PStTG (2. Teil)”, *Deutsches Steuerrecht* 2023, vol. 61(25), 1337-1341; M. OLDIGES, “DAC7 in Germany: Due Diligence Obligations for Online Platforms”, *European Taxation* 2023, vol. 63(7)). De auteurs beschouwen de aanwezigheid van een rulingprocedure als een zekere compensatie voor de platformen die als derde actoren door de overheid ingeschakeld worden door de wetgever om de heffing en de inning van belastingen te faciliteren.

perspectief van de fundamentele rechten te beoordelen. De toename aan verplichtingen voor derden, zoals digitale platformen, mag doen vermoeden dat zo'n uitspraak slechts een kwestie van tijd is...