

Proportionaliteit van de DAC7-rapportageverplichting ten behoefte van verhoogde fiscale transparantie voor digitale platformexploitanten

Bachelorscriptie Fiscale Economie

Naam student: Thomas de Bruijn

Studentnummer: 529379

Begeleider: mr. drs. J. Gruson MA

Tweede beoordelaar: dr. R.N.F. Zuidgeest

Datum: 29-07-2024

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoudsopgave

1. INLEIDING	5
1.1 AANLEIDING TOT ONDERZOEK EN RELEVANTIE	5
1.2 PROBLEEMSTELLING EN DEELVRAGEN	6
1.3 TOETSING EN AFBAKENING	8
1.4 OPZET	9
2. MAATREGELEN VOORAFGAAND AAN DE DAC7-RICHTLIJN	10
2.1 INLEIDING	10
2.2 DE RICHTLIJN VOOR ADMINISTRATIEVE SAMENWERKING OP HET GEBIED VAN BELASTINGEN	10
2.3 OESO-MODELREGELS.....	12
2.4 DPI MCAA.....	12
2.5 DAC7-RICHTLIJN	13
2.6 DEELCONCLUSIE	14
3. HET EVENREDIGHEIDSBEGINSEL	16
3.1 INLEIDING	16
3.2 HET EVENREDIGHEIDSBEGINSEL IN WETGEVING	16
3.2.1 <i>Het evenredigheidsbeginsel in nationale wetgeving</i>	16
3.2.2 <i>Het evenredigheidsbeginsel in Europese wetgeving</i>	17
3.2.3 <i>Verschillen tussen de nationale en Europese definitie</i>	18
3.3 HET EVENREDIGHEIDSBEGINSEL IN JURISPRUDENTIE	19
3.3.1 <i>Toetsing van het evenredigheidsbeginsel vanaf februari 2022</i>	19
3.3.2 <i>Onevenredige toepassing van een minimale heffingsgrondslag op huurinkomsten</i>	20
3.3.3 <i>Poolse sanctie door een te hoge btw-teruggave in strijd met het evenredigheidsbeginsel</i>	22
3.4 HET EVENREDIGHEIDSBEGINSEL IN LITERATUUR.....	24
3.4.1 <i>Evenredigheid door de ogen van Bomer</i>	24
3.4.2 <i>Evenredigheid volgens Stijnen na 2 februari 2022</i>	25
3.4.3 <i>Het neutraliteitsprincipe uit het Ottawa Framework</i>	25
3.5 DEELCONCLUSIE	25
4. TOETSING VAN HET EVENREDIGHEIDSBEGINSEL TEN BEHOEVE VAN DE DAC7-RICHTLIJN	27
4.1 INLEIDING	27
4.2 GESCHIKTHEID VAN DE ADMINISTRATIEPLICHT TER VERHOOGING VAN FISCALE TRANSPARANTIE	27
4.2.1 <i>Een uiteenzetting van geschiktheid en effectiviteit</i>	27
4.2.2 <i>Kan worden gesproken van geschiktheid in het kader van de DAC7-richtlijn?</i>	28
4.3 NOODZAAK VAN DE INGEVOERDE ADMINISTRATIEPLICHT VIA DAC7	29
4.3.1 <i>Een uiteenzetting van noodzakelijkheid</i>	29
4.3.2 <i>Kan worden gesproken van noodzakelijkheid in het kader van de DAC7-richtlijn?</i>	30
4.4 EVENWICHTIGHEID TUSSEN DE ADMINISTRATIEPLICHT EN VERHOOGDE FISCALE TRANSPARANTIE.....	30
4.4.1 <i>Behandeling van evenwichtigheid voor vaststelling van evenredigheid</i>	30
4.4.2 <i>Enige jurisprudentie aangaande belastingadministratie en evenwichtigheid</i>	31
4.5 NEUTRALITEIT INZAKE DE INVOERING VAN DE DAC7-RICHTLIJN	32
4.5.1 <i>Algemene interpretatie van het neutraliteitsbeginsel</i>	32
4.5.2 <i>Het neutraliteitsvereiste in het kader van de administratieplicht en fiscale transparantie</i>	32
4.6 DEELCONCLUSIE	33
5. CONCLUSIE	34
5.1 INHOUD EN DOELEN VAN DE DAC7-RICHTLIJN EN HET EVENREDIGHEIDSBEGINSEL	34
5.2 STAAT DE ADMINISTRATIEPLICHT VAN DAC7 IN VERHOUDING TOT TOEGENOMEN FISCALE TRANSPARANTIE?	35
5.3 ENKELE TEKORTKOMINGEN EN AANBEVELINGEN	36
LITERATUURLIJST	38
WETGEVING	38
NEDERLANDSE JURISPRUDENTIE	38
EUROPESE JURISPRUDENTIE.....	38

LITERATUUR.....	38
EUROPESE PUBLICATIES	41
KAMERSTUKKEN	41
BIJLAGE A.....	42

Lijst met gebruikte afkortingen

A-G's	Advocaten-generaal
ABRvS	Afdeling Bestuursrechtspraak van de Raad van State
Art.	Artikel
Awb	Algemene wet bestuursrecht
EU	Europese Unie
EU-recht	Europese Unierecht
DAC	Directive on Administrative Cooperation
DPI MCAA	Multilateral Competent Authority Agreement Automatic Exchange of Information on Income derived through Digital Platforms
HR	Hoge Raad
HvJ	Hof van Justitie
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
V-N	Vakstudie Nieuws
VEU	Verdrag betreffende de Europese Unie
WABB-verdrag	Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken

1. Inleiding

1.1 Aanleiding tot onderzoek en relevantie

De DAC7-richtlijn is in 2021 aangenomen.¹ Door deze richtlijn zijn digitale platforms vanaf 2023 verplicht om informatie te rapporteren over verkopers die gebruikmaken van deze platforms.² Hierbij kan gedacht worden aan het aantal relevante activiteiten waarvoor is betaald of gecrediteerd, btw-identificatienummers en adresgegevens van de verkopers.³ Een van de doelen van deze rapportageverplichting is een toename in transparantie op het gebied van belastingen inzake digitale platformexploitanten.⁴ In 2024 zijn voor het eerst DAC7-rapportages van digitale platforms ingediend bij de Belastingdienst. Deze rapportages bevatten relevante informatie over in 2023 nieuw op de platforms geregistreerde verkopers. Over verkopers die reeds voor 1 januari 2023 actief zijn op de platforms, moet in januari 2025 voor het eerst worden gerapporteerd.⁵

Gedurende 2023 is reeds literatuur verschenen waaruit blijkt dat niet louter positief wordt aangekeken tegen de rapportageplicht die de DAC7-richtlijn teweegbrengt. Enkele auteurs schrijven over mogelijkheden die door afstemming met andere rapportageverplichtingen de efficiëntie van de plicht ten goede kunnen komen.⁶ In een ander artikel wordt kritisch gekeken naar de reikwijdte van de DAC7-rapportageverplichting. Persiani stelt dat een uitzondering op de DAC7-meldingsplicht van toepassing moet zijn op het moment dat er geen risico bestaat op belastingontduiking.⁷ Een derde artikel dat niet enkel positief reageert op de nieuw ingevoerde richtlijn legt nadruk op onduidelijkheid over implementatie van de DAC7-richtlijn voor niet-EU platformexploitanten.⁸

Per 1 januari 2023 is de DAC7-richtlijn ingegaan. Deze richtlijn kan meer transparantie in een digitale economie bewerkstelligen. Dit kan door belastingautoriteiten worden gezien als wenselijk, omdat hierdoor belastingontwijking en -ontduiking kunnen worden verminderd.⁹ Tegelijkertijd introduceert deze nieuwe richtlijn een rapportageverplichting, welke kan zorgen voor een verhoogde administratieve last voor platformexploitanten.¹⁰ Deze verplichting is het middel dat wordt aangewend om het doel van verhoogde fiscale transparantie te

¹ 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 104 van 25.3.2021, p. 1–26.

² 'EU-richtlijn voor gegevensuitwisseling digitale platformen (DAC7)', belastingdienst.nl.

³ 'DAC7 voor verkopers', belastingdienst.nl.

⁴ *Kamerstukken II* 2021/22, 36036, nr. 3, p. 17 (MvT).

⁵ Kamerbrief DAC7, 23 april 2024, 00002300394, p. 3.

⁶ Merckx, Janssen en Leenders 2022, par. 5.

⁷ Persiani, 2023, par 6.

⁸ Stevens en Wamelen 2021, par 4.

⁹ Kamerbrief DAC7, 23 april 2024, 00002300394, p. 1.

¹⁰ Merckx, Janssen en Leenders 2022, par. 4.3.

bewerkstelligen. De vraag is of dit waargenomen negatieve effect opweegt tegen het voordeel van verhoogde fiscale transparantie.

Deze probleemstelling is juist op dit moment relevant. In een alsmaar digitaliserende samenleving en daarmee digitaliserende economie, zijn er steeds meer platformexploitanten die geconfronteerd worden met een rapportageplicht en daarmee mogelijk meer belastingheffing dan zij voorheen ervoeren. Deze digitalisering verklaart tevens het moment van implementatie van de DAC7-richtlijn. Enkele voorbeelden van digitale platforms zijn Marktplaats, Vinted en Autoscout24.nl.¹¹ Gezien deze platformen voor veel Nederlanders bekende namen zijn, heeft de ingang van de richtlijn voldoende aandacht gekregen in reguliere Nederlandse media. Uit een artikel van de NOS blijkt de angst van verschillende Nederlanders dat zij nu meer belasting moeten betalen dan voorheen.¹² Belangrijk is om te begrijpen dat de DAC7-richtlijn geen nieuwe fiscale verplichtingen teweegbrengt. Het is enkel een instrument om de Belastingdienst beter in staat te stellen te beoordelen of het juiste bedrag aan inkomsten of btw is geheven. Het ondernemersbegrip is niet aangepast of verbreed door de invoering van DAC7.

1.2 Probleemstelling en deelvragen

Zoals eerder vermeld kan de DAC7-rapportageverplichting zorgen voor een toename in transparantie op het gebied van belastingen inzake digitale platformexploitanten. Als sprake is van een te rapporteren verkoper die gebruikt maakt van een digitaal platform, moet informatie aangaande de identiteit van de verkoper, het aantal geregistreerde transacties en het daarmee behaalde resultaat worden verstrekt aan de belastingautoriteit. Met deze informatie kan de inspecteur van de Belastingdienst de juistheid en volledigheid van de door de belastingplichtige ingediende aangiften beter controleren.¹³ Tegenover deze toegenomen transparantie staat een stijging in de compliance-verplichtingen.¹⁴ Deze administratieve last ligt bij de platformexploitanten. In mijn bachelorscriptie onderzoek ik of de verhoogde fiscale transparantie opweegt tegen deze nieuwe administratieplicht. Dit doe ik door de DAC7-richtlijn te testen aan het evenredigheidsbeginsel. Mijn onderzoeksvraag luidt derhalve als volgt:

‘In hoeverre zijn de toegenomen administratieve verplichtingen door de DAC7-richtlijn proportioneel met betrekking tot de verhoogde fiscale transparantie die de DAC7-richtlijn teweegbrengt?’

¹¹ ‘DAC7: BEN JIJ ALS DIGITAAL PLATFORM OP DE HOOGTE VAN DE NIEUWE RAPPORTAGEPLICHT?’, jonglaan.nl.

¹² ‘Verkopen op Vinted of Marktplaats? De Belastingdienst kijkt mee’, nos.nl.

¹³ *Aanhangsel Handelingen II* 2024, 0000072156.

¹⁴ ‘Wetsvoorstel DAC7: Aandacht voor reikwijdte, overrapportage en rechtsbescherming gevraagd’, nob.net.

Om tot een antwoord op de onderzoeksvraag te komen worden eerst enkele deelvragen beantwoord. Beginnend met een deelvraag aangaande de oorsprong van de DAC7-richtlijn:

‘Wat houdt de DAC7-richtlijn in en welke maatregelen zijn voorafgaand aan de totstandkoming van de DAC7-richtlijn genomen inzake optimalisatie van fiscale transparantie?’

In dit deel van het onderzoek wordt nader ingegaan op de maatregelen die voor de introductie van de DAC7-richtlijn zijn geïntroduceerd en ook toezien op verbetering van fiscale transparantie. Eerst komt de Richtlijn 2011/16/EU aan bod.¹⁵ De DAC7-richtlijn bevat uitbreidingen en verbeteringen op deze richtlijn. Vervolgens behandel ik de OESO-modelregels aangaande rapportageverplichtingen voor platformexploitanten, welke op 3 juli 2020 zijn gepubliceerd.¹⁶ Hierna kijk ik naar de DPI MCAA, welke op 22 juni 2021 op de website van de OESO is gepubliceerd.¹⁷ Deze optionele module biedt in een internationaal raamwerk voor het uitwisselen van gegevens verzameld en gerapporteerd door platformexploitanten in overeenstemming met de modelregels. Nadat de DAC7-richtlijn nader is toegelicht komt het evenredigheidsbeginsel, ook wel het proportionaliteitsbeginsel genoemd, aan bod. Dit wordt gedaan middels de tweede deelvraag:

‘Hoe wordt het evenredigheidsbeginsel binnen de btw toegepast?’

Nu naast de DAC7-richtlijn ook het belastingbeginsel is uiteengezet, wordt aansluiting gezocht van het beginsel bij de DAC7-richtlijn. Dit wordt gedaan in de laatste deelvraag. Hierbij worden de elementen waaruit het evenredigheidsbeginsel bestaat toegepast in het kader van dit onderzoek:

‘Hoe vindt het evenredigheidsbeginsel toepassing met betrekking tot de toename in fiscale transparantie, gepaard met verhoogde administratieve verplichtingen die de DAC7-richtlijn teweegbrengt?’

¹⁵ Administratieve samenwerkingsrichtlijn Richtlijn 2011/16/EU.

¹⁶ OESO-modelregels (2020).

¹⁷ DPI MCAA (2021).

1.3 Toetsing en afbakening

Na een introducerend hoofdstuk en toelichting van de DAC7-richtlijn, wordt het evenredigheidsbeginsel uitgewerkt. Voor het hoofdstuk dat informatie bevat omtrent de DAC7-richtlijn ga ik in op de aanloop naar de DAC7-richtlijn. Die doe ik middels uiteenzetting van de richtlijn waarop de DAC7-richtlijn een aanpassing is en andere eerder vermelde relevante stukken van de OESO. Hierna wordt literatuur behandeld, verschenen na implementatie in 2023. De stukken die ik hiervoor gebruik zijn reeds in de vorige twee paragrafen aan bod gekomen. Dit hoofdstuk wordt gevolgd door een uitleg van het hiervoor genoemde belastingbeginsel.

Het belastingbeginsel dat wordt uiteengezet is het evenredigheidsbeginsel. Aan de hand van wetsartikelen, bestaande literatuur en jurisprudentie wordt invulling gegeven aan dit begrip. Beginnend bij de definitie die in de wet gegeven wordt: ‘De voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van een besluit mogen niet onevenredig zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen doelen.’¹⁸ Naast deze definitie legt jurisprudentie nader uit hoe het evenredigheidsbeginsel dient te worden geïnterpreteerd en toegepast. Een relevant gewezen arrest bevat toepassing van het evenredigheidsbeginsel in relatie tot informatieverstrekking, hetgeen relevant is voor dit belastingbeginsel met betrekking tot de DAC7-rapportageverplichting.¹⁹ Verder wordt er in een artikel omtrent niet-nakoming van een informatieverplichting nog een bruikbaar arrest genoemd.²⁰ Het arrest ziet toe op verzuim van een informatieverplichting, maar heeft volgens de auteur een breder belang, dat zich ook strekt tot niet nakoming van een administratieplicht.²¹

Na deze voorbereidende en ondersteunende hoofdstukken komen de DAC7-richtlijn en toepassing van het evenredigheidsbeginsel samen in het voorlaatste hoofdstuk van dit onderzoek. Het evenredigheidsbeginsel wordt nader bekeken met betrekking tot de implementatie van de DAC7-richtlijn. De onderzoeksvraag: *In hoeverre zijn de toegenomen administratieve verplichtingen door de DAC7-richtlijn proportioneel met betrekking tot de verhoogde fiscale transparantie die de DAC7-richtlijn teweegbrengt?*, wordt beantwoord aan de hand van de in de eerdere hoofdstukken opgenomen invullingen van het belastingbeginsel in combinatie met een eigen inbreng en invalshoek aan de hand van de gebruikte literatuur en jurisprudentie.

¹⁸ Art. 3:4 lid 2 Wet Awb

¹⁹ HR 17 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:698.

²⁰ HR 13 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:2168.

²¹ Perdaems 2015.

1.4 Opzet

Na een introductie waar de aanleiding tot dit onderzoek en relevantie van het onderwerp aan bod zijn gekomen volgen twee hoofdstukken die voorbereiden op het laatste deel van de scriptie. Deze twee hoofdstukken behandelen respectievelijk de DAC7-richtlijn en enkele andere relevante regelingen en het evenredigheidsbeginsel. Nadat een voornamelijk informatieve basis is geschetst worden de reeds genoemde en uitgewerkte belastingbeginselen in het laatste hoofdstuk getoetst met betrekking tot de DAC7-richtlijn. De scriptie wordt afgesloten met een samenvattende conclusie waarna enkele aanbevelingen volgen.

2. Maatregelen voorafgaand aan de DAC7-richtlijn

2.1 Inleiding

Ter aanvang van dit onderzoek is het belangrijk een helder beeld te schetsen van de DAC7-richtlijn. Hiertoe zet ik uiteen hoe de richtlijn tot stand is gekomen en welke doelen de wetgever poogt te bewerkstelligen met de introductie van de DAC7-richtlijn. In chronologische volgorde behandel ik de initiële DAC-richtlijn, gevolgd door de OESO-modelregels en een optionele module naast deze regels. Als afsluiting wordt de richtlijn die centraal staat in deze scriptie uiteengezet: de DAC7-richtlijn. De eerstgenoemde richtlijn uit 2011, de OESO-modelregels en haar optionele module staan allen in direct verband met de totstandkoming van de DAC7-richtlijn en worden derhalve nader toegelicht in dit hoofdstuk. In de deelconclusie van dit tweede hoofdstuk wordt een antwoord geformuleerd op de eerste deelvraag: *Wat houdt de DAC7-richtlijn in en welke maatregelen zijn voorafgaand aan de totstandkoming van de DAC7-richtlijn genomen inzake optimalisatie van fiscale transparantie?*

2.2 De richtlijn voor administratieve samenwerking op het gebied van belastingen

Dit is de richtlijn waarop de DAC7-richtlijn voorziet in enige aanvullingen. De richtlijn uit 2011 vervangt een reeds niet meer vigerende richtlijn uit 1977.²² Wegens globalisering en een toegenomen mobiliteit van belastingplichtigen over de jaren heen bood Richtlijn 77/799/EEG ten tijde van introductie van Richtlijn 2011/16/EU geen passende middelen meer voor een juiste bepaling van de belastinggrondslag. Er was behoefte aan een instrument dat handvatten aanreikte waardoor in alle lidstaten dezelfde rechten, verplichtingen en regels golden. Lidstaten met elk afzonderlijke belastingstelsels bemoeilijken namelijk de bepaling van een juiste belastinggrondslag wanneer sprake is van grensoverschrijdende transacties. Dit belemmert een juiste werking van de belastingstelsels en werkt dubbele heffing met belastingfraude en belastingontwijking tot gevolg in de hand.²³ Gezien de omvang van de aanpassingen die zijn doorgevoerd, volstond enkel een wijziging van de richtlijn uit 1977 niet om de doelstellingen van de richtlijn te verbeteren. Derhalve is Richtlijn 2011/16/EU in het leven geroepen.

Dit is de eerste zogenoemde DAC-richtlijn. DAC staat voor *Directive on Administrative Cooperation*. Vrij vertaald naar het Nederlands betekent dit een richtlijn inzake administratieve samenwerking. Deze initiële DAC-richtlijn legt procedures en voorschriften vast voor lidstaten van de Europese Unie met betrekking tot uitwisseling van inlichtingen die vermoedelijk van

²² Richtlijn 77/799/EEG.

²³ Administratieve samenwerkingsrichtlijn Richtlijn 2011/16/EU, preambule (1).

belang kunnen zijn voor administratie en handhaving van nationale wetgeving. Dit alles met het oog op onderlinge samenwerking tussen de lidstaten van de Europese Unie. Tevens bevat de richtlijn bepalingen ten behoeve van elektronische uitwisseling voor mogelijk van belang zijnde inlichtingen.

Zoals de naam van de DAC7-richtlijn impliceert, is dit niet de eerste aanvulling op Richtlijn 2011/16/EU. Aan DAC7, gingen vijf andere DAC's vooraf. Omwille van relevantie voor dit onderzoek worden details aangaande deze vijf richtlijnen niet nader toegelicht. De DAC6-richtlijn is de meest recente EU-richtlijn die toeziet op administratieve samenwerking en gegevensuitwisseling.²⁴ Gezien de relatief recente invoering van deze richtlijn lijkt enige toelichting op zijn plaats. De DAC6-richtlijn ziet toe op een verplichting tot automatische uitwisseling van inlichtingen tussen EU-lidstaten voor meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. Meldingsplichtigen zijn in dit kader constructies die zodanig zijn opgezet dat gesproken kan worden van een mogelijk agressieve fiscale planningsconstructie.²⁵

Ruim een decennium na invoering van Richtlijn 2011/16/EU zijn globalisering en mobiliteit van belastingplichtigen verder toegenomen. Hiernaast is sprake van een onverwijde digitalisering van de economie. Een onderdeel van deze digitalisering is de opkomst van digitale platformen, zoals reeds in de inleiding van dit onderzoek staat vermeld. Een aanzienlijk deel van de inkomsten verworven door verkopers actief op digitale platformen zijn grensoverschrijdend van aard.²⁶ Vanwege het gebrek aan noodzaak ten tijde van de introductie van de richtlijn in 2011 zijn geen specifieke bepalingen opgenomen die toezien op administratieve samenwerking tussen lidstaten met betrekking tot digitale platformexploitanten. Gezien de toename in relevantie bestond de incentive om de DAC7-richtlijn aan te dragen ter aanvulling op en verbetering van de originele DAC-richtlijn. Deze relevantie blijkt onder meer uit het zogeheten *Tax Action Plan* dat de Europese Commissie in de zomer van 2020 publiceerde. Dit plan bevat 25 acties die bij kunnen dragen aan simpelere, eerlijkere en makkelijkere belastingheffing die beter afgestemd is op de moderne economie voor de komende jaren.²⁷ De COVID-19-crisis heeft ook bijgedragen aan de totstandkoming van het belastingpakket waarvan het *Tax Action Plan* en de invoering van de DAC7-richtlijn deel van uitmaken.²⁸

²⁴ Richtlijn 2018/822/EU.

²⁵ Stcrt-2020-34991.

²⁶ V-N 2022/24.8.

²⁷ Commissiedocument 312 van 2020, laatste definitieve versie, p. 1.

²⁸ Commissiedocument 312 van 2020, laatste definitieve versie, p. 2.

2.3 OESO-modelregels

Niet enkel Nederland en de Europese Unie (Hierna: EU) worden geconfronteerd met uitdagingen die gepaard gaan met de groeiende digitale platformeconomie. Wereldwijd speelt dit thema voor belastingautoriteiten. De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (Hierna: OESO) heeft om deze reden op 3 juli 2020 de modelregels gepubliceerd.²⁹ De modelregels is de definitie die gemakshalve gebruikt wordt in dit onderzoek. De OESO noemt de modelregels voluit ‘*Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy*’. Deze overeenkomst geldt voor de OESO-lidstaten, wat betekent dat deze voor meer landen van toepassing kan zijn dan de DAC7-richtlijn. De OESO is een samenwerkingsverband dat bestaat uit 38 landen, terwijl de Europese Unie slechts 27 lidstaten kent.³⁰ ³¹ Krachtens de modelregels zijn platformexploitanten verplicht informatie aangaande de verkopers actief op de platforms te verzamelen en te rapporteren aan belastingautoriteiten.

De modelregels hebben betrekking op verhuur van onroerende zaken en het aanbieden van persoonlijke diensten via digitale platformen. Informatie over desbetreffende verkopers en aanbieders moet aan betrokken belastingautoriteiten worden gerapporteerd. Gebaseerd op de modelregels van de OESO, heeft de Europese Unie de DAC7-richtlijn opgesteld. Door de invoering van de DAC7-richtlijn hebben de Europese lidstaten het belang van de modelregels erkend. Daarnaast is duidelijk geworden dat baat is bij een uitgebreidere reikwijdte van de modelregels. Als reactie op de invoering van de DAC7-richtlijn heeft de OESO daarom een optionele module toegevoegd aan het DPI MCAA.³² DPI MCAA is kort voor ‘*Multilateral Competent Authority Agreement Automatic Exchange of Information on Income derived through Digital Platforms*’. Deze overeenkomst komt nu aan bod in paragraaf 2.4.

2.4 DPI MCAA

Het DPI MCAA is een overeenkomst welke tevens is opgesteld door de OESO en daarmee betrekking heeft op meer landen dan de DAC7-richtlijn. Dit rapport is een vervolg op de modelregels, welke in paragraaf 2.3 zijn behandeld. Het DPI MCAA is op 22 juni 2021 gepubliceerd en omvat regels op basis waarvan automatische uitwisseling van informatie plaats kan vinden. In de hiervoor genoemde OESO-modelregels wordt uiteengezet wanneer en welke informatie digitale platformexploitanten moeten verschaffen en dit rapport voorziet in een

²⁹ OESO-modelregels (2020).

³⁰ OESO-landen, cbs.nl.

³¹ Feiten en cijfers over de structuur van de Europese Unie, european-union.europa.eu.

³² DPI MCAA (2020).

raamwerk dat toeziet op de uitwisseling van deze informatie. Hiernaast bestaat het DPI MCAA uit een tweede, optionele module waarin de modelregels geïmplementeerd kunnen worden op een uitgebreidere reikwijdte. De module heeft betrekking op verkoop van goederen en verhuur van transportmiddelen op digitale platforms.

De juridische basis van de automatische informatie-uitwisseling uit het DPI MCAA is artikel zes uit het verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (hierna: WABB-verdrag).³³ Kamerstukken uit 2011 doen blijken dat het WABB-verdrag een goede primaire basis is voor automatische inlichtingenuitwisseling.³⁴ Informatie waarvan deze automatische uitwisseling onder DPI MCAA mag plaatsvinden zijn onder meer naam, vestigingsplaats en bedrijfsnaam van de rapporteerbare verkopers. Deze uitwisseling zal jaarlijks automatisch plaatsvinden, zonder dat belastingautoriteiten daaraan voorafgaand een verzoek bij elkaar moeten indienen.

Het tweede onderdeel van het DPI MCAA is een optionele module die toeziet op verkoop van goederen en verhuur van transportmiddelen op digitale platforms. De reikwijdte van de OESO-modelregels wordt middels deze module uitgebreid. Op basis van enkel de OESO-modelregels gelden regels omtrent informatieverstrekking louter met betrekking tot verhuur van onroerende zaken en het aanbieden van persoonlijke diensten via digitale platformen. Reeds hebben 26 landen de aanvullende module ondertekend, waarmee voor deze landen een bredere administratieplicht geldt.³⁵

2.5 DAC7-richtlijn

Tot slot wordt de richtlijn welke centraal staat in dit onderzoek behandeld: de DAC7-richtlijn. Zoals eerder aangegeven is dit een wijzigingsrichtlijn op Richtlijn 2011/16/EU. Met Richtlijn (EU) 2021/514 verandert de initiële doelstelling van de DAC-richtlijn niet. Met de DAC7-richtlijn wordt onveranderd gepoogd een samenwerking op internationaal niveau te bewerkstelligen om de negatieve gevolgen inzake efficiënte belastingheffing van toenemende globalisering te ondervangen.³⁶ Gezien deze globalisering en een groeiende digitalisatie van de economie, was een wijziging wenselijk. De DAC's die DAC7 vooraf gingen zagen voornamelijk op directe belastingen. De gegevens die volgens DAC7 moeten worden verschaft zijn ook bruikbaar voor bepaling en controle op indirecte belastingen, waaronder de btw.³⁷ Een

³³ Artikel 6 Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken, Straatsburg, 25 januari 1988.

³⁴ Kamerstukken II 2011/12, 33 174.

³⁵ Signatories DPI MCAA (2020).

³⁶ Administratieve samenwerkingsrichtlijn Richtlijn 2011/16/EU.

³⁷ COM(2020) 314 final, supra 5, p. 14. Zie ook: Richtlijn (EU) 2021/514, supra 2, overwegingen 8 en 30 van de considerans.

van de voornaamste doelstellingen van de DAC-richtlijn is het bestrijden van belastingfraude, -ontwijking en -ontduiking door een verbeterde fiscale transparantie.³⁸ Hetgeen waarmee DAC7 zich verder onderscheidt van de richtlijn uit 2011 zijn wijzigingen en toevoegingen in de oorspronkelijke richtlijn zodat de bijkomende administratieplicht zich strekt tot digitale platformen en hun gebruikers. De mogelijkheid bestaat namelijk dat verkopers op deze digitale platformen niet weten dat zij überhaupt belastingplichtig zijn of dit wel weten, maar gezien de constructies via een digitaal platform voor belastingautoriteiten buiten beeld blijven.³⁹ Digitale platformexploitanten zijn beter in staat de nodige informatie over deze verkopers te verzamelen en verifiëren dan de verkopers zelf.⁴⁰ Om deze reden wordt geprobeerd om verbeterde fiscale transparantie middels deze beheerders te bewerkstelligen.

Tot dusver is niet inhoudelijk en concreet op de DAC7-richtlijn ingegaan. Om een beter beeld te geven van hetgeen de administratieve verplichtingen inhouden en op welk moment iemand een rapporteerbare verkoper op een digitaal platform is, wordt dat nu gedaan. Een digitale platformexploitant is verplicht te rapporteren op het moment dat een verkoper 30 of meer verkooptransacties verricht of voor een bedrag van minstens €2.000 in een jaar ontvangt uit de verkoop van goederen.⁴¹

Het land waarin een platformexploitant aan de belastingautoriteit rapporteert, is gehouden deze informatie automatisch uit te wisselen met andere relevante lidstaten. Een overzicht van alle informatie die moet worden verstrekt staat in Bijlage A en is aan het einde van dit onderzoek te vinden. Een greep uit de te rapporteren informatie kan al een goed beeld geven van administratieve implicaties door de invoering van DAC7. Enkele informatie die verstrekt moet worden als aan de bovenstaande eisen is voldaan zijn onder andere fiscale identificatienummers van zowel de platformexploitant als de verkoper; de totaal ontvangen tegenprestatie van de verkoper voor de verrichte activiteiten en het aantal relevante activiteiten waarvoor is betaald of gecrediteerd.

2.6 Deelconclusie

Na voorgaande uiteenzettingen van overeenkomsten en richtlijnen kan een antwoord geformuleerd worden op de eerste deelvraag: *Wat houdt de DAC7-richtlijn in en welke maatregelen zijn voorafgaand aan de totstandkoming van de DAC7-richtlijn genomen inzake optimalisatie van fiscale transparantie?* De DAC7-richtlijn omvat een wijziging van een

³⁸ Europese Commissie, Voorstel van de Raad tot wijziging van Richtlijn 2011/16/EU betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen, COM(2020) 314 final (2020/0148 (CNS)), 15 juli 2020, p. 1.

³⁹ COM(2020) 314 final, supra 5, p. 1.

⁴⁰ Richtlijn (EU) 2021/514, supra 2, overweging 9 van de considerans.

⁴¹ Kamerbrief 2024-00000230394.

voorgaande richtlijn inzake informatieverstrekking en uitwisseling van informatie tussen EU-lidstaten. De aanpassing ziet onder meer toe op een administratieve verplichting voor rapporteerbare verkopers die actief zijn op digitale platformen. De digitale platformexploitanten dragen deze administratieve plicht. Parallel aan de DAC7-richtlijn is een overeenkomst gepubliceerd door de OESO waarop de DAC7 mede gebaseerd is. Vervolgens heeft de DAC7-richtlijn bijgedragen aan een optionele module in een tweede overeenkomst die kort op de OESO-modelregels zijn gebaseerd, welke voorschriften stelt voor automatische uitwisseling van de te rapporteren gegevens.

3. Het evenredigheidsbeginsel

3.1 Inleiding

Voordat dit onderzoek ingaat op het evenredigheidsbeginsel dat centraal staat in deze scriptie, wordt ingegaan op de gebruikte bronnen en volgorde van behandeling van deze bronnen in dit hoofdstuk. Daarna wordt relevante wetgeving behandeld. Hierin staat de definitie welke wordt gehanteerd bij interpretatie van het evenredigheidsbeginsel in jurisprudentie en literatuur. Na behandeling van nationale en Europese wetgeving komen verscheidene rechtszaken en arresten aan bod. Hierbij worden de hiervoor geschetste wetsdefinities direct toegepast op de praktijk. Opnieuw worden zowel Nederlandse als Europese stukken behandeld. Vervolgens is aandacht voor behandelingen van het evenredigheidsbeginsel en proportionaliteit in de literatuur. Hier worden meningen van auteurs in de literatuur over het evenredigheidsbeginsel verder uitgekristalliseerd. Dit hoofdstuk sluit af met een deelconclusie in welke de gehanteerde definitie en interpretatie van het evenredigheidsbeginsel bevat. Via deze deelconclusie wordt in het hierop aansluitende hoofdstuk toepassing van het evenredigheidsbeginsel op de DAC7-richtlijn onderzocht.

3.2 Het evenredigheidsbeginsel in wetgeving

3.2.1 Het evenredigheidsbeginsel in nationale wetgeving

Het vertrekpunt voor deze uiteenzetting is de definitie die de wetgever in Nederlandse wetgeving geeft aan het evenredigheidsbeginsel. In artikel 3:4 lid 2 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb) staat het volgende: ‘De voor een of meer belanghebbenden nadelige gevolgen van een besluit mogen niet onevenredig zijn in verhouding tot de met het besluit te dienen doelen.’ In het kader van dit onderzoek wordt de administratieve informatieplicht als nadelig gevolg van een besluit gezien. Het te dienen doel is een verhoogde fiscale transparantie ten behoeve van activiteiten die op digitale platformen worden verricht en inkomsten die daarmee worden vergaard. Nu rijst de vraag hoe onevenredigheid tussen de nadelige gevolgen en het te dienen doel moet worden gedefinieerd. Een memorie van antwoord door Minister van Justitie en Minister van Binnenlandse Zaken beantwoordt deze vraag. In de memorie staat dat ingeval geconcludeerd kan worden dat het bestuursorgaan in redelijkheid niet tot het besluit heeft kunnen komen, sprake is van onevenredigheid.⁴² Dit lijkt op het eerste gezicht een vanzelfsprekende uitleg met weinig van toegevoegde waarde. Verder in dit hoofdstuk bij

⁴² Kamerstukken II 1990/91, 21221, nr. 5, p. 58.

behandeling van jurisprudentie en literatuur wordt toepassing van deze definitie nader uitgediept.

3.2.2 Het evenredigheidsbeginsel in Europese wetgeving

Het evenredigheidsbeginsel is een van de algemene rechtsbeginselen van het Europees Unierecht (hierna: EU-recht).⁴³ In art. 5 lid 4 Verdrag betreffende de Europese Unie (hierna: VEU) staat het belastingbeginsel als volgt uiteengezet: ‘Krachtens het evenredigheidsbeginsel gaan de inhoud en vorm van het optreden van de Unie niet verder dan wat nodig is om de doelstellingen van de Verdragen te verwezenlijken.’ In deze definitie van het evenredigheidsbeginsel wordt niet nadrukkelijk benoemd dat de vorm van het optreden van de Unie als een negatief gevolg gezien wordt en om die reden niet buiten proportioneel mag zijn aan het te bewerkstelligen doel. Als we deze definitie vergelijken met de Nederlandse definitie van het evenredigheidsbeginsel lijkt de Unie wel te impliceren dat haar optreden doorgaans als een negatief gevolg kan worden gezien. In de hier opvolgende paragraaf wordt verder ingegaan op het vergelijk van de nationale en Europese definitie van het belastingbeginsel.

Deze Europese definitie lijkt te omvatten dat het optreden van de EU niet verder dient te gaan dan noodzakelijk is om het gewenste doel te bereiken. Deze begripsbepaling komt hierdoor dicht in de buurt van het noodzakelijkheidsbeginsel. Feenstra schrijft dat het noodzakelijkheidsbeginsel inhoudt dat niet kan worden volstaan met een minder ingrijpend middel dan de gekozen maatregel om het legitieme doel te bereiken.⁴⁴ In de zojuist genoemde Europese definitie van het evenredigheidsbeginsel staat niet nadrukkelijk dat het optreden van de Unie het minst ingrijpende middel moet zijn. Hierin verschilt de Europese definitie van het evenredigheidsbeginsel met de definitie van het noodzakelijkheidsbeginsel uit de literatuur. De Europese begripsbepaling stelt enkel dat niet zwaarder mag worden opgetreden dan nodig wordt geacht voor het bewerkstelligen van een bepaald doel. De redentatie van de hoogte van de zwaarte van het optreden wordt dus vergelijkbaar uiteengezet, maar wordt benaderd van twee kanten. Enerzijds stelt het noodzakelijkheidsbeginsel vrij strikt dat louter minimaal ingrijpen mag plaatsvinden, terwijl de Europese begripsbepaling stelt dat ingrijpen niet overbodig mag plaatsvinden.

⁴³ HvJ EG 29 november 1956 C-8/55 (Fédécher), p. 241.

⁴⁴ Feenstra 2022, par 3.3.

3.2.3 Verschillen tussen de nationale en Europese definitie

Buiten het reeds genoemde verschil tussen onevenredigheid van nadelige gevolgen en niet overbodig optreden zijn er enkele andere afwijkingen, maar ook gelijkenissen tussen de nationale en Europese definitie van het evenredigheidsbeginsel. In deze paragraaf worden eerst de verschillen en daarna de gelijkenissen tussen de twee definities uiteengezet. Te beginnen met het reeds genoemde verschil inzake ‘nadelige gevolgen (...) niet onevenredig in verhouding zijn tot’ en ‘vorm van het optreden (...) niet verder dan wat nodig is’. Hetgeen niet onevenredig in verhouding mag staan tot en hetgeen niet verder dan wat nodig is mag worden toegepast zijn mijns inziens twee vergelijkbare maatstaven. De discrepantie zit hem hier in hetgeen dat wordt beperkt: nadelige gevolgen en het optreden van de Unie. Zoals in de vorige paragraaf aangegeven lijkt het noemen van het optreden van de Unie in de Europese begripsbepaling te impliceren dat dit optreden per definitie nadelig is. Het lijkt mij niet geheel juist deze veronderstelling te maken.

Een tweede verschil is de gelijkenis en haast schijnbare overlap van de Europese definitie van het evenredigheidsbeginsel met het noodzakelijkheidsbeginsel. De nationale begripsbepaling lijkt door de afstand die bewaard wordt tot het noodzakelijkheidsbeginsel een meer opzichzelfstaand en onderscheidend belastingbeginsel te zijn. Zoals in de vorige alinea uiteen is gezet, sluit de Europese definitie van het evenredigheidsbeginsel niet naadloos aan op het noodzakelijkheidsbeginsel, waardoor nog steeds kan worden gesproken van twee verschillende belastingbeginselen.

Tot slot is er een verschil tussen hetgeen waar de hiervoor genoemde beperkingen op nadelige gevolgen en optreden van de Unie op toezien. In de Nederlandse begripsbepaling zijn dat besluiten en in de Europese definitie zijn dat verdragen. Dit laatste verschil is simpel en kort te verklaren. De EU stelt doorgaans verdragen en richtlijnen op. De nationale definitie wordt breder getrokken door besluiten te noemen. Dit lijkt niet enkel te slaan op een besluit dat schriftelijk wordt vastgelegd, maar ook een besluit dat een rechtshandeling is.⁴⁵

Naast deze drie verschillen is het ook van belang te benadrukken welke gelijkenissen tussen de twee definities bestaan. Nationale definities en wetgeving zijn doorgaans in enige mate op Europese wetgeving gebaseerd, waardoor overeenkomsten tussen nationale en Europese definities meer voor de hand lijken te liggen dan verschillen. De manier waarop de definities zijn vormgegeven zijn uiterst gelijkwaardig. Beiden definities bevatten een actie om en bepaald doel te bereiken. Aan deze actie wordt vervolgens een eis gesteld ter voorkoming

⁴⁵ De Poorter 1998, par 2.a.

van overdaad van de actie om het doel te bereiken. Naast de verschillen die hiervoor zijn uitgediept is de essentie van het evenredigheidsbeginsel dus hetzelfde. Het evenredigheidsbeginsel omvat bescherming voor overdaad van een middel om een doel te bereiken.

3.3 Het evenredigheidsbeginsel in jurisprudentie

3.3.1 Toetsing van het evenredigheidsbeginsel vanaf februari 2022

Nu de definitie van het evenredigheidsbeginsel in nationale en Europese wetgeving uiteengezet is, komt het belastingbeginsel in de jurisprudentie aan bod. Verscheidene zaken waarin het evenredigheidsbeginsel wordt toegepast op casussen uit de praktijk worden behandeld. Er wordt aangevangen met een nationale zaak waar in 2022 een nieuw toetsingskader voor het evenredigheidsbeginsel aan bod komt. Hierna worden twee relevante uitspraken van het Hof van Justitie (Hierna: HvJ) op Europees niveau toegelicht. Ik acht deze zaken relevant voor dit onderzoek, omdat hierin het evenredigheidsbeginsel wordt getoetst door het HvJ op zaken waarin een geschil bestaat omtrent heffing van btw (belasting over toegevoegde waarde).

De eerste uitspraak die aan bod komt waarin het evenredigheidsbeginsel een rol speelt is een zaak uit 2022.⁴⁶ Op het eerste gezicht lijkt dit geen relevante zaak voor dit onderzoek. De casus is niet fiscaal van aard, maar omvat veelal straf- en bestuursrechtelijke elementen. Toch bevat de zaak naar mijn mening relevante informatie, omdat deze aanleiding gaf tot het opstellen van een beoordelingskader voor toepassing van het evenredigheidsbeginsel. Voordat dit beoordelingskader aan bod komt, wordt de casus uiteengezet. In de zaak was sprake van een woningsluiting als gevolg van toepassing van de wet van Damocles.⁴⁷ Deze wet staat een burgemeester toe om een last onder bestuursdwang op te leggen wanneer in een pand drugs verkocht wordt, hetgeen in de woning in casu gebeurde. De last onder bestuursdwang vertaalde zich in dit geval door naar een woningsluiting van zes maanden. Het doel van de sluiting is dat gedurende deze periode de mogelijkheid wordt gegeven tot het ongedaan maken van de overtreding.⁴⁸ Het evenredigheidsbeginsel ziet in deze zaak toe op de verhouding tussen de woningsluiting en het zojuist uiteengezette te dienen doel van de wet van Damocles. In de beslissing van de rechter wordt duidelijk dat een woningsluiting van zes maanden in deze zaak als onevenredige maatregel werd gezien in verhouding tot het doel van de wet van Damocles. Er moet opnieuw een besluit worden genomen door de burgemeester.

⁴⁶ RvS 2 februari 2022, ECLI:RVS:2022:285.

⁴⁷ Artikel 13b Opiumwet 1928.

⁴⁸ Verbeek 2009, par. 2.

De advocaten-generaal (hierna: A-G's) benadrukken in hun conclusie van deze casus dat voorkeur uitgaat naar toepassing van het evenredigheidsbeginsel door rechtstreeks aan te sluiten bij de wetsdefinitie in artikel 3:4 lid 2 Awb.⁴⁹ De A-G's bevelen verder aan om de Unierechtelijke evenredigheidstoets te volgen en onderscheiden daarbij drie stappen. Eerst wordt gekeken of een besluit geschikt is om het doel te bereiken. Ten tweede speelt de noodzaak van een besluit een rol en als derde stap komt evenwichtigheid aan bod. De Afdeling bestuursrechtspraak geeft aan dat de drietrappstoets een rol kan spelen bij toetsing van evenredigheid, maar maakt duidelijk dat de zojuist genoemde stappen niet uitdrukkelijk hoeven te worden behandeld. Hiernaast geeft de Afdeling bestuursrecht aan dat er twee belangrijke oriëntatiepunten zijn voor beoordeling en toetsing van evenredigheid. Het eerste punt betreft de aard en het gewicht van de betrokken belangen. Het tweede punt ziet toe op hoe ingrijpend een besluit is en in hoeverre deze rechten van belanghebbenden aantast. Ter afsluiting wordt geconcludeerd dat toetsing van het evenredigheidsbeginsel afhangt van diverse factoren en daarom per geval verschilt. Geschiktheid, noodzakelijkheid en evenwichtigheid zijn hierbij van belang, maar de beoordeling zal niet altijd op dezelfde manier plaatsvinden.

Voorheen werd bij toetsing van het evenredigheidsbeginsel het willekeurscriterium voorop gesteld. Deze manier van toetsing lijkt door de zaak sinds 2022 enigszins naar de achtergrond te zijn verdwenen. In een noot van Van Zanten wordt benadrukt dat toetsing van evenredigheid op willekeur, indien de situatie daartoe geschikt is, zeker nog niet is uitgesloten.⁵⁰

3.3.2 Onevenredige toepassing van een minimale heffingsgrondslag op huurinkomsten

De eerste uitspraak van het HvJ welke uitgelicht wordt, betreft een Duitse zaak uit 1997.⁵¹ In deze casus verhuurt de eigenaar een gebouw aan een met hem verbonden vennootschap. Zijn vrouw en meerderjarige zoon bezitten beiden de helft van de aandelen van deze vennootschap. Het geschil betreft de maatstaf van heffing voor btw over de huurinkomsten die de man met de verhuur van het gebouw behaalt. De Duitse Belastingdienst (de Finanzamt) stelt zich op het standpunt dat bij de heffingsgrondslag voor de huurinkomsten rekening moet worden gehouden met een fictieve maatstaf. Deze fictieve maatstaf bedraagt minstens de uitgaven voor verwerving en verhuur van het pand. De man zijn opvatting is dat de werkelijke huurinkomsten in aanmerking moeten worden genomen als heffingsgrondslag voor de btw-heffing. De huurinkomsten die ontvangen worden door de man zijn marktconform. Ondanks deze marktconformiteit, dekken de werkelijk ontvangen huurinkomsten niet de kosten voor welke

⁴⁹ ABRvS, 2 februari 2022, ECLI:RVS:2022:285, par. 7.6.

⁵⁰ ABRvS 2 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285, noot M. van Zanten, par. 11.

⁵¹ HvJ EG, 29-05-1997, nr. C-63/96.

de Finanzamt de minimale maatstaf hanteert. De werkelijke huuropbrengsten voor de man zijn lager dan deze kosten. Omdat de btw-last gedragen wordt door de verhuurder is een lagere huuropbrengst die in aanmerking wordt genomen voor de btw-heffing voor hem gunstiger. In geschil is of de som van uitgaven ten behoeve van het verhuurde gebouw of de daadwerkelijke huurinkomsten in aanmerking genomen moeten worden als maatstaf van heffing voor de btw.

Nadat de man zonder resultaat een bezwaarschrift heeft ingediend tegen het gebruik van de minimale kostendeekkende heffingsgrondslag, is dit geschil bij de Duitse nationale rechter (het Bundesfinanzhof) terechtgekomen. Deze rechter stelt vast dat de overeengekomen huur marktconform was en ook dat deze lager was dan de kostendeekkende huurprijs. Verder oordeelde de rechter dat de huurster een nauw verbonden persoon was op grond van de definitie daarvoor in Duitse wetgeving. Op één punt ontstond twijfel bij de nationale rechter. De twijfel betrof toepassing van de Duitse bepaling waarin staat dat de minimale belastinggrondslag moet worden gehanteerd voor de btw-heffing. De nationale rechter is van mening dat toepassing van de minimale grondslag overdreven is en niet gedekt wordt door de afwijkingsregeling uit artikel 27 van de Zesde richtlijn.⁵² In deze Europese richtlijn staat dat afwijkende maatregelen slechts mogen worden getroffen om belastingheffing te vereenvoudigen of belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. Van vereenvoudiging is hier geen sprake en ook niet van belastingfraude of -ontwijking. De huurprijs is weliswaar lager dan de minimale maatstaf van heffing, maar komt overeen met een gebruikelijk huurprijs.

De rechter stelt twee prejudiciële vragen aan het Hof aangaande toepassing van de Zesde Richtlijn. De Zesde Richtlijn betreft harmonisatie van de wetgevingen van Europese lidstaten met betrekking tot omzetbelasting. Gezien dit onderwerp, lijken de DAC7-richtlijn en de Zesde Richtlijn enigszins op elkaar. Beiden omvatten regelgeving ter bevordering van harmonisatie en eenheid van heffing op Europees niveau. In 2007 is de Zesde Richtlijn vervangen door een nieuwe richtlijn, omdat er herhaaldelijke en ingrijpende wijzigingen zijn gedaan aan de richtlijn. De eerste en tevens de voor dit onderzoek relevante vraag die wordt gesteld is of de minimale maatstaf gehandhaafd moet worden indien de tegenprestatie lager is dan de minimale maatstaf van heffing, maar wel met een normale marktprijs overeenkomt. De vraag ziet onder andere toe op evenredigheid. In de vraag wordt verzocht tot verklaring van artikel 27 van de Zesde Richtlijn en in het bijzonder evenredigheid van een maatregel welke op grond van het artikel wordt gehanteerd.

⁵² Artikel 27 lid 1 Zesde Richtlijn 77/388/EEG.

Uit de behandeling van de vraag door het Hof blijkt dat de minimale heffingsgrondslag niet hoort te worden toegepast in de onderhavige casus.⁵³ De man mag de werkelijke huurinkomsten op zijn belastingaangifte aangeven. Artikel 27 uit de Zesde richtlijn dient hier niet te worden toegepast, omdat geoordeeld is dat geen sprake is van een situatie waarbij een bijzondere maatregel moet worden gehanteerd om BTW-ontwijking te voorkomen. De Duitse wetgeving hield bij de toepassing van de minimale heffingsgrondslag geen rekening met het feit dat, ondanks het risico op belastingfraude bij familiare verhoudingen, niet altijd daadwerkelijk belastingfraude plaatsvindt. Derhalve vond het Hof dat de maatregel in dit specifieke geval niet passend was.

Uit dit arrest blijkt onder meer dat het evenredigheidsbeginsel verlangt dat de maatregel ter voorkoming van belastingontwijking uit artikel 27 Zesde Richtlijn enkel mag worden toegepast op het moment waarin deze noodzakelijk en geschikt is. Ook blijkt dat toepassing van een minimum belastinggrondslag in situaties waarin de tegenprestatie de marktwaarde weerspiegelt en geen sprake is van belastingontduiking, het proportionaliteitsbeginsel schendt.

3.3.3 Poolse sanctie door een te hoge btw-teruggave in strijd met het evenredigheidsbeginsel

Een andere relevante uitspraak voor dit onderzoek is er een gedaan in 2021 door het HvJ.⁵⁴ Deze betrof een Poolse zaak waarin de kopende partij een onroerende zaak heeft verworven. Bij de transactie is btw op de factuur in rekening gebracht welke de koper van het pand heeft betaald en als voorbelasting in aftrek heeft gebracht op haar btw-aangifte. Na controle van de Poolse belastingdienst blijkt de levering van het pand vrijgesteld van btw, waardoor de koper geen recht had op aftrek van voorbelasting door levering van de onroerende zaak. De koper heeft naar aanleiding van deze vaststelling haar belastingaangifte gecorrigeerd, waardoor haar btw-teruggave aanzienlijk lager is geworden. Ondanks deze correctie is de koper een sanctie opgelegd door de Poolse belastingdienst die twintig procent bedraagt van het bedrag waarmee de teruggave eerst onjuist te hoog was opgegeven. Tegen deze sanctie heeft de koper bezwaar aangetekend en een beroep ingesteld bij de rechter. Deze rechter oordeelde vervolgens dat om te bepalen of de sanctie terecht is opgelegd, onder andere moet worden gekeken naar de evenredigheid van de sanctie. Hierbij moet de sanctie in verhouding staan tot het doel dat met de sanctie beoogd wordt. Bij de beslissing of hier sprake is van een evenredige maatregel, wordt in overweging genomen dat door de correctie van de onjuiste aangifte geen derving van belastinginkomsten heeft plaatsgevonden.

⁵³ Redactie Vakstudie Nieuws 1998, p. 2.

⁵⁴ HvJ EU 15 april 2021, ECLI:EU:C:2021:287.

Het doel van de sanctie is belastingplichtigen te stimuleren hun belastingaangiften nauwkeurig en correct in te vullen. Aanvankelijk is de aangifte verkeerd ingevuld, maar na correctie is deze fout rechtgetrokken. Door de rectificatie heeft de verkeerde opgave niet geleid tot enige derving van belastinginkomsten. In casu lijkt de verkeerde opgave een vergissing te zijn geweest waardoor geen sprake is van belastingfraude. De Poolse rechter stelt de vraag aan het Hof of de sanctie van twintig procent die voortvloeit uit Poolse nationale wetgeving in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel en het Unierecht. Het Hof van Justitie van de Europese Unie oordeelt dat de opgelegde sanctie niet in overeenstemming is met Unierecht. Bij beoordeling of een sanctie in overeenstemming is met het evenredigheidsbeginsel moet rekening worden gehouden met de aard en ernst van inbreuk van het voorval dat leidt tot de sanctie. Het Hof oordeelt dat in de Poolse wetgeving geen rekening is gehouden met de aard en ernst van de inbreuk, waardoor de opgelegde sanctie in strijd is met het evenredigheidsbeginsel.

In een noot van Redactie Vakstudie Nieuws wordt besproken of er implicaties zijn van dit arrest op de Nederlandse belastingpraktijk.⁵⁵ De Redactie Vakstudie Nieuws denkt van niet. Het Poolse arrest en de vraag aan het Hof betreffen een boete die is opgelegd zonder dat rekening is gehouden met de aard en ernst van de inbreuk van de actie waarvoor de boete is opgelegd. In Nederlandse wetgeving staat dat zonder opzet of grove schuld geen boete wordt opgelegd.⁵⁶ Verder staat in paragraaf 25 en 28 van het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst dat bij het opleggen van boetes rekening dient te worden gehouden met feiten en omstandigheden van een specifiek geval. Hierdoor zal in Nederland niet worden toegekomen aan het evenredigheidsbeginsel in een soortgelijke casus, omdat nationale wetgeving reeds zorgt voor evenredige oplegging van boetes.

Een vergelijkbaar arrest dat ook een uitspraak bevat inzake het opleggen van een boete waarbij het evenredigheidsbeginsel in overweging wordt genomen is het Redlihs-arrest. Uit het Redlihs-arrest blijkt dat de hoogte van een sanctie die wordt opgelegd naar aanleiding van niet-inschrijving in het register van btw-plichtigen aan de evenredigheidstoets moet voldoen.⁵⁷ De boete mag derhalve niet hoger zijn dan noodzakelijk is om de het te beogen doel van het opleggen van de boete te bereiken.⁵⁸ Het doel in het Redlihs-arrest was waarborging van juiste belastingheffing en voorkoming van belastingfraude.

Het Poolse arrest laat zien dat voor beoordeling van evenredigheid van een sanctie, rekening dient te worden gehouden met de aard en ernst van de inbreuk waarvoor de boete

⁵⁵ Redactie Vakstudie Nieuws, V-N 2021/25.5.

⁵⁶ Artikel 67f Algemene wet inzake rijksbelastingen.

⁵⁷ HvJ 19 juli 2012, nr C-263/11 (Redlihs) r.o. 47.

⁵⁸ HvJ 19 juli 2012, nr C-263/11 (Redlihs) r.o. 55.

wordt opgelegd en dat rekening dient te worden gehouden met de wijze waarop de hoogte van de boete wordt bepaald.

3.4 Het evenredigheidsbeginsel in literatuur

3.4.1 Evenredigheid door de ogen van Bomer

Nu de definitie van het evenredigheidsbeginsel in de wetgeving is uiteengezet en de toepassing daarvan in verscheidene rechtszaken naar voren is gekomen, wordt dit hoofdstuk aangevuld met informatie ten behoeve van het evenredigheidsbeginsel uit de literatuur. Net zoals in het vorige subhoofdstuk is ingegaan op enkele zaken, worden nu verschillende relevante stukken uit de literatuur behandeld. Te beginnen met Bomer die uitvoerig drie algemene rechtsbeginselen behandelt, waarvan het evenredigheidsbeginsel er één is.⁵⁹ Begrippen die meermaals voorbijkomen bij omschrijvingen van evenredigheid zijn proportionaliteit, gelijkheid en noodzakelijkheid. Ter ondersteuning van zijn uitwerking worden meerdere andere auteurs aangehaald, waaronder Tridimas.⁶⁰ Tridimas geeft aan dat het evenredigheidsbeginsel eist dat een maatregel geschikt moet zijn en onmisbaar moet zijn om een doelstelling te bereiken. Van geschiktheid is volgens hem sprake wanneer met de maatregel het nagestreefde doel bereikt wordt. Van onmisbaarheid is sprake wanneer een maatregel niet kan worden vervangen door een alternatief met dezelfde effectiviteit en minder nadelige gevolgen.⁶¹ Deze definitie sluit aan bij die van het noodzakelijkheidsbeginsel.⁶² Bovenop geschiktheid en onmisbaarheid, wordt de verhouding van belasting tot het nagestreefde doel genoemd. Dit is evenredigheid in enge zin; de belastingheffing mag niet buiten verhouding staan tot dit doel. De drie hiervoor benoemde elementen komen in het Fedesa-arrest naar voren.⁶³ In een kleine teruggreep naar de behandeling van het evenredigheidbeginsel in de jurisprudentie wordt toetsing van het beginsel gedaan middels die elementen: geschiktheid, noodzakelijkheid en evenwichtigheid van de maatregel. Bomer sluit af met de opmerking dat toetsing van het evenredigheidsbeginsel niet altijd expliciet de drie elementen naloopt. Dit omdat enige sprake is van verwevenheid tussen de elementen en het feit dat niet in elke casus de elementen even duidelijke zijn te onderscheiden.

⁵⁹ Bomer 2012, par 3.4.2.

⁶⁰ Tridimans 2006, p. 139 t/m 141.

⁶¹ Lenaerts & Van Nuffel 1999, p. 159 en 160.

⁶² Schuver-Bravenboer, 2009, p. 1.

⁶³ HvJ EU 13 november 1990, nr. C-331/88 (Fedesa) e.a., Jur. 1990, blz. I-4023. r.o. 14 t/m 16.

3.4.2 Evenredigheid volgens Stijnen na 2 februari 2022

Het nieuwe toetsingskader vanaf 2022 omtrent het evenredigheidsbeginsel zoals deze reeds aan bod is gekomen is niet onopgemerkt gebleven. Naast Stijnen zijn er meerdere auteurs die zich uitgelaten hebben over het nieuwe toetsingskader.⁶⁴ Stijnen begint met een stuk historie betreffende het evenredigheidsbeginsel. Hierbij worden kamerstukken aangehaald waarin onder andere staat dat de toepassing van het evenredigheidsbegrip in artikel 3:4 lid 2 Awb middels een dubbele ontkenning beschreven staat, waardoor terughoudendheid bij de toetsing wordt beoogd.⁶⁵ De willekeurstoets wordt ook behandeld. Deze toets werd tot 2022 in belangrijke mate gebruikt voor toetsing van evenredigheid naar aanleiding van het Maxis en Praxis-arrest.⁶⁶ De belangrijkste wijziging naar aanleiding van het arrest uit februari 2022 is het niet meer vooropstellen van de willekeurstoets bij het vaststellen van evenredigheid.

3.4.3 Het neutraliteitsprincipe uit het Ottawa Framework

Reeds zijn verschillende manieren van behandeling van het evenredigheidsbeginsel aan bod gekomen. In het *Ottawa Framework Taxation and Electronic Commerce* worden toetsen als noodzakelijkheid en efficiëntie ook genoemd.⁶⁷ Derhalve ligt de focus in deze alinea op een aanvullende toets dat uit dit raamwerk naar voren komt: de neutraliteittoets.⁶⁸ Volgens het neutraliteitsprincipe moet belastingheffing neutraal zijn. Dat betekent dat gelijke gevallen ook gelijk moeten worden behandeld. Wanneer gelijke gevallen niet gelijk zouden worden behandeld kan sprake zijn discriminatie en dat is een ongewenste uitkomst. In het vierde hoofdstuk zal het neutraliteitsbeginsel uitgebreider aan bod komen en worden toegepast met betrekking tot de DAC7-richtlijn.

3.5 Deelconclusie

De definitie van het evenredigheidsbeginsel is reeds in nationale en Europese wetgeving uiteengezet, toepassing van het beginsel in jurisprudentie is getoond en verscheidene meningen in de literatuur zijn uitgelicht. Uit wetgeving blijkt dat nadelige gevolgen van besluiten en optreden van de Unie niet buitenproportioneel mogen zijn ten opzichte van doelen die beoogd worden met de gevolgen van besluiten en optreden van de Unie. De besproken jurisprudentie heeft hierna laten zien dat in 2022 een nieuw beoordelingskader uiteen is gezet voor toepassing van het evenredigheidsbeginsel. Ook is uiteengezet hoe een Europese richtlijn is toegepast in

⁶⁴ Stijnen 2022. 'Damocles en de herijking van het evenredigheidsbeginsel', Gst. 2022/27.

⁶⁵ Kamerstukken II 1990/91, 21221, nr. 5. 55 e.v.

⁶⁶ ABRvS 9 mei 1996, ECLI:NL:RVS:1996:ZF2153, AB 1997/93, m.nt. F.A.M. Stroink.

⁶⁷ OECD 2001, Taxation and Electronic Commerce, p. 230.

⁶⁸ OECD 2001, Taxation and Electronic Commerce, p. 10.

een zaak aangaande een geschil in een zaak waar de omzetbelasting en het evenredigheidsbeginsel centraal stonden. Uit de behandelde jurisprudentie is verder onder meer gebleken dat bij evenredigheid inzake boetes de aard en ernst van de actie die leidde tot de boete van belang zijn en dat de wijze waarop de hoogte van de boete wordt bepaald ook een rol speelt. Uit literatuur aangaande het evenredigheidsbeginsel komen onder meer drie . Ook wordt benadrukt dat de willekeurstoets geen vooropstaande manier is van toetsing aangaande evenredigheid.

Om evenredigheid met betrekking tot de DAC7-richtlijn te testen, toets ik de richtlijn aan de hand van vier elementen die worden gebruikt bij beoordeling van evenredigheid. Deze vier elementen vormen het antwoord op de tweede deelvraag: *Hoe wordt het evenredigheidsbeginsel binnen de btw toegepast?* Allereerst speelt effectiviteit een rol bij bepaling van evenredigheid. Hierbij wordt gekeken naar geschiktheid van een maatregel. Ten tweede efficiëntie; de maatregel moet zowel de belastingplichtige als de Belastingdienst zo min mogelijk belasten. Hier kan ook worden gesproken van een noodzakelijkheidstoets. Als derde element hanteer ik in dit onderzoek de evenwichtigheidstoets. Hiermee wordt evenredigheid in enge zin bekeken; staan de voordelen van de maatregel in verhouding tot de nadelen. Tot slot wordt naar evenredigheid gekeken door middel van de neutraliteitstoets. Met deze laatste toets wordt discriminatie op het gebied van belastingen voorkomen. Dit omdat door de neutraliteitstoets belastingplichtigen in vergelijkbare situaties fiscaal ook vergelijkbaar behandeld moeten worden.⁶⁹ Nu het evenredigheidsbeginsel is behandeld, zal in het volgende hoofdstuk worden gekeken naar het evenredigheidsbeginsel ten behoeve van de DAC7-richtlijn en de administratieplicht.

⁶⁹ OECD 2001, Taxation and Electronic Commerce, p. 230.

4. Toetsing van het evenredigheidsbeginsel ten behoeve van de DAC7-richtlijn

4.1 Inleiding

De tweede deelvraag is beantwoord en de wijze waarop de evenredigheidstoets in dit hoofdstuk wordt toegepast is uiteengezet. Evenredigheid wordt met betrekking tot de administratieve verplichtingen die DAC7 met zich meebrengt en de daarmee beoogde verhoogde fiscale transparantie getoetst. Er zijn vier elementen waaruit de toetsing van evenredigheid in dit onderzoek plaatsvindt. Deze vier componenten zijn voortgekomen uit de wetsdefinitie, behandeling in jurisprudentie en uiteenzetting in de literatuur. Aanvankelijk zal geschiktheid getoetst worden in een subhoofdstuk. Daarna op eenzelfde wijze worden noodzakelijkheid, evenwichtigheid en neutraliteit getoetst. Als afsluiting wordt in de deelconclusie een antwoord gegeven op de laatste deelvraag: *‘Hoe staat het evenredigheidsbeginsel in verhouding tot de toename in fiscale transparantie, gepaard met verhoogde administratieve verplichtingen die de DAC7-richtlijn teweegbrengt?’* Na beantwoording van deze deelvraag komen in de conclusie de antwoorden op alle deelvragen samen om een antwoord te formuleren op de onderzoeksvraag.

4.2 Geschiktheid van de administratieplicht ter verhoging van fiscale transparantie

4.2.1 Een uiteenzetting van geschiktheid en effectiviteit

In een uitgewerkt toetsingskader van evenredigheid naar aanleiding van het arrest op 2 februari 2022 komt naar voren dat geschiktheid van een besluit bestaat uit een effectiviteitstoets en een coherentietoets.⁷⁰ Deze tweeledigheid vangt aan met het aanwezig moeten zijn van effectiviteit. Hiervoor moet een aannemelijk causaal verband tussen de maatregel en het beoogde doel bestaan. Ik wil hier nadruk leggen op de aannemelijkheid; er hoeft niet alvorens de maatregel in werking treedt vast te staan dat door middel van deze maatregel het doel ook daadwerkelijk bereikt wordt. Feenstra zet een stappenplan uiteen voor de beoordeling van geschiktheid waarin toetsing van effectiviteit ook uitgewerkt staat.⁷¹ Eerst moet helder zijn wat het doel van de ingevoerde maatregel is. Reeds is in deze scriptie naar voren gekomen dat een verhoogde fiscale transparantie beoogd wordt met de DAC7-richtlijn. Fiscale transparantie op zich is geen doelstelling, maar fiscale transparantie kan tot een juiste belastingheffing leiden door belastingontwijking en -ontduiking te minimaliseren.⁷² Naast het beoogde doel van de

⁷⁰ Afdeling bestuursrechtspraak van de Raad van State 2022, p. 2.

⁷¹ Feenstra 2022, NTB 2022/345, par 3.2.

⁷² Kamerbrief DAC7, 23 april 2024, p. 1.

maatregel, is tevens het beoogde gevolg van de maatregel relevant voor toetsing van effectiviteit. Tussen het beoogde gevolg en het beoogde doel is namelijk een aannemelijk causaal verband vereist. Opnieuw komt het begrip aannemelijkheid terug. Volgens A-G's Widdershoven en Wattel is het in de regel aannemelijk dat een causaal verband bestaat tussen beoogde doelen en gevolgen van een maatregel.⁷³

Naast de effectiviteitstoets die onderdeel uitmaakt van de geschiktheidstoets, is sprake van een coherentievereiste in het kader van geschiktheid. Dit coherentieprincipe houdt in dat het beoogde doel op een samenhangende en stelselmatige wijze wordt nagestreefd. Daarmee wordt voorkomen dat handhaving van een ingevoerde maatregel of genomen besluit onvoorspelbaarheid of onkenbaarheid teweeg kan brengen. Een exacte invulling van het coherentiebeginsel zal per casus kunnen verschillen, maar uit rechtspraak van het HvJ blijkt dat dit beginsel toeziet op het gehele beleid dat een lidstaat voert.⁷⁴ Dit impliceert dat niet enkel de nieuw ingevoerde maatregel aan het coherentiebeginsel moet worden getoetst om te beslissen of sprake is van geschiktheid en daarmee mogelijk evenredigheid of proportionaliteit. Ook moet worden gekeken of de lidstaat geen andere maatregelen heeft genomen die het beoogde doel van de nieuw ingevoerde maatregel ondermijnen of tegenstrijdig zijn aan dit doel. In dit onderzoek is met name gekozen voor verwoording van evenredigheid, maar proportionaliteit is een substituut en betekent in wezen hetzelfde. Op het moment dat sprake is van een beoogd gevolg dat een causaal verband heeft met het beoogde doel van een maatregel en handhaving van de maatregel op een samenhangende en stelselmatige wijze plaatsvindt, kan worden gesproken van een geschikte maatregel.

4.2.2 Kan worden gesproken van geschiktheid in het kader van de DAC7-richtlijn?

Voor dit onderzoek betekent dat aan de effectiviteitstoets wordt voldaan, in het geval aannemelijk is dat de administratieve verplichting die de DAC7-richtlijn met zich meebrengt zorgt voor een verhoogde fiscale transparantie inzake de verkopers die op digitale platforms opereren. Naast aannemelijkheid van het doel van de maatregel, moet ook het beoogde gevolg aannemelijk zijn. Eén van de gevolgen van de invoering van DAC7 is de administratieve verplichting voor kwalificerende platformexploitanten. Met deze aanvullende informatie kunnen Belastingautoriteiten beter toezicht houden op de transacties die op de digitale platformen plaatsvinden en eventuele btw-belastingplicht die daardoor wordt veroorzaakt. Gezien het feit dat de DAC7-richtlijn recent is ingevoerd, is de mate waarin het beoogde doel

⁷³ ABRvS 7 juli 2021, ECLI:NL:RVS:2021:1468, r.o. 8.2.3.

⁷⁴ Langer & Sauter, *SEW* 2018/55, p. 44.

en gevolg van de invoering alsmede het causale verband daartussen moeilijk vast te stellen. Gezien de eerdere passage waaruit blijkt dat van aannemelijkheid van deze drie onderdelen in de regel sprake is, kan dat mijns inziens ook aangaande de DAC7-richtlijn gesteld worden. Uit de invoering van de DAC7-richtlijn komen naar mijn mening ook niet direct elementen naar voren waaruit het ontbreken van samenhang en systematiek ontbreken. De administratieve verplichtingen zijn hetzelfde voor de kwalificerende platformexploitanten, waardoor geen onderscheid wordt gemaakt in handhaving van de maatregel. Aan de geschiktheidstoets inzake DAC7 wordt naar mijn mening derhalve voldaan.

4.3 Noodzaak van de ingevoerde administratieplicht via DAC7

4.3.1 Een uiteenzetting van noodzakelijkheid

Een tweede vereiste naast geschiktheid om van een evenredige maatregel te kunnen spreken is noodzakelijkheid. De noodzakelijkheidstoets houdt in dat bij invoering van een maatregel moet worden gekozen voor de optie met een zo klein mogelijk nadelige impact.⁷⁵ Het noodzakelijkheidsbeginsel houdt in dat niet kan worden volstaan met een minder ingrijpend middel dan de gekozen maatregel om het legitieme doel te bereiken.⁷⁶ Een gewezen arrest dat toeziet op herstelsancties ondersteunt deze interpretatie van het noodzakelijkheidsbeginsel.⁷⁷ Om tot een onderbouwde conclusie te komen dat de invoering van DAC7 aan het noodzakelijkheidsvereiste voldoet lijken daartoe alle mogelijke alternatieven moeten worden afgewogen. In de praktijk betekent enkel het feit dat er een minder belastende maatregel beschikbaar kan zijn, niet dat een toegepaste maatregel niet noodzakelijk is. Om aan het noodzakelijkheidsvereiste te voldoen, moet ook worden aangetoond dat deze minder belastende maatregel net zo doeltreffend als de toegepaste maatregel.^{78 79} Feenstra zet een kader uiteen voor beoordeling van noodzakelijkheid waarin zeven vragen gesteld worden om tot de conclusie te komen of wel of niet aan het noodzakelijkheidsvereiste wordt voldaan.⁸⁰ Ik acht niet elke vraag van een even groot belang, en licht derhalve slechts twee vragen uit dit kader uit in het licht van toepassing van het noodzakelijkheids criterium in dit onderzoek. Feenstra vangt aan met de vraag welke andere mogelijke maatregelen van toegepast kunnen worden om eenzelfde doel te bereiken. Later sluit Feenstra af met de vraag welk van deze mogelijke maatregelen het minst ingrijpend is, maar waarmee het beoogde doel onveranderlijk kan

⁷⁵ HvJ EG, 19-09-2000, nr. C-177/99, nr. C-181/99, (Ampafrance en Sanofi) r.o. 61.

⁷⁶ Feenstra 2022, par 3.3.

⁷⁷ ABRvS 7 juli 2021, ECLI:NL:RVS:2021:1468, r.o. 8.2.3.

⁷⁸ HvJ 22 januari 2013, nr. C-283/11, (Sky Österreich), r.o. 54 t/m 57.

⁷⁹ HvJ 17 oktober 2013, zaak C-291/12, (Schwarz), r.o. 46 t/m 63.

⁸⁰ Feenstra 2022, NTB 2022/345, par 3.3.

worden bereikt. Hierbij sluit Feenstra aan bij de toetsing van het noodzakelijkheidsbeginsel welke eerder in deze paragraaf uit Europese jurisprudentie bleek.

4.3.2 Kan worden gesproken van noodzakelijkheid in het kader van de DAC7-richtlijn?

Waar ik in het voorgaande hoofdstuk relatief stellig concludeerde dat de administratieplicht een geschikte maatregel was om verhoogde fiscale transparantie te bewerkstelligen, geldt een terughoudendere stellingname inzake het noodzakelijkheidsbeginsel. Gezien het feit dat uit jurisprudentie en een conclusie van A-G's bleek dat in de regel aan het geschiktheidsvereiste wordt voldaan ligt het standpunt dat in dit onderzoek ook aan de vereiste wordt voldaan voor de hand. Ten behoeve van het noodzakelijkheidsbeginsel ben ik niet op bevestigende literatuur gestuit. Merkx, Janssen en Leenders doen enkele aanbevelingen op de DAC7-richtlijn zoals deze is ingevoerd.⁸¹ Deze aanbevelingen bevatten mogelijkheden om automatische uitwisseling van informatie die middels de administratieve verplichting moeten worden verstrekt efficiënter te laten verlopen.⁸² Daarbij is het feit dat de DAC7-richtlijn nog relatief nieuw is mijns inziens een indicator dat mogelijke alternatieven zoals Merkx, Janssen en Leenders deze aandragen wel bestaan, maar nog niet uitgewerkt zijn. Toegenomen digitalisatie van de economie kan hebben bijgedragen aan urgentie van invoering van de DAC7-richtlijn, waardoor enige sprake van noodzaak lijkt te zijn. Voor te stellen valt dat in de toekomst maatregelen worden geïntroduceerd die eenzelfde doel dienen als de DAC7-richtlijn en minder ingrijpend zijn.

4.4 Evenwichtigheid tussen de administratieplicht en verhoogde fiscale transparantie

4.4.1 Behandeling van evenwichtigheid voor vaststelling van evenredigheid

Voor de beoordeling van de evenwichtigheidstoets wordt ook gesproken van een toets op evenredigheid in strikte zin; evenredigheid *stricto sensu*.⁸³ De evenwichtigheidstoets toont enige overlap met het noodzakelijkheidsbeginsel en ziet op de omvang van de maatregel ten behoeve van het te dienen doel.⁸⁴ Het onderscheid tussen het noodzakelijkheidsbeginsel en het evenwichtigheidsbeginsel zit hem in het volgende: bij beoordeling van noodzakelijkheid wordt gekeken naar de vraag of kan worden volstaan met een minder ingrijpende maatregel. Bij beoordeling van het evenwichtigheidsbeginsel gaat het om de vraag of de geschikte en noodzakelijke maatregel in een onderhavig geval niet onredelijk bezwarend is.⁸⁵ Voor toetsing

⁸¹ Merkx, Janssen en Leenders, 2022, par. 5.

⁸² Merkx, Janssen en Leenders, 2022, par. 5.1.

⁸³ Van Gerven, 1999, p. 37 & 38.

⁸⁴ Feenstra 2022, par. 3.4.

⁸⁵ ABRvS 2 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285, noot M. van Zanten, r.o. 7.7.

van het beginsel in het kader van DAC7 impliceert dit dat de administratieve verplichting die de platformexploitanten toekomt niet onredelijk bezwaart.

4.4.2 Enige jurisprudentie aangaande belastingadministratie en evenwichtigheid

Een onderwerp dat in het voorgaande hoofdstuk minder aandacht heeft gekregen dan de uiteenzetting van de evenredigheidstoets is het voeren van een belastingadministratie. Gezien het feit dat de administratieplicht een belangrijke rol speelt in de DAC7-richtlijn en haar implicaties, wordt ook inzake dit onderwerp enige jurisprudentie aangehaald. Een Italiaanse zaak uit 2016 behandelt een casus waarin belastingadministratie een belangrijke rol speelde.⁸⁶ Onder meer het recht op aftrek komt aan bod en daarbij wordt het Ecotrade-arrest aangehaald.⁸⁷ In het Ecotrade-arrest komt het rechtszekerheidsbeginsel aan bod, waaruit voortvloeit dat de fiscale situatie van een belastingplichtige, belastingadministratie daarbij inbegrepen, gedurende een onbepaalde termijn niet onbekend mag zijn.⁸⁸ Uit het Atone-arrest wordt duidelijk dat het is toegestaan om een termijn in te stellen waarbinnen je je recht op aftrek kunt uitoefenen. Voorwaarde hiervoor is dat rekening moet worden gehouden met de principes van gelijkwaardigheid en doeltreffendheid. Het feit dat de belastingdienst een langere termijn heeft om onbetaalde btw terug te vorderen dan de belastingplichtige heeft om zijn recht op aftrek te gebruiken, schendt deze principes niet. Verder komt naar voren dat het niet is toegestaan om een belastingplichtige het recht op aftrek te laten vervallen in het geval van de verleggingsregeling als gevolg van het niet naleven van administratieve verplichtingen.⁸⁹

Voor toepassing van deze kennis inzake dit onderzoek is met name de vaststelling dat een belastingadministratie niet voor een onbepaalde termijn onbekend mag zijn interessant. Hieruit kan een standpunt worden gevormd dat enige informatie die door de invoering van DAC7 moet worden verstrekt reeds in de administratie van belastingplichtigen is opgenomen. Anderzijds kan per lidstaat verschillen welke informatie geacht wordt opgenomen te worden, waardoor verschillen kunnen ontstaan in de bezwaring die per lidstaat gevoeld wordt. Om hier een concreet antwoord op te kunnen vormen, wordt de omvang van dit onderzoek overtroffen. Desondanks concludeer ik met enige mate van voorzichtigheid toch dat aan de evenwichtigheidsvereiste wordt voldaan. In overweging nemende dat de administratieve verplichting ten laste komt van de digitale platformexploitanten en ik verwacht dat deze

⁸⁶ HvJ EU 28 juli 2016, nr. C-332/15 (Astone).

⁸⁷ HvJ EU 8 mei 2008, nr. C95/07 (Ecotrade).

⁸⁸ HvJ EU 28 juli 2016, nr. C-332/15 (Astone) r.o. 33.

⁸⁹ HvJ EU 28 juli 2016, nr. C-332/15 (Astone) r.o. 34.

doorgaans van grotere omvang zijn dan de achterliggende verkopers een daarmee over meer middelen en kennis beschikken.

4.5 Neutraliteit inzake de invoering van de DAC7-richtlijn

4.5.1 Algemene interpretatie van het neutraliteitsbeginsel

Het neutraliteitsbeginsel is kort aan bod gekomen in hoofdstuk 3.4.3 van dit onderzoek. Voor de toetsing van dit beginsel sluit ik aan bij de definitie die uit het *Ottawa Taxation Framework* blijkt. Hierin staat dat belastingheffing neutraal en eerlijk van aard moet zijn tussen elektronische handel (hierna: e-commerce) en conventionele handel.⁹⁰ Zakelijke beslissingen moeten worden gevormd door economische motieven in plaats van fiscale overwegingen. Belastingplichtigen die zich in vergelijkbare situaties bevinden moeten op een vergelijkbare manier aan belastingheffing zijn onderworpen. Uit een parlementair stuk inzake het verlaagde btw-tarief op geneesmiddelen blijkt een vergelijkbare invulling van dit begrip.⁹¹ Hier wordt het neutraliteitsbeginsel toegepast op twee vergelijkbare geneesmiddelen, waaronder een niet-geregistreerd als een geregistreerd geneesmiddel. Op deze twee soorten geneesmiddelen dient hetzelfde tarief te worden toegepast, op basis van het neutraliteitsbeginsel. Als dit niet wordt gedaan bestaat er een verschillende fiscale behandeling, waardoor een geneesmiddel dat in wezen hetzelfde is, minder of juist meer aantrekkelijk wordt door de btw die daarmee gepaard gaat.

4.5.2 Het neutraliteitsvereiste in het kader van de administratieplicht en fiscale transparantie

Toepassing van het neutraliteitsbeginsel ten behoeve van de DAC7-richtlijn zou betekenen dat invoering van de richtlijn niet tot gevolg mag hebben dat vergelijkbare leveringen of diensten anders worden gezien door fiscale implicaties. Concreet betekent dit dat leveringen van goederen via platformen door DAC7 niet anders betrokken mogen worden in belastingheffing dan vergelijkbare goederen die niet via platformen worden aangeboden door de invoering van de DAC7-richtlijn. Mijns inziens draagt de invoeren dan de DAC7-richtlijn bij aan naleving van het neutraliteitsbeginsel in belastingheffing. De mogelijkheid om producten op een digitaal platform aan te bieden en daardoor de kans om onder de radar te blijven bij de belastingdienst wordt namelijk ingeperkt door de administratieplicht. Opnieuw benadruk ik hier dat gezien het vroege stadium waarin DAC7 zich bevindt, enkel gespeculeerd kan worden over de effecten en

⁹⁰ OECD 2001, *Taxation and Electronic Commerce*, p. 10.

⁹¹ *Kamerstukken II 2017/18, NV, 34785, nr. 6.*

daadwerkelijke uitkomst van de richtlijn. Het neutraliteitsvereiste zal mijns inziens een voldoende toetsing van het evenredigheidsbeginsel niet in de weg staan.

4.6 Deelconclusie

De toetsing van het evenredigheidsbeginsel is in dit hoofdstuk aan bod gekomen door middel van vier elementen die toetsing van evenredigheid invulling geven. Aanvangend is de geschiktheidstoets aan bod gekomen, welke op zijn beurt bestaat uit een effectiviteitstoets en een coherentietoets. Om te spreken van genoeg effectiviteit moet een aannemelijk causaal verband bestaan tussen administratieplicht en de daarmee beoogde verhoogde fiscale transparantie. Ik zie geen punten om te veronderstellen waarom daar in het geval van de DAC7-richtlijn geen sprake van is. Ook is de administratieve verplichting die de DAC7-richtlijn teweegbrengt is mijns inziens voldoende samenhangend en stelselmatig, waardoor aan de geschiktheidsvereiste wordt voldaan. Het tweede element betreft het noodzakelijkheidsbeginsel. Om stellig te beweren dat ook aan dit beginsel wordt voldaan, moet de mogelijkheid op een minder ingrijpende mogelijkheid niet bestaan. Mede gezien het vroege stadium na implementatie van de DAC7-richtlijn kan aangaande dit beginsel enige twijfel ontstaan over voldoening aan de evenredigheidsvereiste. De evenwichtigheidstoets zie ik eerder als voldaan dan het noodzakelijkheidsvereiste. Tot slot het vierde element: het neutraliteitsbeginsel. Aan dit vereiste lijkt de DAC7-richtlijn bij te dragen. Derhalve ben ik van mening dat de neutraliteitstoets voldoening aan het evenredigheidsbeginsel niet in de weg staat.

5. Conclusie

5.1 Inhoud en doelen van de DAC7-richtlijn en het evenredigheidsbeginsel

In dit slothoofdstuk komen de antwoorden op de deelvragen nogmaals aan bod en wordt een antwoord geformuleerd op de onderzoeksvraag. Aanvangend wordt een herhaling van de inhoud en doelen van de DAC7-richtlijn gegeven. Deze wordt opgevolgd door de in dit onderzoek gehanteerde definitie van het evenredigheidsbeginsel en toetsing van de DAC7-richtlijn aan dit beginsel. Ik sluit af met enkele tekortkomingen aan dit onderzoek en aanbevelingen voor mogelijk vervolgonderzoek.

In het tweede hoofdstuk is de DAC7-richtlijn behandeld. Hierin stond de volgende deelvraag centraal: *‘Wat houdt de DAC7-richtlijn in en welke maatregelen zijn voorafgaand aan de totstandkoming van de DAC7-richtlijn genomen inzake optimalisatie van fiscale transparantie?’* De DAC7-richtlijn is de zesde wijziging op de eerste DAC-richtlijn, welke toeziet op administratieve samenwerking tussen de lidstaten van de Europese Unie.⁹² Voorafgaand aan de invoering van de DAC7-richtlijn, zijn de OESO-modelregels gepubliceerd. Hieruit blijkt dat informatie over verkopers en aanbieders op digitale platformen aan betrokken belastingautoriteiten moet worden gerapporteerd. Mede gebaseerd op de modelregels van de OESO, heeft de Europese Unie de DAC7-richtlijn opgesteld. DAC7 ziet specifiek toe op digitale platformexploitanten. Wegens digitalisering van de economie is de afgelopen jaren behoefte ontstaan voor regels omtrent fiscale behandeling van verkopen die geschieden via digitale platformen. Vooropgesteld houdt de DAC7-richtlijn meer in dan enkel de administratieverplichting voor exploitanten van digitale platformexploitanten. Voor dit onderzoek is die administratieverplichting echter een relevant element. Een overzicht van de te verstrekken gegevens is te vinden in Bijlage A van dit onderzoek. Een van de beoogde doelen van deze administratieplicht is verhoogde transparantie, welke kan leiden tot minder belastingfraude.⁹³

Naast de DAC7-richtlijn is het evenredigheidsbeginsel een belangrijke component in dit onderzoek. Derhalve is dit beginsel, ook wel het proportionaliteitsbeginsel genoemd, uiteengezet aan de hand van Europese wetgeving, jurisprudentie en literatuur. De tweede deelvraag is: *‘Hoe wordt het evenredigheidsbeginsel binnen de btw toegepast?’* Hierbij heb ik vier elementen binnen het evenredigheidsbeginsel onderscheiden. Drie onderdelen van het beginsel komen onder andere naar voren in een toetsingskader dat naar aanleiding van een zaak

⁹² 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.

⁹³ Kamerbrief 2024-00000230394.

in 2022 is opgesteld.⁹⁴ Dat betekent niet dat dit toetsingskader voorheen niet bestond, maar belangrijk is dat het willekeursprincipe sindsdien naar de achtergrond is verdwenen. Het eerste element dat aan bod is gekomen is de geschiktheidsstoets, welke op zijn beurt bestaat uit een efficiëntie- en coherentietoets. Wanneer sprake is van een beoogd gevolg dat een causaal verband heeft met het beoogde doel van een maatregel en handhaving van de maatregel op een samenhangende en stelselmatige wijze plaatsvindt, kan worden gesproken van een geschikte maatregel. Een tweede onderdeel waaruit het evenredigheidsbeginsel in uiteen wordt gezet in dit onderzoek is het noodzakelijkheidsbeginsel. Het noodzakelijkheidsbeginsel houdt in dat niet kan worden volstaan met een minder ingrijpend middel dan de gekozen maatregel om het legitieme doel te bereiken.⁹⁵ Het derde component dat ik hanteer voor definiëring van evenredigheid is evenredigheid in strikte zin; evenredigheid *stricto sensu*.⁹⁶ Ook wel het evenwichtigheidsbeginsel genoemd. Hier gaat het om de vraag of de geschikte en noodzakelijke maatregel in een niet onredelijk bezwarend is.⁹⁷ Het vierde aspect van het in dit onderzoek toegepaste evenredigheidsdefinitie is het neutraliteitsprincipe. Dit betekent dat vergelijkbare situaties op een vergelijkbare manier aan belastingheffing moeten worden onderworpen.

5.2 Staat de administratieplicht van DAC7 in verhouding tot toegenomen fiscale transparantie?

In de laatste deelvraag worden de vier elementen in de context van de DAC7-richtlijn geplaatst. Deze vraag luidt derhalve: *‘Hoe vindt het evenredigheidsbeginsel toepassing met betrekking tot de toename in fiscale transparantie, gepaard met verhoogde administratieve verplichtingen die de DAC7-richtlijn teweegbrengt?’* Inzake het geschiktheidsvereiste betekent dit dat aannemelijk moet zijn dat de administratieve verplichting die de DAC7-richtlijn met zich meebrengt zorgt voor een verhoogde fiscale transparantie inzake de verkopers die op digitale platforms opereren. Daarbij dient verhoogde transparantie op samenhangende en stelselmatige wijze te worden nagestreefd. Voor wat betreft noodzakelijkheid dient de rapportageverplichting de minst ingrijpende maatregel te zijn geweest om ervoor te zorgen dat verkopers op digitale platformen juist worden belast. Uit het evenwichtigheidsbeginsel volgt dat de rapportageplicht niet onredelijk bezwarend mag en zijn. Toepassing van het neutraliteitsbeginsel ten behoeve van de DAC7-richtlijn zou betekenen dat invoering van de richtlijn niet tot gevolg mag hebben dat vergelijkbare leveringen of diensten fiscaal anders worden behandeld.

⁹⁴ ABRvS 02 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285, m.nt. M. van Zanten, par. 7.7.

⁹⁵ Feenstra 2022, par 3.3.

⁹⁶ Van Gerven, 1999, p. 37 & 38.

⁹⁷ ABRvS 2 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285, noot M. van Zanten, r.o. 7.7.

Na uiteenzetting van de DAC7-richtlijn en het evenredigheidsbeginsel en plaatsing van het beginsel in de context van de richtlijn, wordt de onderzoeksvraag beantwoord: *‘In hoeverre zijn de toegenomen administratieve verplichtingen door de DAC7-richtlijn proportioneel met betrekking tot de verhoogde fiscale transparantie die de DAC7-richtlijn teweegbrengt?’* Niet van elk aspect waar evenredigheid in het kader van dit onderzoek uit opgebouwd is kan ik volmondig beweren dat de administratieve verplichtingen van de DAC7-richtlijn in verhouding staan tot de verhoogde fiscale transparantie, maar op drie van de vier door mij uiteengezette facetten mijns inziens wel. Geschiktheid is daar één van. Volgens A-G’s Widdershoven en Wattel is het in de regel aannemelijk dat een causaal verband bestaat tussen beoogde doelen en gevolgen van een maatregel.⁹⁸ Onder meer hierdoor kom ik tot de conclusie dat ook in het kader van de rapportgeverlichting sprake is van geschiktheid. Noodzakelijkheid is het onderdeel waar ik minder stellig van beweer dat aan voldaan wordt. De bewering dat geen enkel ander middel minder ingrijpend kan zijn, vind ik een verregaande eis. Ten derde bestaat evenredigheid uit een evenwichtigheidsprincipe. Hierbij neem ik in overweging dat de administratieve verplichting ten laste komt van de digitale platformexploitanten en ik verwacht dat deze doorgaans van grotere omvang zijn dan de achterliggende verkopers. Daardoor kunnen de exploitanten beschikking over middelen en kennis om aan de rapportageplicht te kunnen voldoen. Met enige voorzichtigheid stel ik derhalve dat aan het evenwichtigheidsbeginsel is voldaan inzake de DAC7-richtlijn. Tot slot het vierde element: het neutraliteitsprincipe. Aan dit principe wordt naar mijn mening voldaan. De DAC7-richtlijn lijkt te bewerkstelligen dat belastingautoriteiten beter in staat zijn vergelijkbare transacties ook vergelijkbaar te belasten.

5.3 Enkele tekortkomingen en aanbevelingen

Ter afsluiting van dit onderzoek wil ik enkele punten aanhalen, waarop mijns inziens verbeterd en uitgebreid kan worden. Reeds is naar voren gekomen dat het eerste jaar waarover de rapportageverplichting die de DAC7-richtlijn teweeg brengt 2023 is. Daarmee is 2024 het eerste jaar waarin digitale platformexploitanten daadwerkelijk bepaalde gegevens van de gebruikers van hun platformen moeten rapporteren. Gezien dit vroege stadium is een analyse van onder meer effectiviteit van de rapportageverplichting in de praktijk nog moeilijk te beoordelen. Waarschijnlijk kan een eenzelfde onderzoek over enkele jaren meer duidelijkheid geven over hoe de DAC7-richtlijn het in de praktijk doet. Daarbij is tevens te veronderstellen dat enkele

⁹⁸ ABRvS 7 juli 2021, ECLI:NL:RVS:2021:1468, r.o. 8.2.3.

wijzigingen die na implementatie van de richtlijn gewenst blijken te zijn, wellicht verwerkt zijn, waardoor het doel van de richtlijn gericht kan worden bewerkstelligd.

Gezien het tijdsbestek en het gestelde limiet op de omvang van dit onderzoek zijn enige zaken vanzelfsprekend achterwege gebleven. Hierbij denk ik aan een verder uitgewerkte definitie van het evenredigheidsbeginsel door te toetsen op meer facetten van dit beginsel die in Europese stukken worden aangestipt. Hiermee wil ik niet spreken van doorslaggevende elementen voor het evenredigheidsbeginsel, maar enkel een bredere toepassing van het evenredigheidsbegrip, waardoor een completer beeld van toepassing kan worden gegeven.

Een onderzoek van Merkx, Janssen en Leenders is een mooi voorbeeld van vervolgonderzoek dat ik van waarde acht voor de toekomst van de DAC7-richtlijn.⁹⁹ Hierin worden enkele beleidsopties en verbeteringen aangedragen ten behoeve van de administratieverplichting van de DAC7-richtlijn. Opnieuw benadruk ik hier het feit dat naarmate meer tijd is verstreken sinds de invoering van DAC7, meer informatie bekend zal zijn over de uitwerking van de richtlijn in de praktijk. Hierdoor kan onderzoek worden gebaseerd op data waaruit de echte implicaties van de richtlijn blijken en niet enkel verwachte gevolgen een uitgangspunt vormen voor onderzoek. Nu gedurende 2024 verlengde deadlines voor het aanleveren van gegevens naar aanleiding van de DAC7 -rapportageverplichting zijn verstreken, kunnen we uitkijken naar de komende jaren waarin de implicaties van DAC7 duidelijker zullen worden.

⁹⁹ Merkx, Janssen & Leenders 2022, p. 18.

Literatuurlijst

Wetgeving

Artikel 3:4 lid 2 Algemene wet bestuursrecht.

Artikel 5 lid 4 Verdrag betreffende de Europese Unie

Nederlandse jurisprudentie

HR 13 november 2015, ECLI:NL:HR:2015:2168.

HR 17 april 2020, ECLI:NL:HR:2020:698.

ABRvS 7 juli 2021, ECLI:NL:RVS:2021:1468, r.o. 8.2.3.

ABRvS 2 februari 2022, ECLI:NL:RVS:2022:285, noot M. van Zanten, r.o. 7.7.

Europese jurisprudentie

HvJ EU 13 november 1990, nr. C-331/88 (Fedesa) e.a., Jur. 1990, blz. I-4023. r.o. 14 t/m 16.

ABRvS 9 mei 1996, ECLI:NL:RVS:1996:ZF2153, AB 1997/93, m.nt. F.A.M. Stroink.

HvJ EG 29 mei 1997, ECLI:EU:C:1997:263, paragraaf 36.

HvJ EG, 19 september 2000, nr. C-177/99, nr. C-181/99, (Ampafrance en Sanofi) r.o. 61.

HvJ EU 8 mei 2008, nr. C95/07 (Ecotrade).

HvJ 19 juli 2012, nr C-263/11 (Redlihs) r.o. 47 & 55.

HvJ 22 januari 2013, nr. C-283/11, (Sky Österreich), r.o. 54 t/m 57.

HvJ 17 oktober 2013, zaak C-291/12, (Schwarz), r.o. 46 t/m 63.

HvJ EU 28 juli 2016, nr. C-332/15 (Astone) r.o. 33 & 34.

HvJ EU 15 april 2021, ECLI:EU:C:2021:287.

Literatuur

Bomer 2012

A. Bomer 2012, 'De doorwerking van algemene rechtsbeginselen in de BTW : als uitgelegd door het Hof van Justitie EU'.

Van Ettekoven, Van Altena, Simons, Schueler & Boeree 2022

B.J. van Ettekoven, C.H.M. van Altena, T.G.M. Simons, B.J. Schueler & J.C. Boeree 2022, 'Evenredigheid. Een nieuw en gedifferentieerd kader voor het toetsen van besluiten met beleidsruimte aan het evenredigheidsbeginsel van artikel 3:4 lid 2 Awb.', AB 2022/120, p. 2.

Feenstra, NTB 2022/345

M. Feenstra, 14-11-2022, ‘*De toets aan het evenredigheidsbeginsel bij bestuurlijke maatregelen en herstelsancties*’, NTB 2022/345, par. 3.3.

Van Gerven 1999

W. van Gerven 1999, ‘*The effect of proportionality on the action of Member States of the European Community: national viewpoints from continental Europe*, in E. Ellis, *The principle of proportionality in the laws of Europe*’, Hart Publishing Oxford, 1999, p. 37 & 38.

Lenaerts & Van Nuffel 1999

K. Lenaerts & P. Van Nuffel 1999, *Europees recht in hoofdlijnen*, p. 159 en 160.

Langer & Sauter, SEW 2018/55.

Langer & Sauter 2018, ‘*Het coherentievereiste in het Unierecht*’ SEW 2018/55, p. 44.

Merckx, Janssen & Leenders, MBB 2022/45

M.M.W.D Merckx, A.D.M. Janssen, & M. Leenders, ‘*Platforms, een nuttige bron van informatie onder DAC7 en de Btw-richtlijn – een voorstel voor meer afstemming en efficiëntie.*’ MBB 2022/45, par. 4.3.

OECD 2001

OECD 2001, *Taxation and Electronic Commerce* ‘Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions’, p. 230.

Perdaems 2015

Mr. A.J.C. (Angelique) Perdaems, ‘Niet nakomen informatieverplichting verschoonbaar?’ *taxlive.nl* 14 december 2015.

Persiani 2023

A. Persiani, ‘*DAC7: Some Thoughts on the Different Roles of Platform Operators and the Appropriate Definition of the Scope of Reporting Obligations.*’ *EC Tax Review* - Volume 32, Issue 4 (2023) pp. 163 – 171.

de Poorter 1998

J.C.A. de Poorter, '*Besluit; beschikking; aanvraag; beleidsregel*' T&C Awb, commentaar op art. 1:3 Awb, par. 2.a.

Redactie Vakstudie Nieuws

Redactie Vakstudie Nieuws, '*EUROPEES RECHT Uitlegging in geval van persoonlijke betrekkingen tussen verstrekker en ontvanger van diensten*', V-N 1998/6.27.

Redactie Vakstudie Nieuws

Redactie Vakstudie Nieuws, '*Poolse sanctie bij onjuiste BTW-kwalificatie in strijd met Unierecht*', V-N 2021/25.5.

Schuver-Bravenboer 2009

M. Schuver-Bravenboer, '*Geschiktheid en noodzakelijkheid*', Fiscaal overgangsbeleid (FM nr. 131) 2009/8.3, p. 1.

Stevens & Van Wamelen 2021

Stan A. Stevens, J.T. van Wamelen, '*The DAC7 Proposal and Reporting Obligation for Online Platforms*', EC Tax Review - Volume 30, Issue 1 (2021) pp. 24 – 30.

Stijnen 2022

R. Stijnen, '*Damocles en de herijking van het evenredigheidsbeginsel*', Gst. 2022/27.

Tridimas 2006

T. Tridimas, '*The General Principles of EU Law*', Oxford University Press 2006, p. 139 t/m 141.

Verbeek 2009

M. Verbeek, '*Begrip last onder bestuursdwang*', T&C Awb, commentaar op art. 5:21 Awb, par 2.

Europese publicaties

Richtlijn 77/799/EEG

Richtlijn 77/799/EEG betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en heffingen op verzekeringspremies.

Richtlijn 2021/514/EU

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 104 van 25.3.2021, p. 1–26.

Richtlijn 2011/16/EU

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. Administratieve samenwerkingsrichtlijn.

OECD 2001, Taxation and Electronic Commerce.

OECD 2001, Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions, p. 10.

OECD 2020

OESO (2020), OESO-modelregels, *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy* - Published 3 July 2020.

OECD 2021

OESO (2021), DPI MCAA, *Model Reporting Rules for Digital Platforms: International Exchange Framework and Optional Module for Sale of Goods* - Published 22 June 2021.

Kamerstukken

Kamerstukken II 1990/91, 21221, nr. 5, p. 58.

Kamerstukken II 1990/91, 21221, nr. 5. 55 e.v.

Kamerstukken II 2017/18, NV, 34785, nr. 6.

Kamerbrief DAC7, 23 april 2024, p. 1.

Bijlage A¹⁰⁰

Te verstrekken gegevens onder de administratieverplichting van de DAC7-richtlijn

Voor- en achternaam (natuurlijk persoon)

Wettelijke benaming (entiteit)

Hoofdadres

TIN of bij gebreke daarvan, de geboorteplaats van een verkoper die een natuurlijk persoon is

Btw-identificatienummer

Geboortedatum (natuurlijk persoon)

Bedrijfsregistratienummer

Lidstaat waar een vaste inrichting is gelegen

Adres van elke Eigendomslijst (ingeval van verhuur van onroerend goed)

Kadasternummer of equivalent daarvan

Identificatiecode van de financiële rekening

Naam houder van de financiële rekening (indien verschillend van de naam van de te Rapporteren Verkoper)

Iedere lidstaat waarin de te Rapporteren Verkoper ingezetene is

Totale tegenprestatie (betaald of gecrediteerd)

Honoraria, commissielonen en belastingen

Het aantal dagen dat elke Eigendomslijst werd verhuurd en het type van elke Eigendomslijst (onroerend goed)

¹⁰⁰ Merkx, Janssen & Leenders 2022, par. 4.4.