

**This item is the archived peer-reviewed author-version of:**

Lokalisatie op grond van werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie (art. 59bis) : een bijzonder aanvullend correctiemechanisme binnen de btw

**Reference:**

Peeters Bart, Kizilkilic A.- Lokalisatie op grond van werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie (art. 59bis) : een bijzonder aanvullend correctiemechanisme binnen de btw

Tijdschrift voor fiscaal recht - ISSN 2031-8219 - (2022), p. 80-90

To cite this reference: <https://hdl.handle.net/10067/2041400151162165141>

# Lokalisatie op grond van werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie (art. 59bis): een bijzonder aanvullend correctiemechanisme binnen de btw

Europees belastingrecht

*BTW*

Plaats van de dienst - Voorkomen van dubbele heffing of niet-heffing van belasting - Dienst van roaming voor telecom

Lieu de la prestation de services - Prévention de la double imposition ou de la non-imposition - Service d'itinérance en matière de télécommunications (roaming)

## Lokalisatie op grond van werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie (art. 59bis): een bijzonder aanvullend correctiemechanisme binnen de btw

---

In het arrest *SK Telecom Co. Ltd.* van 15 april 2021 spreekt het Europees Hof van Justitie zich uit over artikel 59bis btw-richtlijn. Deze bepaling voorziet een correctiemechanisme op de reguliere lokalisatieregels in de btw om dubbele (niet-)belasting of concurrentievervalsing inzake btw te vermijden. Enerzijds kunnen lidstaten aldus bepaalde diensten die volgens de normale lokalisatieregels op hun grondgebied worden gelokaliseerd, alsnog aanmerken als buiten de Gemeenschap gelegen. Anderzijds kunnen ze diensten op hun grondgebied lokaliseren, die volgens de gebruikelijke regels buiten de Gemeenschap zouden worden gelokaliseerd. De toepassing van deze bepaling hangt volgens het Hof niet af van de belastingregeling waaraan diensten in een betrokken derde land worden onderworpen. Dat een dienst, op grond van nationale voorschriften van een derde land, aldaar onderworpen is aan belasting, belet een EU-lidstaat niet om, in toepassing van artikel 59bis Europese btw-richtlijn, deze dienst alsnog aan btw te onderwerpen indien het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie ervan op zijn grondgebied geschieden.

### I. Feiten

1. SK Telecom Co. Ltd. is gevestigd in Zuid-Korea. In 2011 levert ze mobiele telefoniediensten aan Zuid-Koreaanse klanten, ook wanneer deze tijdelijk in Oostenrijk verblijven. Hiertoe sluit ze een overeenkomst met een Oostenrijkse netwerkexploitant, die tegen betaling zijn netwerk aan SK Telecom ter beschikking stelt. Deze overeenkomst wordt in Oostenrijk belast met Oostenrijkse btw.<sup>1</sup>

SK Telecom rekent haar klanten vervolgens roamingkosten aan voor het gebruik van het Oostenrijkse netwerk, maar heft hierop geen bijkomende Oostenrijkse btw. Daarnaast verzoekt ze de Oostenrijkse belastingdienst om teruggave van de door haar betaalde input-btw, wat evenwel wordt geweigerd. Volgens de Oostenrijkse fiscus moet over de door SK Telecom geleverde roamingdiensten immers Oostenrijkse btw worden geheven. Hiervoor baseert de fiscus zich op de “Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung bei Telekommunikationsdiensten sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen”, een Oostenrijks lokalisatiebesluit.<sup>2</sup> Niettegenstaande de roamingdiensten

worden geleverd door een onderneming gevestigd buiten de EU aan buiten de EU gevestigde particuliere klanten<sup>3</sup>, lokaliseert dit besluit deze diensten alsnog in Oostenrijk. De roamingdiensten zijn immers niet onderworpen aan een belasting die vergelijkbaar is met Oostenrijkse btw.

Na afwijzing van haar administratief bezwaar beroept SK Telecom zich er bij het Bundesfinanzgericht op dat de roamingdiensten in Zuid-Korea wel worden belast tegen een tarief van 10%, wat aldus een met de btw vergelijkbare belasting uitmaakt. Het Bundesfinanzgericht wijst het beroep toe, maar om andere redenen. Volgens deze rechtbank volgt uit artikelen 59*bis* en (oud) 59*ter* btw-richtlijn dat de bijzondere verleggingsregeling slechts kan worden toegepast voor telecommunicatiediensten verricht aan binnen de Gemeenschap gevestigde niet-belastingplichtigen. De Oostenrijkse regeling zou de btw-richtlijn schenden en bijgevolg niet kunnen worden toegepast.

Deze beslissing wordt evenwel op haar beurt vernietigd door het Oostenrijkse Verwaltungsgerichtshof, de hoogste bestuursrechter. Het Bundesfinanzgericht zou ten onrechte geen onderscheid maken tussen artikel 59*bis* en het (oude) artikel 59*ter* btw-richtlijn. Waar dit laatste artikel inderdaad slechts gold voor diensten aan binnen de Gemeenschap gevestigde niet-belastingplichtigen, is artikel 59*bis* btw-richtlijn ruimer. Het bevat immers een mogelijkheid voor de lidstaten om te lokaliseren in andere gevallen, die niet door artikel 59*ter* btw-richtlijn worden gevisieerd. Aldus zou het Bundesfinanzgericht ten onrechte het toepassingsgebied van artikel 59*bis* btw-richtlijn beperken tot in de Gemeenschap gevestigde niet-belastingplichtigen, een enkel in (oud) artikel 59*ter* voorziene beperking.

Nadat de zaak aldus wordt terugverwezen naar het Bundesfinanzgericht blijft dit laatste twijfelen over de conformiteit van de Oostenrijkse regeling met artikel 59*bis* btw-richtlijn. Door de Oostenrijkse regeling kunnen diensten immers in Oostenrijk worden gelokaliseerd, hoewel ze worden verstrekt aan niet-belastingplichtige klanten die slechts tijdelijk op het grondgebied van die lidstaat verblijven. Bovendien is het voor het Gericht niet geheel duidelijk of het begrip “niet-heffing” aldus moet worden uitgelegd dat het bestaan in het derde land van een met de Unierechtelijke btw vergelijkbare belasting doorslaggevend is voor een lidstaat om de plaats van de betrokken dienst aan te kunnen merken als op zijn grondgebied gelegen. Beide vragen worden daarom aan het Hof van Justitie voorgelegd.

## II. Uitspraken van het Hof van Justitie

### A. Afwijkende lokalisatie voor telecommunicatiediensten: Sk Telecom

2. De door het Zuid-Koreaanse SK Telekom voor haar Zuid-Koreaanse klanten verrichte diensten zijn telecommunicatiediensten, die gecategoriseerd worden als B2C-diensten. Deze worden in beginsel gelokaliseerd daar waar de klant is gevestigd, of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.<sup>4</sup> Niettemin heeft Oostenrijk als correctie op de gebruikelijke btw-regels geopteerd deze telecommunicatiediensten in Oostenrijk te lokaliseren indien het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie ervan op zijn grondgebied plaatsvinden. Bijgevolg analyseert het Hof van Justitie hoe deze, in artikel 59*bis* btw-richtlijn voorziene, mogelijkheid om af te wijken *in casu* moet worden toegepast.
3. Uit de bewoordingen van artikel 59*bis*, b) btw-richtlijn volgen twee voorwaarden.<sup>5</sup> Ten eerste moet er sprake zijn van werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie van roamingdiensten op het Oostenrijkse grondgebied. Hiertoe definieert het Hof een “roamingdienst” als zijnde een “dienst die een aanbieder van mobiele communicatiediensten verleent aan zijn abonnees waardoor zij hun mobiele toestel kunnen gebruiken op een ander mobiele communicatienetwerk dan dat van deze aanbieder, als gevolg van overeenkomsten tussen de exploitanten van deze netwerken”<sup>6</sup> *In casu* verkrijgen de Zuid-Koreaanse klanten van SK Telecom de mogelijkheid om mobiele telefoniediensten te gebruiken via het mobiele communicatienetwerk van een Oostenrijkse exploitant, omdat die klanten zich buiten het bereik van het door SK Telecom geëxploiteerde netwerk bevinden. “Uit de aard” van die roamingdiensten volgt dat het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie ervan noodzakelijkerwijs plaatsvinden in Oostenrijk wanneer de Zuid-Koreaanse klanten tijdelijk op het Oostenrijks grondgebied verblijven.<sup>7</sup> Daarvoor sluit het Hof zich aan bij de volgende overwegingen

van de advocaat-generaal: (1) het gebruikte mobiele telefonienetwerk bevindt zich in Oostenrijk; (2) de gebruikers verblijven tijdelijk in die lidstaat; (3) de aangeboden roamingdiensten kunnen, in dit geval, enkel in Oostenrijk worden gebruikt. Bovendien verkrijgen de Zuid-Koreaanse gebruikers op een zelfde wijze toegang tot het Oostenrijkse mobiele telefonienetwerk als andere potentiële Oostenrijkse klanten.<sup>8</sup>

Ten tweede moet sprake zijn van een dubbele (niet-)belasting of concurrentievervalsing. Hier onderscheidt het Hof twee interpretatiemogelijkheden, naar gelang al dan niet rekening wordt gehouden met de fiscale behandeling in een niet-EU-lidstaat. Volgens het Hof verwijst artikel 59*bis* btw-richtlijn enkel naar de fiscale behandeling op *Unieniveau*. Indien immers rekening wordt gehouden met de fiscale behandeling in een derde land, zou de toepassing van bepalingen van de Europese btw-richtlijn afhankelijk worden gesteld van de nationale belastingwetten van derde landen. Er zijn geen aanwijzingen dat dit de bedoeling van de Uniewetgever zou zijn geweest. Aldus volgt het Hof van Justitie de visie van het Btw-Comité, dat eerder ook bevestigde dat *“het feit dat een dienst, op grond van de nationale voorschriften van een derde land, in dat land onderworpen is aan de belasting, een lidstaat niet (belet) om deze dienst te belasten indien het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie ervan op zijn grondgebied geschiedt”*<sup>9</sup> Een andere interpretatie zou slechts nodig zijn, indien hiertoe een internationale overeenkomst met het derde land zou zijn gesloten.<sup>10</sup>

## **B. Afwijkende lokalisatie voor reclamediensten: Athesia Druck**

4. Het is niet de eerste keer dat het Hof van Justitie zich uitspreekt over artikel 59*bis*. Zo moest het in het arrest *Athesia Druck* de plaats van werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie bepalen voor diensten op het gebied van reclame.<sup>11</sup> Deze worden volgens het Hof gebruikt in *“het land van waaruit de reclameboodschappen worden verspreid”*. Bijgevolg worden de diensten die Italiaanse ondernemingen verrichtten ten behoeve van een in een derde land (Oostenrijk) gevestigde ontvanger Athesia Advertising (AA), geacht te zijn verricht in Italië, mits het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie geschiedt in Italië. Niettemin concludeerde het Hof dat de diensten die AA, met vestigingsplaats in een derde land (Oostenrijk), verrichtte ten behoeve van haar klanten niet vielen onder het reguliere toepassingsgebied van de richtlijn, noch onder het correctiemechanisme.<sup>12</sup>

Deze uitspraak stuitte evenwel op kritiek vanwege de doctrine, die het werkelijke gebruik van deze diensten niet zou lokaliseren op de plaats van waaruit de reclame wordt verspreid, maar op de plaats waar de reclame wordt ontvangen. Verder zouden de diensten van AA ten behoeve van haar klanten wel binnen het territoriale toepassingsgebied van de richtlijn gelokaliseerd worden, zowel op grond van de reguliere regels, als op basis van het correctiemechanisme.<sup>13</sup>

## **III. Een bijzonder aanvullend correctiemechanisme: lokalisatie op grond van werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie**

### **A. Algemeen**

5. De plaats van belastbare handelingen vormt een essentieel kenmerk van de btw bij grensoverschrijdende transacties.<sup>14</sup> Wanneer twee of meer jurisdicties worden betrokken, bepaalt de lokalisatie immers aan welke staat de heffingsbevoegdheid, en aldus de geïnde belastinginkomsten, toekomen. Derhalve beogen de plaatsbepalingen niet alleen om bevoegdheidsconflicten te vermijden die tot dubbele (niet-)belasting kunnen leiden<sup>15</sup>, maar ook om concurrentievervalsingen te voorkomen. Hiervoor geldt internationaal een voorkeur voor de toepassing van het bestemmingsprincipe: de importen worden belast en de exporten worden vrijgesteld.<sup>16</sup> In tegenstelling tot goederenleveringen zijn diensten echter fysiek niet *“tastbaar”* waardoor, om ze te kunnen lokaliseren, aanknopingspunten moeten worden aangenomen die dat bestemmingsprincipe weerspiegelen. Ondanks de wereldwijde consensus over de toepassing van het bestemmingsprincipe, bestaat echter geen volledige overeenstemming over de concrete invulling van dit principe.<sup>17</sup> Zo kan een dienst o.a. gelokaliseerd worden volgens de vestigingsplaats van de dienstverrichter,

de vestigings- of woonplaats van de dienstontvanger, de plaats van de materiële verrichting, de ligging van een (on)roerend goed, of de plaats van het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie ervan.

6. De Europese btw-richtlijn bevat diverse algemene en specifieke lokalisatieregels die de locatie van belastbare handelingen vastleggen.<sup>18</sup> Deze lokalisatieregels gelden evenwel niet alleen voor transacties tussen EU-lidstaten, maar zijn ook van toepassing in relaties met derde landen. Wanneer nationale plaatsbepalingen van derde landen evenwel conflicteren met deze Europese regels kunnen alsnog situaties van dubbele (niet-)belasting of concurrentievervalsing ontstaan. Om die ongewenste situaties van dubbele (niet-)belasting en concurrentievervalsing te voorkomen, voorziet de btw-richtlijn unilateraal een bijkomend correctiemechanisme in artikel 59bis. Dit laat de lidstaten enerzijds toe diensten die krachtens de overige EU-lokalisatieregels op hun grondgebied zijn gelegen, buiten de Gemeenschap te lokaliseren, wanneer het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie van de dienst buiten de EU-Gemeenschap geschiedt. Anderzijds kunnen lidstaten bepaalde diensten, die buiten de Gemeenschap zouden worden gelokaliseerd, toch met hun grondgebied verbinden, wanneer het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie ervan daar feitelijk plaatsvinden.

De plaats van werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie werd reeds in de tweede btw-richtlijn<sup>19</sup> als lokalisatiecriterium gebruikt. Alle dienstverrichtingen werden toen in beginsel gelokaliseerd volgens dat algemene aanknopingspunt<sup>20</sup>, niettegenstaande dit reeds bij de totstandkoming van de tweede btw-richtlijn door het Europese Parlement werd bekritiseerd.<sup>21</sup> Dit vreesde een risico op dubbele (niet-)heffing omwille van de wijze waarop de begrippen “verlening” of “gebruik” zouden worden toegepast, en omwille van de uiteenlopende criteria in de nationale wetgevingen van de lidstaten.<sup>22</sup> De opmerking van het Europese Parlement bleek uit te komen, toen later bleek dat het geen eenvoudige taak was om voor iedere dienst afzonderlijk de plaats van werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie te bepalen. Iedere lidstaat bepaalde in zijn eigen nationale wetgeving hoe het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie van een bepaalde dienst moest worden geïnterpreteerd, waardoor verschillende interpretaties ontstonden.<sup>23</sup> De praktische onhoudbaarheid van de algemene regel noodzaakte de Europese wetgever de plaatsbepaling voor diensten te wijzigen, wat gebeurde in de zesde btw-richtlijn.<sup>24, 25</sup> Het aanknopingspunt “werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie” was niet langer een algemene lokalisatieregule tussen de EU-lidstaten, maar werd voortaan nog slechts als een correctiemechanisme opgenomen voor een beperkt aantal diensten.<sup>26</sup> Het toepassingsgebied van het correctiemechanisme kende vooral in 2010 een materieel nieuwe verruiming.<sup>27</sup> Het correctiemechanisme geldt van dan af immers voor alle diensten geïnterpreteerd in de artikelen 44, 45, 56, 58 en 59 btw-richtlijn in grensoverschrijdende relaties met niet-EU-landen.<sup>28</sup> Aldus worden de B2B- en B2C-hoofdregele, de verhuur van vervoermiddelen, B2C-telecommunicatie-, omroep- en langs elektronische weg verrichte diensten, en diensten aan niet-belastingplichtigen buiten de Gemeenschap opnieuw geïnterpreteerd. Toch blijven sommige handelingen uitgesloten. Zo is deze bepaling niet van toepassing op de goederenleveringen, noch op de diensten vermeld in artikel 47, 48, 53, 55 en 57 btw-richtlijn.<sup>29</sup> Goederenleveringen en deze specifieke diensten hanteren immers aanknopingspunten die reeds het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie weerspiegelen. Het correctiemechanisme wordt voornamelijk toegepast voor de plaatsbepalingen die de “vestigingsplaats” als aanknopingspunt hanteren, en aldus in bepaalde situaties de plaats van “werkelijk gebruik” niet zouden weergeven.<sup>30</sup>

## **B. Een onduidelijke optionele bepaling**

7. Ondanks de op het eerste gezicht positieve doelstelling van het correctiemechanisme om dubbele (niet-)belasting of concurrentievervalsing te voorkomen, wordt dit mechanisme eerder kritisch onthaald. Deze bepaling werd omschreven als “*a step back in an evolutionary process of more than 40 years*”<sup>31</sup> of als “*a steamroller to crack nuts*”.<sup>32</sup> Het is slechts een optie, terwijl de precieze tekst diverse vragen oproept. De hieruit volgende rechtsonzekerheid doet de vraag rijzen of dit correctiemechanisme de gewenste doelstellingen realiseert.

## 1. Een optionele norm

8. Vooreerst geeft artikel 59bis btw-richtlijn de EU-lidstaten een keuzemogelijkheid om het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie als alternatief aanknopingspunt te hanteren. Bovendien kunnen ze ook vrij bepalen voor welke van de in artikel 59bis opgesomde diensten ze dit correctiemechanisme integreren.<sup>33</sup> De toepassing door EU-lidstaten is dan ook zeer divers. Sommige lidstaten passen dit mechanisme niet toe, terwijl bij andere het gebruik ervan varieert van een eerder beperkt tot een ruim toepassingsgebied.<sup>34</sup> In België blijft de toepassing beperkt tot de in nrs. 16 *et seq.* besproken goederenvervoerdiensten vermeld in KB nr. 57.
9. Aldus kan eenzelfde grensoverschrijdende transactie in verschillende EU-lidstaten anders gelokaliseerd worden, waardoor inconsistentie in de toepassing tussen de lidstaten ontstaat.<sup>35</sup> Zo heeft bijvoorbeeld België deze optie niet gelicht voor de *in casu* geleverde telecommunicatiediensten. Indien derhalve SK Telecom, als Zuid-Koreaans bedrijf, zowel met een Belgische, als met een Oostenrijkse provider contracten over het gebruik van het netwerk door haar klanten zou sluiten, zou SK Telecom wel Oostenrijkse btw moeten aanrekenen aan de in Oostenrijk verblijvende klanten, maar geen Belgische btw aan de in België verblijvende klanten.

Het is duidelijk dat dergelijke warrige toewijzingen vooral voor niet-Europese ondernemingen tot rechtsonzekerheid aanleiding geven.<sup>36</sup>

## 2. Vage norm

10. Artikel 59bis is niet alleen een optionele, maar tevens een vage norm. Heden bestaat noch een concrete definitie van het concept “werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie”, noch verdere duiding of criteria die aantonen hoe dit aanknopingspunt toegepast of geïnterpreteerd moet worden voor specifieke diensten. De vraag rijst wanneer sprake is van werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie, en hoe dit voor iedere afzonderlijke dienst moet worden bepaald.<sup>37</sup> Neem bijvoorbeeld de situatie van een reiziger met verblijfplaats in lidstaat A, die reist naar een derde land X, en onderweg in lidstaat B films en/of muziek downloadt, die hij uiteindelijk bekijkt en beluistert in land X. Ligt de plaats van werkelijk gebruik daar waar de reiziger het materiaal downloadt (lidstaat B), waar hij dit bekijkt en beluistert (land X), of in het land van zijn verblijfplaats (lidstaat A)?
11. Aldus leidt deze norm onvermijdelijk tot vage en tegengestelde interpretaties door de lidstaten. Hoewel het concept een communautair begrip is, waarbij het de lidstaten niet vrij staat dit zelf te interpreteren, zullen lidstaten voor sommige diensten mogelijks initieel een verschillende invulling hanteren. Hierdoor zullen lidstaten een zelfde dienst verschillend lokaliseren. Dit zal leiden tot inconsistente toepassing tussen de lidstaten, en aldus tot rechtsonzekerheid tegenover de derde landen. Zo wordt bijvoorbeeld het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie van goederenvervoerdiensten verschillend geïnterpreteerd door België en Luxemburg. Terwijl de Belgische regelgeving het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie van een goederenvervoerdienst buiten de Gemeenschap lokaliseert indien het *volledige* traject buiten de Gemeenschap ligt<sup>38</sup>, lokaliseert Luxemburg dezelfde dienst *naar gelang de afgelegde afstanden* buiten de Gemeenschap.<sup>39</sup>

Het Btw-Comité erkende deze rechtsonzekerheid, en suggereerde dat criteria moeten worden opgesteld om het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie te kunnen vaststellen. Niettemin gaf het comité toe dat het geen eenvoudige zaak is om voor iedere individuele situatie criteria op te stellen. Bijgevolg stelde het voor dat minstens criteria zouden worden uitgewisseld over de elementen op basis waarvan de belastingadministraties kunnen concluderen dat een dienst binnen of buiten de Gemeenschap wordt gebruikt of geëxploiteerd. Bovendien zouden de criteria op een gemeenschappelijke basis binnen de EU moeten worden opgesteld, zodat er geen interpretatieverschillen zouden ontstaan tussen de lidstaten.<sup>40</sup> Derhalve suggereerde het comité enkele toepassingsvoorbeelden voor bepaalde diensten, zoals bijvoorbeeld telecommunicatiediensten. Deze zou men kunnen belasten op de plaats waar de consument

daadwerkelijk van de verstrekte dienst gebruik maakt. Hiervoor kan de simkaart, die zich bevindt in de mobiele telefoon, als referentiepunt dienen.<sup>41</sup> De telecomunicatiedienst zal dan geacht worden plaats te vinden in het land waar de simkaart werd afgegeven, tenzij bewezen wordt dat er vanuit een andere plaats is gebeld.<sup>42</sup> Deze suggesties werden evenwel niet verder in Europese wetgeving omgezet.

12. Uit de bewoordingen van artikel 59*bis* wordt afgeleid dat het correctiemechanisme slechts toegepast kan worden om dubbele (niet-)belasting, alsmede concurrentievervalsing te voorkomen. Dubbele belasting ontstaat wanneer twee of meer jurisdicties eenzelfde of gelijkaardige belasting heffen op eenzelfde handeling.<sup>43</sup> Indien geen enkele staat zich bevoegd acht de handeling te belasten, ontstaat omgekeerd niet-belasting. Concurrentievervalsing ontstaat wanneer een dienst wordt gelokaliseerd volgens het oorsprongsbeginsel, en ondernemingen zich daarom vestigen in landen met een lager belastingtarief, waardoor de prijzen van door hen geproduceerde goederen of verrichte diensten inclusief belasting lager zullen zijn dan de diensten verricht door bedrijven gevestigd in landen met hogere tarieven.<sup>44</sup>
13. In deze situaties hebben de Europese lidstaten de mogelijkheid om alsnog te (laten) belasten in het land van werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie. Niettemin rijzen ook vragen bij de toepassing van deze voorwaarden. Zo is het niet duidelijk of het voorkomen van "concurrentievervalsing" een potentieel op zich staand doel is. De voorwaarde "concurrentievervalsing" is volgens de doctrine immers niet meer relevant voor de diensten die reeds gelokaliseerd worden op de vestigingsplaats van de dienstontvanger<sup>45</sup>, wat ook het geval is voor de telecomunicatiediensten.<sup>46</sup> Verder kon voor de huidige uitspraak van het HvJ niet duidelijk afgeleid worden of de EU-lidstaten rekening moeten houden met de fiscale behandeling van een dienst in een derde land. Hoewel de situatie van dubbele belasting of niet-belasting ontstaat door zowel de fiscale behandeling door een Europese lidstaat, alsmede door die van een derde staat, en aldus hieruit logisch zou kunnen worden afgeleid dat ook rekening moet worden gehouden met de nationale wetgeving van het derde land, suggereerde ook het Btw-Comité immers reeds het tegenovergestelde. Het Btw-Comité was het er unaniem over eens dat geen rekening moet worden gehouden met de fiscale behandeling in een derde staat wanneer het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie van een belastbare handeling toch binnen de Gemeenschap plaatsvindt.<sup>47</sup>
14. Verder zijn er ook geen concrete richtlijnen als het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie in meerdere Europese lidstaten zou plaatsvinden. Als een niet EU-onderneming een nieuwe afdeling wil openen in meerdere Europese lidstaten, en hiertoe aan een Spaanse onderneming vraagt om vooronderzoek van de Europese markt te verrichten, zal het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie in meerdere lidstaten plaatsvinden. Ofschoon gemeenschappelijke criteria ontbreken, zou luidens het Btw-Comité de btw geheven moeten worden in functie van het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie op ieders grondgebied.<sup>48</sup>
15. Bovendien zijn zowel de OESO, als de doctrine algemeen geen voorstander van open lokalisatieregels. De vaagheid leidt immers tot rechtsonzekerheid voor buitenlandse ondernemingen, aangezien de voorspelbaarheid van de toepassing van werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie immers niet altijd duidelijk is.<sup>49</sup> Deze ondoorzichtigheid zorgt voor praktische moeilijkheden voor zowel ondernemingen, als belastingadministraties om telkens voor iedere handeling vast te stellen wat het werkelijke gebruik betekent.<sup>50</sup> Zo was het voor de Spaanse overheid niet duidelijk of dit mechanisme van toepassing is indien een marktonderzoek wordt verricht voor toekomstige transacties die in Spanje zullen plaatsvinden.<sup>51</sup>

Daarom reikt de OESO alternatieve aanknopingspunten aan die het bestemmingsprincipe op zijn minst weerspiegelen.<sup>52</sup> De OESO suggereert voor niet-fysiek verrichte diensten, zoals de telecomunicatiediensten, de vestigingsplaats, of verblijf- of woonplaats van de consument als aanknopingspunt. Niettemin aanvaardt men dat de vestigingsplaats van de consument niet altijd tot een juiste locatie leidt, waardoor staten andere specifieke aanknopingspunten kunnen hanteren. Echter moeten deze specifieke aanknopingspunten ondersteund worden door duidelijke definities en criteria, om de rechtszekerheid en de uniformiteit te garanderen.<sup>53</sup> Bijgevolg suggereert de OESO dat deze specifieke regelingen slechts toegepast moeten worden indien de hoofdregel niet tot een passend resultaat leidt, en

de specifieke regel gerechtvaardigd is na de toetsing van bepaalde richtsnoeren zoals “*neutrality, efficiency of compliance and administration, certainty and simplicity, effectiveness and fairness*”.<sup>54, 55</sup>

### C. Toepassing van artikel 59bis btw-richtlijn door België

16. België heeft artikel 59bis btw-richtlijn geïmplementeerd in de artikelen 21, § 4 en 21bis, § 3 WBTW. Deze artikelen machtigen de Koning om voor bepaalde diensten<sup>56</sup> het correctiemechanisme toe te passen.
17. Initieel heeft de Koning uitvoering gegeven aan artikel 21, § 4, 1° middels KB nr. 57 van 17 maart 2010.<sup>57</sup> Deze uitvoeringsmaatregel hield een correctiemechanisme in voor de algemene plaatsbepaling van goederenvervoerdiensten en diensten die met het goederenvervoer samenhangen, die werkelijk worden gebruikt of geëxploiteerd buiten de Gemeenschap. Vóór het btw-pakket werden deze goederenvervoerdiensten gelokaliseerd in functie van de afgelegde afstanden. De samenhangende diensten werden gelokaliseerd op de plaats van de materiële verrichting. Na de invoering van het btw-pakket in 2010 werd deze regeling gewijzigd en werden de goederenvervoerdiensten in een B2B-context gelokaliseerd volgens de B2B-hoofdregel (d.i., vestigingsplaats van de dienstafnemer). Niettemin leidde deze plaatsbepaling niet altijd tot lokalisatie in het bestemmingsland. Een dienstafnemer gevestigd buiten de EU, die een goederenvervoerdienst volledig liet verrichten binnen de EU, werd volgens de B2B-hoofdregel buiten de EU gelokaliseerd. Bijgevolg was de wetgever genoodzaakt de oude regeling “te behouden” door een correctiemechanisme te voorzien in KB nr. 57 van 17 maart 2010, en om de goederenvervoerdiensten te blijven lokaliseren volgens de afgelegde afstanden. Dat is waarom het KB beperkt is tot B2B-goederenvervoerdiensten en niet geldt voor B2C-goederenvervoerdiensten, aangezien de B2C-goederenvervoerdiensten reeds gelokaliseerd worden volgens de afgelegde afstanden. Aldus werd het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie van deze diensten bepaald door de afgelegde afstanden buiten de Gemeenschap.<sup>58</sup>
18. Niettemin veroorzaakte deze bepaling heel wat moeilijkheden om het gedeelte van het traject dat buiten de Gemeenschap werd afgelegd te bepalen.<sup>59</sup> Derhalve achtte de Belgische regelgever het nodig duidelijkheid te scheppen met een nieuw KB nr. 57 van 31 oktober 2017.<sup>60</sup> Naar aanleiding van de gerezen praktische moeilijkheden, wordt voortaan het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie geacht buiten de Gemeenschap te zijn gelegen, indien het *volledige* traject zich afspeelt buiten de Gemeenschap. Derhalve wordt het aanknopingspunt niet meer bepaald volgens de afgelegde afstanden. Bovendien werd voortaan ook de tegenhanger, meer bepaald de lokalisatie van een volledig *binnen* de Gemeenschap afgelegd traject, opgenomen onder het nieuwe KB nr. 57.

Toch verwijst ook dit KB nr. 57 niet naar een eventueel elders geheven belasting. Als een goederenvervoerdienst bijgevolg zou worden belast in een derde land (al dan niet de vestigingsplaats van de dienstverrichter), zal België nog steeds deze dienst in België lokaliseren en dienovereenkomstig belasten, wanneer het volledige traject in België wordt afgelegd. Evenmin wordt de voorwaarde van vermindering van concurrentievervalsing expliciet vermeld in het KB nr. 57.

### IV. Twee bijzondere bemerkingen bij de concrete casus

19. Terugkoppeland naar de aan het Hof voorgelegde casus kunnen tot slot twee bedenkingen worden geformuleerd.
20. Vooreerst behandelt het arrest *SK Telecom* enkel de voorgelegde vraag inzake de lokalisatie van de door SK Telecom aan haar klanten aangeboden roamingdiensten. SK Telecom nam deze diensten echter zelf af van een Oostenrijkse provider. Voor deze dienst gelden geen specifieke plaatsbepalingsregels, waardoor deze in principe valt onder de hoofdregel. Aldus had deze dienst eigenlijk gelokaliseerd moeten worden op de vestigingsplaats van de dienstontvanger, *in casu* Zuid-Korea.<sup>61</sup> Bijgevolg lijkt het erop dat op de eerste dienst onterecht Oostenrijkse btw werd betaald. De ten onrechte betaalde btw komt niet in aanmerking



voor teruggaaf<sup>62</sup>, waardoor de Zuid-Koreaanse onderneming zich hiervoor zou moeten richten tot haar tegenpartij op basis van de Oostenrijkse nationale wetgeving.<sup>63</sup>

21. Ten tweede lokaliseert het Hof de telecommunicatiediensten die SK Telecom aanbiedt aan haar Zuid-Koreaanse klanten in Oostenrijk. Het maakt hiertoe ongetwijfeld een juiste analyse van het werkelijke gebruik, aangezien het werkelijke gebruik van de telecommunicatiedienst wellicht plaatsvindt in Oostenrijk. Niettemin lijkt de manier waarop het Hof tot deze uitspraak komt beperkt onderbouwd. Door geen rekening te houden met de fiscale behandeling in een derde, niet EU-staat, verliest artikel 59*bis* btw-richtlijn immers zijn voornaamste motivering. Vermits deze bepaling grensoverschrijdende diensten tussen de EU-lidstaten en derde landen viseert, en in dit kader dubbele (niet-)belasting of concurrentievervalsing wil voorkomen, lijkt het net logisch om zowel rekening te houden met de fiscale behandeling in de betrokken EU-lidstaat, als met de fiscale behandeling in het betrokken derde land. Hoewel weliswaar geen aanwijzingen bestaan dat dit de bedoeling was van de Uniewetgever, bestaan evenmin aanwijzingen voor het tegendeel.

Als geen rekening wordt gehouden met een fiscale behandeling in een derde staat ontstaat evenwel net een verhoogd risico van dubbele (niet-)belasting.<sup>64</sup> Deze houding schiet het doel van het correctiemechanisme - een taxatie volgens het bestemmingsprincipe teneinde “dubbele belasting of niet-belasting” te voorkomen - voorbij. Hiertoe zou artikel 59*bis* op zijn minst bepaalde afspraken of samenwerkingsakkoorden met derde landen vereisen, zodat een wederkerige toepassing gegarandeerd kan worden.

Toch verwijst het Hof enkel naar de fiscale behandeling op *Unieniveau*. Dit betekent dat artikel 59*bis* enkel van toepassing zou zijn indien sprake is van een dubbele belasting of niet-belasting *binnen* de Gemeenschap. In dergelijke interpretatie lijkt het erop dat artikel 59*bis* slechts toegepast kan worden indien zowel een derde staat, als twee of meer Europese lidstaten betrokken zijn bij een dienst.<sup>65</sup> Een dubbele belasting vereist echter ook dan nog steeds een verschillende interpretatie van de “gewone” Europese lokalisatieregels door 2 lidstaten. Ook een dubbele niet-belasting, zoals *in casu* aan het oordeel van het Hof voorgelegd, behandelt dan eigenlijk het ontbreken van een taxatie binnen de EU. Vervolgens bestaan dan evenwel geen concrete richtlijnen die de plaats van werkelijk gebruik over de Europese territoriale grondgebieden proportioneel verdelen.<sup>66</sup>

## V. Instrumenten ter voorkoming van dubbele (niet-)belasting

22. Ofschoon de harmonisatie van het Europese btw-stelsel is gestart, bestaat er geen wereldwijde harmonisatie van btw.<sup>67</sup> De economische groei en technologische ontwikkelingen leiden tot meer complexe grensoverschrijdende transacties, waardoor het moeilijker wordt de plaats van belastbare handelingen te bepalen.<sup>68</sup> Niettegenstaande de toename van gevallen van dubbele (niet-)belasting in de btw, zijn er zeer weinig mechanismen om dergelijke fricties op te vangen of te voorkomen. Met het oog op de vermindering van dubbele (niet-)belasting tussen de EU-lidstaten en derde staten bestaat (bestond?) het unilaterale mechanisme van artikel 59*bis*. Het lijkt er evenwel op dat het Hof van Justitie de werking van dit mechanisme volledig aan banden heeft gelegd. Tussen de EU-lidstaten bestaan bijgevolg nog slechts enkele Europese regulerende mechanismen zoals de rechtspraak van het Hof van Justitie, de mogelijkheid om grensoverschrijdende rulings aan te vragen en dialoog tussen de belastingautoriteiten.<sup>69</sup>

Het Hof van Justitie speelt een belangrijke rol. Het verzekert dat de Europese btw-richtlijn binnen de EU op een coherente wijze geïnterpreteerd en toegepast wordt. Nationale rechtbanken van de EU-lidstaten kunnen prejudiciële vragen stellen bij twijfel over de toepassing van de Europese btw-richtlijn<sup>70</sup>, terwijl de Europese Commissie bijkomend waakt over de correcte en uniforme implementatie, door desgevallend een inbreukprocedure te starten tegen een in gebreke blijvende lidstaat.<sup>71</sup> Niettemin zijn beide mechanismen slechts *ad hoc* oplossingen op eerder lange termijn, die niet van toepassing zijn op derde landen.

Daarnaast heeft de Europese Commissie in 2012 het EU VAT Forum opgericht. Dit is een discussie platform voor ondernemingen en btw-autoriteiten ter verbetering van de implementatie van de btw-wetgeving in

de praktijk. Het forum heeft tot 30 september 2022 een pilootproject opgezet, waaraan meerdere EU-lidstaten kunnen deelnemen om btw-rulings aan te vragen in grensoverschrijdende situaties (CBR). Bij een verschillende interpretatie van de feiten of van de Europese lokalisatieregels biedt deze rulingaanvraag een preventief instrument om dubbele (niet-)belasting te voorkomen.<sup>72</sup> Niettemin is de omvang van het pilootproject zeer beperkt, vanwege het beperkt aantal deelnemende lidstaten.<sup>73</sup>

Tot slot biedt het EU VAT Forum sinds 2015 de mogelijkheid aan belastingplichtigen om, in geval van dubbele belasting, om een dialoog te verzoeken tussen de btw-autoriteiten. Niettemin is dit geen bindend instrument en leidt dergelijke dialoog niet altijd tot een onderling akkoord.<sup>74</sup> Bovendien hebben slechts een beperkt aantal EU-lidstaten gereageerd op dit dialoogverzoek.<sup>75</sup>

## VI. Besluit

23. In het arrest *SK Telecom* van 15 april 2021 behandelt het Europees Hof van Justitie de in artikel 59*bis* btw-richtlijn aan lidstaten geboden mogelijkheid om de normale lokalisatieregels in de btw te corrigeren om dubbele (niet-)belasting of concurrentievervalsing te voorkomen. Aldus kunnen lidstaten specifiek vermelde diensten lokaliseren waar hun “werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie” plaatsvindt. Het Hof sluit zich aan bij de visie van het Btw-Comité en beoogt om diensten zoveel mogelijk te belasten in het land van bestemming. Volgens het Hof moet een EU-lidstaat, om in toepassing van deze bepaling een dienst op zijn grondgebied te lokaliseren, geen rekening houden met het bestaan van een belasting van deze dienst in een derde staat.
24. Algemeen werd deze uitspraak in de doctrine kritisch onthaald.<sup>76</sup> De door het Hof toegepaste visie lijkt immers haaks te staan op de logica van de bepaling: zonder rekening te houden met de fiscale behandeling van een derde staat, is het niet mogelijk om vast te stellen of sprake is van dubbele belasting of niet-belasting. Volgens bepaalde auteurs zal deze uitspraak zelfs tot “een prikkel” voor de Europese lidstaten leiden om artikel 59*bis* zo breed mogelijk toe te passen en aldus hun belastingbevoegdheid uit te breiden om meer belastinginkomsten te innen.<sup>77</sup> Aldus lijdt artikel 59*bis* aan bepaalde tekortkomingen. Om deze weg te werken en de frictie van dubbele belasting of niet-belasting te kunnen voorkomen, is vooral nood aan verdere samenwerkingsakkoorden met derde landen zodat wederkerig oplossingen worden voorzien.

Deze uitspraak werd verder aangegrepen als aanleiding voor een meer verruimde analyse van artikel 59*bis* btw-richtlijn. Hierin ontbreken bijvoorbeeld duidelijke criteria om het werkelijke gebruik te kunnen vaststellen. Derhalve wordt het Hof van Justitie er telkens mee belast voor iedere dienst afzonderlijk het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie te lokaliseren.<sup>78</sup> Bovendien doet de vaagheid van de bepaling op zich reeds verdere vragen rijzen. Indien het correctiemechanisme dient om fricties op te vangen, mag dit op zich niet leiden tot bijkomende fricties. Bijgevolg zouden zowel de vaagheid, als het optioneel karakter moeten weggewerkt worden, en over heel de EU uniforme aanknopingspunten gehanteerd worden om de harmonisatie te kunnen verwezenlijken.

Algemeen blijken echter de bestaande instrumenten om binnen de btw dubbele (niet-)belasting in grensoverschrijdende situaties te vermijden eerder aan de zwakke kant. Ze bieden slechts *ad hoc* oplossingen op lange termijn of hebben een beperkte reikwijdte. Zij bieden geen inhoudelijke oplossingen om de dubbele (niet-)belasting te voorkomen. Idealiter worden dan ook beter meer fundamentele oplossingen voorzien gebaseerd op duidelijkere lokalisatieregels.

Noten:

1. In randnr. 20 zal de vraag worden gesteld of de aan SK Telecom aangerekende btw *an sich* terecht was. Het gaat hier immers om een B2B-dienst, die op het eerste gezicht in Zuid-Korea zou moeten worden gelokaliseerd volgens de algemene plaatsbepaling conform art. 44 Europese btw-richtlijn nr. 2006/112/EG van 28 november 2006 (hierna: “btw-richtlijn”).
2. Hierna: “het Oostenrijkse verleggingsbesluit”, zoals gepubliceerd in BGBl. II, 383/2003 (idF BGBl. II 221/2009). Dit besluit werd genomen in toepassing van art. § 3a, (16) van Umsatzsteuergesetz (hierna: “UStG”) (de Oostenrijkse wet op de omzetbelasting). Deze laatste bepaling, de Oostenrijkse implementatie van art. 59bis btw-richtlijn, geeft de minister van Financiën zowel de bevoegdheid om diensten, in afwijking van de geldende regels, alsnog op Oostenrijks grondgebied te lokaliseren, alsook om diensten die volgens de normale regels in Oostenrijk zouden worden gelokaliseerd, in een derde land te lokaliseren.
3. De B2C-telecommunicatiediensten worden in beginsel, op grond van art. § 3a (13) UStG, gelokaliseerd op de woonplaats, zetel of gebruikelijke verblijfplaats van de dienstontvanger (zoals vroeger opgenomen onder art. § 3a (13) a) jo. § 3a (14), lid 12 UStG).
4. Aldus heden art. 58 btw-richtlijn, zoals vroeger opgenomen onder art. 59, i) btw-richtlijn.
5. Concl. Adv. Gen. 22 oktober 2020, C-593/19, *SK Telecom Co. Ltd.*, punt 55.
6. HvJ 15 april 2021, C-593/19, *SK Telecom Co. Ltd.*, punt 35.
7. *Ibid.*, pt. 39.
8. Concl. Adv. Gen. 22 oktober 2020, C-593/19, *SK Telecom Co. Ltd.*, punten 79-83.
9. VAT COMMITTEE, taxud.d.1(2010)176579 - 645, punt 5.4., zoals geciteerd door het Hof (HvJ 15 april 2021, C-593/19, *SK Telecom Co. Ltd.*, punt 49).
10. *Ibid.*, punten 45-46 en 48-49.
11. HvJ 19 februari 2009, C1/08, *Athesia Druck*. Athesia Advertising (AA) was een Oostenrijkse vennootschap. Ten tijde van het geschil behoorde Oostenrijk nog niet tot de Europese Unie, en was deze vennootschap dus gevestigd in een derde land. AA exploiteerde een reclamebureau. Teneinde zowel Oostenrijkse, als Duitse klanten aan te spreken, kocht deze vennootschap in eigen naam, maar voor rekening van haar klanten reclameruimte van Italiaanse mediaorganisaties. AA had geen vaste inrichting in Italië, maar wel een fiscale vertegenwoordiger (Athesia Druck) die gevestigd was in Italië. De aankopen werden aan beide vennootschappen gefactureerd, waarop Italiaanse btw werd geheven. Vervolgens verrichte AA zelf diensten ten behoeve van haar klanten, door deze reclameruimte ter beschikking te stellen. Athesia Druck verzocht de Italiaanse belastingautoriteiten om teruggaaf van btw. Dit werd echter geweigerd door het Italiaanse btw-kantoor, dat bovendien een btw-naheffingsaanslag hief op Athesia Druck, als fiscaal vertegenwoordiger van AA. De diensten van AA ten behoeve van haar Oostenrijkse en Duitse klanten waren immers niet gefactureerd met btw. Bijgevolg rees de vraag naar de plaats van deze diensten. Overeenkomstig art. 9, 2., sub e) zesde btw-richtlijn werden diensten op het gebied van reclame gelokaliseerd op de plaats van de ontvanger, indien de ontvanger is gevestigd buiten de Gemeenschap, of indien de ontvanger belastingplichtige is en gevestigd is in een andere lidstaat. Niettemin konden, in afwijking op deze regel, de reclamediensden die krachtens de richtlijn buiten de Gemeenschap plaatsvinden, toch binnen de Gemeenschap worden gelokaliseerd, indien het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie binnen de Gemeenschap geschiedt.
12. Meer bepaald heeft AA een maatschappelijke zetel buiten de Gemeenschap, en geen vaste inrichting binnen de Gemeenschap. Aldus vallen haar dienstverrichtingen luidens het Hof noch onder art. 9, 2., sub e) zesde btw-richtlijn, noch onder het correctiemechanisme art. 9, 3., sub b) zesde btw-richtlijn.
13. Voor een kritische analyse van dit arrest, zie J.J.P. SWINKELS, “Effective Use and Enjoyment of Services under EU VAT”, *International VAT Monitor* 2009, 207-210; zie ook T. ECKER, “Place of Effective Use and Enjoyment of Services - EU History Repeats Itself”, *International VAT Monitor* 2012, 407-410; G.E. ZUBELDIA, “European Union - The Elongated Shadow of the Use and Enjoyment Rule”, *International VAT Monitor* 2021, 4.

14. Bij een lokale transactie, verricht op het grondgebied waar alle betrokken partijen zijn gevestigd, zullen de plaatsbepalingen geen grote rol spelen. De transactie valt dan immers zonder meer onder de jurisdictie van dat grondgebied.
15. HvJ 15 april 2021, C-593/19, *SK Telecom Co. Ltd.*, punt 42; HvJ 17 december 2015, C419/14, *WebMindLicenses Kft.*, punt 41; HvJ 13 maart 2019, C647/17, *Srf Konsulterna*, punt 28; HvJ 8 december 2016, C453/15, *A en B*, punt 24 en de verwijzingen aldaar.
16. A. SCHENK en O. OLDMAN, *Value Added Tax: A comparative approach*, Cambridge, Cambridge Tax Law Series, 2001, 180-183; L. EBRIL (ed.), *The Modern VAT*, Washington, International Monetary Fund, 2001, 177; R. MILLAR, "Jurisdictional Reach of VAT" in R. KREVER, *VAT in Africa*, Zuid-Afrika, PULP, 2008, 177; R. MILLAR, "Echoes of Source and residence in VAT: Jurisdictional Rules" in M. LANG (ed.), *Value Added Tax and Direct Taxation: Differences and similarities*, Amsterdam, IBFD, 2009, 280; A. VÁZQUEZ DEL REY en A. MONREAL LASHERAS, "The place of supply and its relevance for European VAT" in T. ECKER (ed.), *The future of Indirect Taxation*, Kluwer Law International, 2012, 653; R. VAN BREDERODE, *Systems of general sales taxation: theory, policy and practice*, Austin, Wolters Kluwer Law & Business, 2009, 204-206; C.A. HERBAIN, "Value added tax 3.0" in M. LAMENSCH, E. TRAVERSA en S. VAN THIEL, *Value added Tax and Digital Economy: the EU 2015 rules and broader issues*, Kluwer Law International, 2016, 29-32; C.K. SULLIVAN, *The Tax On Value Added*, Columbia University Press, 1965, 30.
17. W. HELLERSTEIN, "Jurisdiction to tax income and consumption in the New Economy: A theoretical and comparative perspective", *Georgia Law Review*, vol. 38, 2003, nr. 1, 16.
18. Het btw-pakket op 1 januari 2010 bracht een drastische wijziging aan de plaatsbepalingen onder de Europese btw-richtlijn. Sindsdien wordt de plaatsbepaling van diensten onderverdeeld in B2B- en B2C-diensten, met elk een hoofdregel aangevuld met specifieke categorieën.
19. Tweede richtlijn nr. 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (*Pb. C. 71*, 14 april 1967, 1303).
20. Cf. art. 6, 3. tweede btw-richtlijn: "Als plaats van de dienst wordt in beginsel aangemerkt de plaats waar van de verleende dienst of het verhuurde voorwerp *gebruik* wordt gemaakt of waar het overgedragen of verleende recht wordt *uitgeoefend*."
21. Verslag Europees Parlement, 18 februari 1966, randnrs. 43 en 55, p. 12-15.
22. Nochtans bevatte bijlage A nr. 11 van het initiële ontwerp van de tweede btw-richtlijn een lijst van diensten die het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie van deze diensten bepaalden. Niettemin werd deze lijst niet geïmplementeerd in de definitieve tweede btw-richtlijn.
23. Door deze verschillen ontstonden risico's van dubbele (niet-)heffing, aangezien iedere lidstaat een eigen definitie hanteerde van het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie. De algemene plaatsbepaling onder de tweede btw-richtlijn werd binnen de EU als volgt geïmplementeerd: Duitsland "plaats van materiële verrichting" ((oud) art. § 3, lid 10 en 11 UStG); Nederland "vestigingsplaats van de dienstverrichter" ((oud) art. 6, lid 2, a) wet op de omzetbelasting geldig op 1968); België "plaats van gebruik en vestigingsplaats van de dienstverrichter" ((oud) art. 21 WBTW geldig op 1969). Zie verder: P. DEROUIN, *La taxe sur la valeur ajoutée dans la Communauté économique européenne*, Editions Jupiter et de Navarre, p. 173-199; C. AMANDS, "VAT and the Place of Supply of Services", *European Taxation* 2003, 43, nr. 3, 267; F.H. FRIES, "Enkele beschouwingen over het voorontwerp btw", *WFR* 1966, 727; P.J. VOGELAAR, "In afwachting van een tweede-generatie-btw", *WFR* 1972, 901; L.F. PLOEGER, "Het verbruik in de omzetbelasting (II, slot) (College gegeven bij de opening van het studiejaar 1972-1973, op 19 september 1972 aan de Universiteit van Amsterdam)", *WFR* 1972, 989.
24. Zesde richtlijn nr. 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (*Pb. L. 145*, 13 juni 1977, 1).

25. Het algemene aanknopingspunt “werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie” werd vervangen door een algemene plaatsbepaling volgens de vestigingsplaats van de dienstverrichter (art. 9, 1. zesde btw-richtlijn) en enkele bijzondere plaatsbepalingen (art. 9, 2. zesde btw-richtlijn). De toelichting voor het voorstel van zesde btw-richtlijn vermeldt het volgende: “For all supplies of services, with the exception of services connected with immovable property and transport services, the place where the services are supplied is deemed to be the place where the supplier has established the seat of his business activities. *This choice was made mainly for reasons of simplicity and for the avoidance of difficulties of interpretation which might arise from notions such as the place of utilization or exploitation of the services.*”
26. Volgens de gewone regels werden de diensten onder art. 9, 2., e) zesde btw-richtlijn gelokaliseerd op de vestigingsplaats of woonplaats van de dienstontvanger, indien de dienst werd verleend aan ontvangers (al dan niet btw-plichtigen) die buiten de Gemeenschap waren gevestigd of aan belastingplichtigen die binnen de Gemeenschap, maar buiten het land van de dienstverrichter waren gevestigd. Niettemin kregen de EU-lidstaten op grond van art. 9, 2., e) *jo.* 3. zesde btw-richtlijn de mogelijkheid om het correctiemechanisme toe te passen voor deze diensten. Deze diensten waren o.m. overdracht en verlenen van auteursrechten, octrooien, licentierechten, fabrieks- en handelsmerken en andere soortgelijke rechten; diensten op het gebied van reclame; diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten, alsmede informatieverwerking- en verschaffing; de verbintenis om een beroepsactiviteit geheel of gedeeltelijk niet uit te oefenen; bank-, financiële en verzekeringsverrichtingen; beschikbaar stellen van personeel; diensten verricht door op naam en voor rekening van een andere handelende tussenpersonen.
27. Richtlijn nr. 2008/8/EG van de Raad van de Europese Unie van 12 februari 2008 tot wijziging van de richtlijn nr. 2006/112/EG wat betreft de plaats van de dienst (*Pb. L.* 44, 20 februari 2008, 11).
28. De plaatsbepalingen onder de Europese btw-richtlijn gelden niet alleen tussen de EU-lidstaten, maar ook tussen de EU-lidstaten en niet-EU-lidstaten. De lokalisatiebepaling volgens “werkelijk gebruik of werkelijke exploitatie” werd evenwel slechts als een correctiemechanisme opgenomen voor een beperkt aantal diensten in grensoverschrijdende relaties met derde landen en niet meer tussen de EU-lidstaten. Deze uitsluiting is logisch, aangezien de plaatsbepalingen onder de Europese btw-richtlijn op zich als doel hebben om de harmonisatie van de btw binnen de EU te verwezenlijken, en om de bevoegdheidsconflicten en aldus de situaties van dubbele (niet-)belasting en concurrentievervalsingen te vermijden. Vermits lidstaten dezelfde algemene en bijzondere plaatsbepalingen toepassen op grond van een zelfde btw-richtlijn, zou een bijkomend correctiemechanisme tussen de EU-lidstaten overbodig zijn.
29. Het correctiemechanisme geldt derhalve niet voor de diensten m.b.t. onroerende goederen, vervoerdiensten, diensten i.v.m. culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- en soortgelijke diensten, diensten i.v.m. expertise en werkzaamheden m.b.t. roerende zaken voor niet-belastingplichtigen en restaurant- en cateringdiensten.
30. Cf. VAT COMMITTEE, taxud.d.1(2009)211327, *Working Paper* No. 633, punt 4.1; G. BIZIOLI, “Comparative Analysis of the Causes of Double (Non-) Taxation in the Income and VAT/GST Contexts” in M. LANG (ed.), *Value Added Tax and Direct Taxation: Differences and similarities*, Amsterdam, IBFD, 2009, 405.
31. T. ECKER, “Place of Effective Use and Enjoyment of Services - EU History Repeats Itself”, *International VAT Monitor* 2012, 407-410.
32. B. TERRA, “European Proposals for New Rules Regarding the Place of Supply of Services” in R. KREVER en D. WHITE (eds.), *GST in retrospect and prospect*, Wellington, Thomson Brookers, 2007, 383; B. TERRA en J. KAJUS, *Commentary on European VAT*, Global Topics IBFD, 2021, punt 5.7.4; A. VAN DOESUM, H. VAN KESTEREN en G.-J. VAN NORDEN, *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, punt 4.5.5.
33. De lidstaten moeten evenwel rekening houden met de algemene btw-principes van neutraliteit en proportionaliteit. VAT COMMITTEE, taxud.d.1(2010)176579 - 645, punt 5.4. Zie ook VAT COMMITTEE, taxud.d.1(2009)211327, *Working Paper* No. 633, punt 4.1.

34. Zo kent Finland geen bepaling die het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie toepast. In Slovenië is er evenmin een toepassing van het correctiemechanisme. Spanje past het correctiemechanisme toe op een uitgebreide lijst van diensten, maar slechts indien de diensten gelokaliseerd worden buiten de Gemeenschap, terwijl het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie binnen de Europese Gemeenschap plaatsvindt. De voorwaarde van dubbele (niet-)belasting of concurrentievervalsing wordt niet vermeld (art. 70, lid 2 Spaans Wetboek BTW). De Nederlandse wetgever heeft gekozen om alleen de “niet-heffing” te implementeren in art. 6j van de Nederlandse wet op de omzetbelasting voor de verhuur van vervoermiddelen en de intellectuele diensten verricht aan consumenten met woonplaats buiten de Europese Gemeenschap. Luxemburg past dit correctiemechanisme slechts toe op de telecommunicatie- en goederenvervoerdiensten, maar enkel indien het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie buiten de Gemeenschap plaatsvindt. In de omgekeerde situatie wordt het mechanisme niet toegepast (art. 17, lid 3 TVA). Voor meer informatie over het toepassingsgebied van het correctiemechanisme in de Europese lidstaten, zie o.m. I. DESMEYTERE en P. WILLE, *The European Vat Bible: a Vat Manager's Best Friend*, Grimbergen, VAT Forum, 2014, 312-339 en EY, *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2021*, [www.ey.com/en\\_gl/tax-guides/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide](http://www.ey.com/en_gl/tax-guides/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide) (laatst geraadpleegd op 13 oktober 2021).
35. R. MILLAR, “Jurisdictional Reach of VAT” in R. KREVER, *VAT in Africa*, Zuid-Afrika, PULP, 2008, 198-199.
36. Ook het Btw-Comité erkent deze rechtsonzekerheid en stelt voor dat er criteria worden geformuleerd voor een uniforme toepassing van art. 59bis btw-richtlijn (zie *infra*, randnr. 11), Cf. VAT COMMITTEE, taxud.d.1(2009)211327, *Working Paper* No. 633, punt 4.1.
37. R. MILLAR, “Jurisdictional Reach of VAT” in R. KREVER, *VAT in Africa*, Zuid-Afrika, PULP, 2008, 197-199; T. ECKER, “Place of Effective Use and Enjoyment of Services - EU History Repeats Itself”, *International VAT Monitor* 2012, 409; T. ECKER, *A VAT/GST Model Convention*, IBFD Doctoral series, 2012, p. 137; A. VÁZQUEZ DEL REY en A. MONREAL LASHERAS, “The place of supply and its relevance for European VAT” in T. ECKER (ed.), *The future of Indirect Taxation*, Kluwer Law International, 2012, 653; VAT COMMITTEE, taxud.d.1(2009)211327, *Working Paper* No. 633, punt 4.1.
38. Art. 1, laatste lid KB nr. 57 (zie ook *infra*, C. Toepassing van artikel 59bis btw-richtlijn door België).
39. Art. 17, lid 3, 2°, tweede alinea Luxemburgs WBTW luidt als volgt: “*L'utilisation ou l'exploitation effectives des prestations de transport et de biens sont établies en fonction des distances parcourues en dehors de la Communauté.*”
40. VAT COMMITTEE, taxud.d.1(2009)211327, *Working Paper* No. 633, punt 4.1.
41. *Ibid.*
42. Naast telecommunicatiediensten geeft het Btw-Comité nog enkele andere voorbeelden om het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie van diensten te lokaliseren. Onder meer zou het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie van reclamediensten plaatsvinden waaruit reclame wordt verspreid; radio- en televisieomroepdiensten zouden plaatsvinden waar het apparaat zich bevindt; elektronische diensten waar de ontvanger in staat is om de dienst te ontvangen, welke meestal de plaats van internettoegang en IP-adres is, tenzij er aanwijzingen zijn dat hij de dienst op een andere plaats heeft ontvangen; verhuur van vervoermiddelen zou plaatsvinden waar het vervoermiddel daadwerkelijk wordt gebruikt, op basis van de afgelegde afstanden; en vervoer van goederen zou plaatsvinden daar waar het vervoer daadwerkelijk wordt verricht, naar verhouding van de afgelegde afstanden. VAT COMMITTEE, taxud.d.1(2010)176579 - 645, punt 5.4.
43. B. TERRA, *The Place of Supply in European VAT*, Londen, Kluwer Law International, 1998, 2; E. TRAVERSA en C.A. HELLEPUTTE, “Double (non-)taxation in VAT and Direct Taxes: How to achieve some convergence within a summa dividio? A European Perspective” in M. LANG (ed.), *Value Added Tax and Direct Taxation: Differences and similarities*, Amsterdam, IBFD, 2009, 339-340; A.A. VERSTRAETEN, “Double (Non-)Taxation in VAT and Direct Taxes: Which Tax Is Better for Developing Countries?” in M. LANG (ed.), *Value Added Tax and Direct Taxation: Differences and similarities*, Amsterdam, IBFD, 2009, 372.

44. R. VAN BREDERODE, *Systems of general sales taxation: theory, policy and practice*, Austin, Wolters Kluwer Law & Business, 2009, 205.
45. E. FREITAG en A. STREICHER, "Verlagerung des Leistungsortes bei Telekommunikationsdienstleistungen mit Drittstaatsbezug: Die Rs SK Telecom", *Taxlex*, 2021/56, 7-8, 268.
46. Initieel werden de telecommunicatiediensten gelokaliseerd op de vestigingsplaats van de dienstverrichter op grond van art. 9, 1. zesde btw-richtlijn. Dit leidde tot concurrentieverstorings, aangezien de belastingplichtige dienstverrichters zich konden vestigen in landen met een lager belastingtarief. Om die verstoringen weg te werken, heeft de Europese wetgever de lokalisatie van telecommunicatiediensten gewijzigd met de richtlijn nr. 2002/38/EG van de Raad van 7 mei 2002. De telecommunicatiediensten verricht aan ontvangers buiten de Gemeenschap of aan belastingplichtige ontvangers binnen de Gemeenschap werden gelokaliseerd op de vestigingsplaats van de dienstontvanger. De B2C-telecommunicatiediensten verricht door buitenlandse dienstverrichters aan niet-belastingplichtige ontvangers binnen de Gemeenschap, vielen bijgevolg onder de algemene regel. Maar om deze diensten alsnog te kunnen belasten binnen de Gemeenschap, voorzag de Europese wetgever een bijkomende correctie, waarbij deze diensten gelokaliseerd werden binnen de Gemeenschap als het werkelijke gebruik of de werkelijke exploitatie plaatsvond binnen de Gemeenschap.
47. VAT COMMITTEE, taxud.d.1(2010)176579 - 645, punt 5.4.
48. VAT COMMITTEE, taxud.d.1(2009)211327, *Working Paper* No. 633, punt 4.1.
49. B. PEETERS en T. WUSTENBERGHS, "De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel", *AFT* 1999, 94-112.
50. T. ECKER, "Place of Effective Use and Enjoyment of Services - EU History Repeats Itself", *International VAT Monitor* 2012, 409; R. MILLAR, "Jurisdictional Reach of VAT" in R. KREVER, *VAT in Africa*, Zuid-Afrika, PULP, 2008, p. 198-199; R. MILLAR, "Echoes of Source and residence in VAT: Jurisdictional Rules" in M. LANG (ed.), *Value Added Tax and Direct Taxation: Differences and similarities*, Amsterdam, IBFD, 2009, 299.
51. VAT COMMITTEE, taxud.c.1(2014)195750, *Working Paper* No. 781, 1-8.
52. De OESO publiceerde in 2017 de "*International VAT/GST Guidelines*", met het oog op de implementering van richtlijnen om de locatie van diensten en immateriële activa in B2B- en B2C-situaties te kunnen vaststellen. Aangezien reeds internationaal consensus bestaat over het bestemmingsprincipe, hebben die richtlijnen niet als doel om het bestemmingsprincipe te implementeren, maar om een internationaal erkende interpretatie van dat principe en uniforme aanknopingspunten te realiseren. Aldus maakt de OESO een onderscheid tussen B2B- en B2C-diensten. Volgens de OESO moeten B2B-diensten gelokaliseerd worden op de vestigingsplaats van de dienstontvanger. Bij B2C-diensten maakt de OESO een onderscheid tussen fysiek verrichte diensten, en niet-fysiek verrichte diensten. Bij fysiek verrichte diensten suggereert de OESO de plaats van materiële verrichting als een geschikt aanknopingspunt (d.i. restaurantdiensten, cateringdiensten, concerten of andere evenementen). De niet-fysiek verrichte diensten moeten dan gelokaliseerd worden op de vestigingsplaats van de consument. Cf. OECD, *International VAT/GST Guidelines*, Paris, OECD Publishing, 2017, [www.doi.org/10.1787/9789264271401-en](http://www.doi.org/10.1787/9789264271401-en).
53. B. TERRA en J. KAJUS, *Commentary on European VAT*, Global Topics IBFD, 2021, punt 5.7.4; M. SENYK, *The Origin and Destination Principles as alternative approaches towards VAT allocation: analysis in the WTO, the OECD and the EU Legal Frameworks*, IBFD Publications, 2020, 199; T. ECKER, "Place of Effective Use and Enjoyment of Services - EU History Repeats Itself", *International VAT Monitor* 2012, 410; A. VAN DOESUM, H. VAN KESTEREN en G.-J. VAN NORDEN, *Fundamentals of EU VAT Law*, Kluwer Law International, 2016, punt 4.5.5.
54. De bedoeling van deze richtsnoeren is vooral om als een toetsing te dienen voor de landen of hun nationale wetgevingen nog steeds tot een geschikt resultaat kunnen leiden in de veranderlijke technologische omgeving. Deze richtsnoeren dienen eigenlijk als een soort van een evaluatie/afweging of de locatie die het aanknopingspunt leidt, passend is. Indien de algemene regel, volgens de evaluatie van die richtsnoeren niet

tot een passend resultaat leidt, maar de specifieke regel wel, dan moet die specifieke regel aangenomen worden en niet de algemene regel.

55. OECD, *International VAT/GST Guidelines*, Paris, OECD Publishing, 2017, p. 78-87. OESO, Draft Chapter II of the International VAT/GST Guidelines (Working Party N° 9 on Consumption Taxes “OECD International VAT/GST Guidelines” “International Trade in Services and Intangibles” “Public Consultation on Draft Guidelines for Customer Location”), 7.
56. Art. 21, § 4 en 21bis, § 3 verwijzen naar de diensten onder de artikelen 21, § 2, 21, § 3, 5°, 21bis, § 1 en § 2, 7°, 9°, 10°. De plaatsbepalingen waarnaar wordt verwezen zijn de B2B- en B2C-hoofdregel; terbeschikkingstelling van vervoermiddelen op korte termijn; telecommunicatie-, radio- en omroepdiensten, langs elektronische weg verrichte diensten aan niet-belastingplichtigen; en ten slotte intellectuele diensten aan niet-belastingplichtige ontvangers buiten de Gemeenschap.
57. KB nr. 57 van 17 maart 2010 met betrekking tot de plaats van diensten in functie van hun werkelijke gebruik of hun werkelijke exploitatie inzake belasting over de toegevoegde waarde (BS 25 maart 2010).
58. Daarenboven gaf de Raad van State reeds in zijn advies aan dat deze regeling onvoldoende duidelijk was en niet precies aangaf hoe moest worden nagegaan of aan de voorwaarde was voldaan. Cf. advies nr. 47.832/1 van 4 maart 2010 van de afdeling wetgeving van de Raad van State.
59. Verslag aan de Koning bij KB nr. 57 van 31 oktober 2017 met betrekking tot de plaats van diensten in functie van hun werkelijke gebruik of hun werkelijke exploitatie inzake belasting over de toegevoegde waarde wat goederenvervoerdiensten en ermee samenhangende diensten betreft (BS 13 november 2017).
60. KB nr. 57 van 31 oktober 2017 met betrekking tot de plaats van diensten in functie van hun werkelijke gebruik of hun werkelijke exploitatie inzake belasting over de toegevoegde waarde wat goederenvervoerdiensten en ermee samenhangende diensten betreft (BS 13 november 2017).
61. Het correctiemechanisme onder het verleggingsbesluit BGBl. II, 383/2003 is slechts van toepassing op de B2C-telecommunicatiediensten en niet op de B2B-telecommunicatiediensten. Aangezien geen bijzondere plaatsbepaling bestaat voor de B2B-telecommunicatiediensten, vallen deze diensten onder de algemene plaatsbepaling conform art. § 3a (6) UStG.
62. Art. 4, a) richtlijn (EU) nr. 2008/9 van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn nr. 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (Pb. L. 44 20 februari 2008, 23).
63. De onterecht betaalde btw kan teruggevorderd worden door middel van herstel door factuurcorrectie o.b.v. art. § 11, lid 12 UStG *jo.* art. § 16, lid 1 UStG. Voor verdere toelichting, zie: A. STREICHER, “Doppelbesteuerung in der Umsatzsteuer: Materiellrechtliches Problem mit verfahrensrechtlicher Lösung?”, AVR 2020, 210.
64. M. SENYK, *The Origin and Destination Principles as alternative approaches towards VAT allocation analysis in the WTO, the OECD and the EU Legal Frameworks*, IBFD Publications, 2020, 199.
65. E. FREITAG en A. STREICHER, “Verlagerung des Leistungsortes bei Telekommunikationsdienstleistungen mit Drittstaatsbezug: Die Rs SK Telecom”, *Taxlex*, 2021/56, 7-8, 268.
66. Zie *supra*, randnr. 14.
67. R. ISMER en K. ARTINGER, “International double taxation under VAT: causes and possible solutions”, *Intertax* 2017, 45, 10, p. 597.
68. Concl. Adv. Gen. 12 februari 2019, C568/17, L.W. Geelen, punt 1.
69. R. ISMER en K. ARTINGER, “International double taxation under VAT: causes and possible solutions”, *Intertax* 2017, 45, 10, p. 599.
70. Art. 267 VWEU.



71. Art. 258 VWEU.
72. B. ANTOINE, "Double et non-imposition de TVA au sein de l'Union européenne: pistes de prévention et de solution", *RGF* 2014, 10, p. 18; R. ISMER en K. ARTINGER, "International double taxation under VAT: causes and possible solutions", *Intertax* 2017, 45, 10, p. 600.
73. België, Denemarken, Ierland, Estland, Spanje, Frankrijk, Italië, Cyprus, Letland, Litouwen, Malta, Hongarije, Nederland, Portugal, Slovenië, Finland, Zweden (en vroeger ook nog de toenmalige EU-lidstaat Verenigd Koninkrijk).
74. Voor meer informatie zie *Information Note: VAT Double Taxation - Dialogue Between Tax Administrations*, [www.ec.europa.eu/taxation\\_customs/system/files/2020-02/dialogue\\_tax\\_administrations\\_ms\\_en.pdf](http://www.ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2020-02/dialogue_tax_administrations_ms_en.pdf) (laatst geraadpleegd op 13 oktober 2021).
75. België, Denemarken, Estland, Ierland, Spanje, Frankrijk, Letland, Litouwen, Nederland, Finland, Zweden (en vroeger ook nog de toenmalige EU-lidstaat Verenigd Koninkrijk).
76. G.E. ZUBELDIA, "European Union - The Elongated Shadow of the Use and Enjoyment Rule", *International VAT Monitor* 2021, 4; E. FREITAG en A. STREICHER, "Verlagerung des Leistungsortes bei Telekommunikationsdienstleistungen mit Drittstaatsbezug: Die Rs SK Telecom", *Taxlex*, 2021/56, 7-8, 268.
77. *Ibid.*
78. B. TERRA en J. KAJUS, *Commentary on European VAT*, Global Topics IBFD, 2021, punt 5.7.4; R. MILLAR, "Jurisdictional Reach of VAT" in R. KREVER, *VAT in Africa*, Zuid-Afrika, PULP, 2008, 197; T. ECKER, "Place of Effective Use and Enjoyment of Services - EU History Repeats Itself", *International VAT Monitor* 2012, 410; T. ECKER, *A VAT/GST Model Convention*, IBFD Doctoral series, 2012, p. 136.
79. Doctoranda, Instituut voor Belastingrecht, Ugent.
80. Hoofddocent Ugent, UAntwerpen en ULg.