Downloaded via the EU tax law app / web

Zaak C?270/09

MacDonald Resorts Ltd

tegen

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

[verzoek van de Court of Session (Scotland) om een prejudiciële beslissing]

„Btw – Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Vrijstellingen – Artikel 13, B, sub b – Verhuur van onroerende goederen – Verkoop van contractuele rechten die kunnen worden omgezet in recht van tijdelijk gebruik van vakantieaccommodatie"

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Belastbare handelingen – Diensten die onder bezwarende titel worden verricht – Verschuldigdheid van belasting*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 2, punt 1, 9, lid 2, sub a, en 10, lid 2, eerste alinea)

2. *Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Vrijstellingen voorzien in Zesde richtlijn – Vrijstelling van verhuur van onroerend goed*

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 13, B, sub b)

1. De door een marktdeelnemer in het kader van een optieprogramma verrichte diensten, waaronder de kenmerkende dienst die erin bestaat contractuele rechten genaamd „points rights" toe te kennen waarmee de contractant punten kan krijgen die hij jaarlijks kan inwisselen tegen een recht op tijdelijk gebruik van een woning in de vakantieresorts van de dienstverrichter of op een verblijf in een hotel of op andere diensten die niet in de contractuele documenten zijn gepreciseerd, moeten worden gekwalificeerd op het tijdstip waarop de klant die aan een dergelijk systeem deelneemt, de oorspronkelijk verworven rechten inwisselt tegen een door deze marktdeelnemer aangeboden dienst. Bij de inwisseling van deze rechten tegen een verblijf in een hotel of een recht op tijdelijk gebruik van een residentie vormen deze diensten dienstverrichtingen in samenhang met een onroerend goed in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting, welke diensten worden verricht op de plaats van de ligging van dit hotel of van deze residentie.

In een dergelijk systeem, waar formeel geen timesharerechten worden uitgewisseld, gebeurt de verwerving van „points rights" in het kader van het optieprogramma immers met de bedoeling om deze rechten te ruilen tegen in het kader van dit optieprogramma aangeboden diensten. De werkelijke dienst met het oog waarop „points rights" worden verworven, is dus de dienst die bestaat in het ter beschikking van de deelnemers aan dit programma stellen van de verschillende mogelijke tegenprestaties die tegen de uit deze rechten voortvloeiende punten kunnen worden verkregen, waarbij de dienst niet volledig is verstrekt zolang deze punten niet zijn ingewisseld. Hieruit volgt dat, wanneer de dienst bestaat uit een verblijf in een hotel of in een recht op tijdelijk gebruik van een residentie, de band tussen de verstrekte dienst en de door de klant betaalde

tegenprestatie, bestaande uit punten die voortvloeien uit vooraf verworven rechten, ontstaat op het tijdstip van de inwisseling van de punten tegen concrete diensten.

Daarbij komt dat, aangezien enerzijds de klant op het ogenblik van de verwerving van „points rights” niet precies kan weten welke residenties of andere diensten gedurende een bepaald jaar beschikbaar zullen zijn of wat de waarde van een verblijf in deze residenties of van deze diensten in punten is, en het anderzijds de dienstverrichter is die het klassement in punten van de beschikbare residenties en de diensten bepaalt, zodat de keuze van de klant al meteen beperkt is tot residenties en diensten die voor hem, gelet op het aantal punten dat hij heeft, beschikbaar zijn, zijn de wezenlijk elementen voor de verschuldigdheid van de belasting over de toegevoegde waarde niet voorhanden op het tijdstip van de oorspronkelijke verwerving van rechten als de „points rights”. Aangezien de werkelijke dienst pas wordt verkregen wanneer de klant zijn tevoren verworven „points rights” inwisselt, kan pas op dat ogenblik sprake zijn van het belastbaar feit en van het verschuldigd worden van belasting in de zin van artikel 10, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn.

Bijgevolg kan in een dergelijk systeem het naargelang van het soort verrichte dienst toepasselijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde pas worden bepaald op het ogenblik dat de klant de punten die voortvloeien uit de tevoren verworven rechten, inwisselt tegen het tijdelijk gebruik van een residentie, een verblijf in een hotel of een andere dienst. De plaats van de dienstverrichting is dus de plaats van de ligging van de residentie of het hotel waar de klant na inwisseling van deze punten mag verblijven.

(cf. punten 17, 23, 27?30, 32?33, 42, 53, dictum 1)

2. In een systeem zoals een optieprogramma, waarvan de kenmerkende dienst erin bestaat contractuele rechten genaamd „points rights” toe te kennen waarmee de contractant punten kan krijgen die hij jaarlijks kan inwisselen tegen een recht op tijdelijk gebruik van een woning in de vakantieresorts van de dienstverrichter of op een verblijf in een hotel of op andere diensten die niet in de contractuele documenten zijn gepreciseerd, vormt, wanneer de klant de aanvankelijk verworven rechten inwisselt tegen een recht op tijdelijk gebruik van een residentie, deze dienstverrichting een verhuring van een onroerend goed in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting. Dit voorschrift staat echter niet eraan in de weg dat de lidstaten deze dienstverrichting van de vrijstelling uitsluiten.

Het recht op tijdelijk gebruik van een residentie, verkregen in ruil voor de aanvankelijk verworven rechten, voldoet immers aan de voorwaarden van een verhuring, aangezien de klant na inwisseling van zijn punten tegen een dergelijk recht aanspraak heeft op het gebruik van een onroerend goed als ware hij de eigenaar ervan en gedurende een specifieke periode ieder ander van het genot van dat recht kan uitsluiten, en dat gebruiksrecht dus kenmerken vertoont die overeenkomen met het begrip „verhuring” in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn. Wat de in punt 1 van deze bepaling vermelde uitsluiting betreft, die niet alleen betrekking heeft op accommodatie in het hotelbedrijf, maar eveneens op het verstrekken van accommodatie in het kader van andere sectoren met een soortgelijke functie, moet de uitdrukking „sectoren met een soortgelijke functie” ruim moet worden uitgelegd, aangezien zij beoogt te verzekeren dat het tijdelijk verstrekken van accommodatie op overeenkomstige wijze als in het hotelbedrijf, dat potentieel met dit laatste concurreert, aan belasting wordt onderworpen. De lidstaten beschikken over een beoordelingsmarge bij het bepalen van de accommodatieverstrekkingen die in afwijking van de vrijstelling voor verpachting en verhuring van onroerende goederen overeenkomstig artikel 13, B, sub b, punt 1, van de Zesde richtlijn moeten worden belast. Het staat dus aan de lidstaten om bij de omzetting van deze bepaling in nationaal recht de criteria vast te stellen die zij geschikt

achten om het onderscheid te maken tussen belastbare handelingen en niet-belastbare handelingen, te weten de verpachting en de verhuring van onroerende goederen. Bijgevolg staat artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn niet eraan in de weg dat een lidstaat de overdracht onder bezwarende titel van rechten op tijdelijk gebruik van residenties van derden aan belasting over de toegevoegde waarde onderwerpt.

(cf. punten 47, 49?52, 54, dictum 2)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

16 december 2010 (*)

„Btw – Zesde richtlijn 77/388/EEG – Vrijstellingen – Artikel 13, B, sub b – Verhuring van onroerende goederen – Verkoop van contractuele rechten die kunnen worden omgezet in recht van tijdelijk gebruik van vakantieaccommodatie”

In zaak C?270/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Court of Session (Scotland) (Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 10 juli 2009, ingekomen bij het Hof op 14 juli 2009, in de procedure

MacDonald Resorts Ltd

tegen

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs,

wijst

HET HOF (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: A. Tizzano, kamerpresident, J.?J. Kasel, A. Borg Barthet (rapporteur), M. Ileši? en M. Berger, rechters,

advocaat-generaal: V. Trstenjak,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 10 juni 2010,

gelet op de opmerkingen van:

– MacDonald Resorts Ltd, vertegenwoordigd door C. Tyre, QC, en D. Small, advocate,

– de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Hathaway en F. Penlington als gemachtigden, bijgestaan door P. Mantle, barrister,

– de Griekse regering, vertegenwoordigd door G. Kanellopoulos, S. Trekli, M. Tassopoulou en S. Spyropoulos als gemachtigden,

– de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes als gemachtigde,

– de Europese Commissie, vertegenwoordigd door M. Afonso en R. Lyal als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 7 september 2010,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 2, 9, 10 en 13, B, van de Zesde richtlijn (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, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/115/EG van de Raad van 20 december 2001 (PB 2002, L 15, blz. 24; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen MacDonald Resorts Ltd (hierna: „MRL") en de Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (de belasting? en douanedienst van het Verenigd Koninkrijk; hierna: „HMRC") wat betreft het toepasselijke stelsel inzake de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") op bepaalde door MRL geleverde diensten.

Toepasselijke bepalingen

3 Artikel 9 van de Zesde richtlijn bepaalt:

„1. Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

2. In afwijking hiervan is:

a) de plaats van diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, met inbegrip van diensten van makelaars in onroerende goederen en van experts alsmede van diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden of te coördineren, zoals bijvoorbeeld de diensten verricht door architecten en bureaus die op de uitvoering van het werk toezicht houden, de plaats waar het goed is gelegen;

[...]"

4 Artikel 10, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn stelt:

„1.a) Als ‚belastbaar feit' wordt beschouwd: het feit waardoor voldaan wordt aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting;

b) de belasting wordt geacht ‚verschuldigd te zijn' wanneer de schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen, ook al kan de betaling daarvan worden uitgesteld.

2. Het belastbare feit vindt plaats en de belasting wordt verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht. Leveringen van goederen, met uitzondering van de leveringen als bedoeld in artikel 5, lid 4, sub b, en diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen, worden geacht te zijn verricht bij het verstrijken van de periode waarop deze afrekeningen of betalingen betrekking hebben. De lidstaten kunnen bepalen dat in bepaalde gevallen doorlopende leveringen van goederen en verrichtingen van diensten die gedurende een zekere periode plaatsvinden, worden geacht ten minste eenmaal per jaar te zijn voltooid.

Indien evenwel vooruitbetalingen worden gedaan alvorens goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht, wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip van ontvangst van de vooruitbetalingen, ten belope van het ontvangen bedrag.

In afwijking van het voorgaande kunnen de lidstaten bepalen dat de belasting voor bepaalde handelingen of bepaalde categorieën belastingplichtigen verschuldigd wordt:

– uiterlijk bij de uitreiking van de factuur, of

– uiterlijk bij ontvangst van de prijs, of,

– wanneer de factuur niet of niet tijdig wordt uitgereikt, binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit.”

5 Artikel 13, B, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

[...]

b) verpachting en verhuur van onroerende goederen, met uitzondering van:

1. het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiekampen of op kampeerterreinen;

2. verhuur van parkeerruimte voor voertuigen;

3. verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;

4. verhuur van safeloketten.

De lidstaten kunnen nog andere handelingen van de toepassing van deze vrijstelling uitsluiten.

[...]”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

Activiteit van MRL

6 MRL is een vennootschap met zetel in het Verenigd Koninkrijk. Zij is in deze lidstaat als btw-plichtige geregistreerd. Zij is eveneens geregistreerd voor de IVA, het Spaanse equivalent van de

btw.

7 De activiteit die MRL in het Verenigd Koninkrijk en in Spanje uitoefent bestaat uit de commercialisatie van timesharebelangen in woningen in vakantieresorts gelegen in deze twee lidstaten (hierna: „timesharebelangen”). MRL gebruikt dezelfde contractuele documenten in het Verenigd Koninkrijk en in Spanje.

8 Sinds oktober 2003 verhandelt MRL een nieuw product dat bestaat uit een „optieprogramma” met als opschrift „Options by Macdonald Hotels and Resorts” (opties van Macdonald Hotels and Resorts; hierna: „optieprogramma”). Met de creatie van dit programma werd beoogd om de onverkochte timesharevoorraad van MRL beter te benutten en haar klanten meer flexibiliteit te bieden in de wijze waarop zij gebruik konden maken van accommodatie in de resorts van MRL, in het bijzonder wat betreft de keuze van de residentie en de periode van gebruik.

9 Voor de uitvoering van het optieprogramma heeft MRL een club opgericht met eveneens de naam „Options by Macdonald Hotels and Resorts” (hierna: „Club”). Het betreft een lichaam zonder winstoogmerk en zonder rechtspersoonlijkheid dat wordt geregeld door schriftelijke statuten (hierna: „statuten”). Volgens deze statuten is het voornaamste doel van de Club „leden het recht waarborgen om elk jaar voor bepaalde periodes vakantieaccommodatie en andere bijkomende voordelen te reserveren, gedurende een periode van 30 jaar, overeenkomstig het [optieprogramma] zoals dat in deze statuten is gedefinieerd”.

10 Blijkens de verwijzingsbeslissing kunnen de belangrijkste kenmerken van deze statuten en de erbij horende contracten als volgt worden omschreven:

– de Club is opgericht voor een periode van 30 jaar, gaande van 3 oktober 2003 tot en met 2 oktober 2033;

– MRL is het oprichtende lid met de bevoegdheid en verantwoordelijkheid om de zaken en werkzaamheden van de Club en het optieprogramma te leiden en al datgene te doen wat zij daartoe noodzakelijk acht;

– als oprichtend lid heeft MRL een trustee benoemd, aan wie zij haar rechten en titels op alle timesharebelangen betreffende haar woningenpark dat onder een systeem van timesharing valt heeft overgedragen. Op grond van de statuten kon MRL aanspraak maken op de aan die accommodatie toekomende „Points Rights” (rechten op punten). MRL kan deze rechten overdragen aan gewone leden;

– de klanten van MRL die zich aanmelden als lid en die voldoen aan de voorwaarden voor lidmaatschap, worden gewone leden van de Club. Zij verkrijgen „Points Rights”, hetzij in het kader van een overdracht door MRL, hetzij door timesharebelangen betreffende vaste weken bij de trustee neer te leggen;

– MRL kent een waarde toe aan alle gebruiksweken die beschikbaar zijn voor gebruik door de leden. Deze waarde wordt uitgedrukt als een bepaald aantal punten afhankelijk van locatie, klasse en type accommodatie, alsook de tijd van het jaar. De leden ontvangen elk jaar een aantal punten op basis van hun recht op dergelijke punten. Zij kunnen deze punten in dat jaar inwisselen tegen een recht om een bepaalde woning gedurende een bepaalde periode te gebruiken, naargelang van hun keuzemogelijkheid binnen de perken van hun punten en de beschikbare gebruiksweken. De uitdrukking „Points Rights" staat dus voor het recht van de leden op jaarlijkse toekenning van een bepaald aantal punten, zodat zij gedurende dat jaar hun recht op verblijf in een woning kunnen uitoefenen;

– om lid te worden van het optieprogramma is geen toetredingsbijdrage verschuldigd. Een nieuw gewoon lid moet echter bij de aanvraag van het lidmaatschap wel „Points Rights" verwerven. Dit kan op twee manieren. Allereerst kan het lid dergelijke rechten bij MRL kopen, actueel tegen de prijs van 2,50 GBP per eenheid, behoudens tijdelijke kortingen. De aankoop komt tot stand in het kader van een „Points Sales Contract" (puntenkoopovereenkomst) tussen het nieuwe lid en MRL. De tweede manier bestaat erin dat hij „Points Rights" ontvangt door neerlegging bij de trustee van eerder van MRL aangekochte timesharebelangen en betaling van een „enhancement fee" (vergoeding voor het verwerven van voordelen);

– deze tweede manier kan twee verschillende vormen aannemen. Een persoon die reeds houder is van timesharebelangen die hij bij MRL heeft aangekocht, kan de residentie waarop hij recht heeft in het optieprogramma inbrengen door met MRL een „Enhancement Contract" (contract tot verwerving van voordelen) te sluiten, waardoor hij „Points Rights" ontvangt die overeenstemmen met dit gebruiksrecht. De andere mogelijkheid is dat een persoon die nog geen timesharebelangen heeft een „Resale and Enhancement Contract" (overeenkomst tot herverkoop en verwerving van voordelen) sluit, waarbij hij tegelijkertijd dergelijke rechten koopt en deze in het optieprogramma inbrengt. Leden die een van deze contracten hebben gesloten, worden „Enhanced Members" (leden met een uitgebreid lidmaatschap) genoemd. Een dergelijk lid behoudt het recht, dat gedurende de eerste twee maanden van elk jaar kan worden uitgeoefend, om gebruik te maken van de timesharebelangen die hij in het betrokken jaar in het optieprogramma heeft ingebracht. In het omgekeerde geval ontvangt hij een aantal punten. Deze punten mogen voor andere woningen met een gelijke waarde die zijn ingeschreven in het optieprogramma worden gebruikt. Voor zover het lid met een uitgebreid lidmaatschap zijn timesharebelangen bij de trustee heeft neergelegd, worden deze rechten aan de andere leden ter beschikking gesteld. Laatstgenoemden kunnen hun punten dan inwisselen om de betrokken woning te gebruiken gedurende de weken waarvoor zij gebruiksrechten hebben;

– gewone leden verbinden zich tot betaling van een jaarlijkse beheersvergoeding naar rato van het aantal „Points Rights" dat zij hebben, alsook tot betaling van transactiekosten voor de reservering van de woning bij het inwisselen van punten. De betaling geschiedt aan MRL in Schotland;

– gewone leden kunnen te allen tijde aanvullende „Points Rights" kopen bij MRL;

– MRL kan de leden toestaan hun punten in te wisselen tegen een verblijf in door MRL geëxploiteerde hotels, dan wel tegen andere diensten. Zo heeft MRL de leden de mogelijkheid geboden om tot tien maanden vooraf de inwisseling van punten te vragen in ruil voor een verblijf van drie, vier of zeven nachten in een van de ruim 70 hotels, afhankelijk van de beschikbaarheid. Het aantal punten dat voor een dergelijke boeking is vereist, varieert volgens een gespecificeerde classificatie waarin de betrokken hotels zijn gerangschikt. Na aanvaarding van de boeking is MRL aan het hotel de verblijfskosten verschuldigd;

– de leden mogen de in een bepaald jaar niet-gebruikte punten opsparen om deze het daaropvolgende jaar te gebruiken. Indien het verzoek niet later dan negen maanden vóór het einde van het lopende jaar wordt gedaan, kunnen zij al hun punten opsparen; indien het verzoek tussen de negende en de derde maand vóór het einde van het lopende jaar wordt gedaan, kan maximaal 50 % worden opgespaard;

– omgekeerd kunnen de leden tot drie maanden vóór het einde van een jaar punten lenen die kunnen worden verrekend met de punten die voor het daaropvolgende jaar zullen verschuldigd zijn, zodat zij middels de betaling van de geschatte beheerskosten voor het daaropvolgende jaar op het tijdstip van de reservering, een reservering kunnen plaatsen die een groter aantal punten vereist dan hun Points Rights voor het betreffende jaar;

– MRL kan een regeling treffen zodat leden van de Club toegang krijgen tot een extern (dat wil zeggen, door een derde geleid) timeshareruilprogramma. Zo heeft MRL aansluiting gezocht met een programma genaamd „Interval International”, zodat de leden door toetreding tot het optieprogramma zonder bijbetaling een tweejarig lidmaatschap van dit programma Interval International krijgen. Daarna kunnen leden het lidmaatschap van dit programma bij afzonderlijke overeenkomst en voor eigen rekening voortzetten. Dit aanvullende lidmaatschap geeft de leden van het optieprogramma het recht om gebruiksweken binnen het programma waarvoor zij hun punten in een bepaald jaar hebben ingewisseld, te ruilen tegen accommodatie die door andere leden van het programma Interval International beschikbaar is gesteld. MRL is gerechtigd een door haar gearrangeerde aansluiting bij een extern programma van uitwisseling van timesharebelangen te beëindigen of te wijzigen;

– MRL is bevoegd om te allen tijde gebruiksweken die overeenstemmen met timesharebelangen die bij de trustee zijn neergelegd terug te trekken uit het optieprogramma. Zij moet echter ervoor zorgen dat altijd voldoende verblijfplaatsen beschikbaar is om aan het totale aantal „Points Rights” van zichzelf en van de gewone leden te voldoen. MRL is eveneens bevoegd om het klassement van de residenties te bepalen en te wijzigen, en de denominatie van punten en „Points Rights” te wijzigen door het aantal ervan dienovereenkomstig te vergroten of te reduceren met behoud van de waarde ervan.

Procedure voor de nationale autoriteiten

11 Het hoofdgeding betreft de juiste kwalificatie, voor de heffing van de btw, van bepaalde diensten die MRL in het kader van haar activiteiten van overdracht van timesharebelangen heeft verricht. De plaats waar die diensten zijn verricht staat eveneens ter discussie.

12 Dit geschil vindt zijn oorsprong in de beschikking van de Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs van maart 2004, volgens welke de overdracht door MRL van „Points Rights” geldt als een belastbare levering van voordelen verbonden aan het lidmaatschap van een club, en de plaats van verrichting van deze dienst het Verenigd Koninkrijk is.

13 MRL heeft bij het VAT and Duties Tribunal, Edinburgh beroep ingesteld tegen deze beschikking. Deze rechtbank heeft het beroep bij beschikking van 16 juni 2006 verworpen.

14 De Court of Session (Scotland), waarbij hoger beroep tegen deze beschikking is ingesteld, heeft de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Wanneer [de verzoekende partij], in overeenstemming met het bepaalde in de statuten van de [Club] en de bijbehorende contracten, een dienstverrichting verleent die erin bestaat contractuele rechten (‚Points Rights’) te verlenen die de verkrijger recht geven op punten die hij

jaarlijks kan inwisselen tegen een recht op verblijf in en gebruik van timeshare-accommodatie in de resorts van [de verzoekende partij], moet die dienst dan worden gekwalificeerd [...] als de verpachting of verhuur van onroerende goederen in de zin van artikel 13 B, sub b, van de Zesde [...] richtlijn [...] of als lidmaatschap van een club, dan wel anderszins?

2) Is het voor het antwoord op de eerste vraag van belang dat:

[–] in sommige gevallen de contractuele rechten worden verkregen doordat de klant bij MRL in ruil daarvoor zijn reeds bestaande rechten op [tijdelijk] verblijf in [...] accommodatie [...] gelegen op een bepaalde plaats voor een of meerdere vaste weken inbrengt;

[–] de klant in een willekeurig jaar kan besluiten zijn recht op punten dat jaar niet of slechts gedeeltelijk in te wisselen tegen gebruiksrechten, en in plaats daarvan ervoor kan kiezen om het aantal punten toe te voegen aan de punten waarop hij het daaropvolgende jaar recht zal hebben, dan wel, afhankelijk van de contractuele bedingen die van toepassing zijn in het [kader van] het in het hoofdgeding aan de orde zijnde optieprogramma in een willekeurig jaar, het aantal punten voor dat jaar kan uitbreiden door punten te ‚lenen' [...] die hem het daaropvolgende jaar toekomen;

[–] de residenties die deel uitmaken van het bestand van beschikbare accommodaties kunnen wijzigen tussen het tijdstip waarop ‚Points Rights' worden verkregen en dat waarop de punten worden ingewisseld tegen verblijfsrechten;

[–] het aantal punten waarop de klant elk jaar recht heeft, door de dienstverrichter in overeenstemming met de contractuele bepalingen van het [optie]programma kan worden gewijzigd;

[–] verzoekster van tijd tot tijd houders van ‚Points Rights' toegang kan bieden tot een [ander] timeshare?programma;

[–] verzoekster van tijd tot tijd houders van ‚Points Rights' de mogelijkheid kan bieden hun punten in te wisselen tegen een verblijf in door verzoekster geëxploiteerde hotels, dan wel voor andere door verzoekster geboden voordelen?

3) a) Zijn de in de eerste twee vragen omschreven diensten van een belastingplichtige [...] dan ‚diensten met betrekking tot onroerende goederen' in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde [...] richtlijn[?]

b) [Indien dit het geval is], hoe moet de plaats van de verrichting van de dienst worden vastgesteld wanneer de leden van [deze club] hun contractuele rechten kunnen uitoefenen door timeshare?accommodatie te betrekken in meer dan één lidstaat, en op het moment van de prestatie niet bekend is in welke accommodatie het verblijf zal plaatsvinden?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

15 Met deze vragen, die samen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen hoe de dienstverrichting als in het hoofdgeding aan de orde moet worden gekwalificeerd en wat de plaats van de dienstverrichting is, alsook te vernemen of de uitzonderingsregeling van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn van toepassing is op deze diensten.

Kwalificatie en plaats van de dienstverrichting

16 In herinnering moet worden gebracht dat artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat de „leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig

handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”, aan de btw zijn onderworpen. Dienaangaande heeft het Hof reeds geoordeeld dat een dienst enkel „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn wordt verricht, en dus enkel belastbaar is, wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst (zie arresten van 3 maart 1994, Tolsma, C?16/93, Jurispr. blz. I?743, punt 14; 14 juli 1998, First National Bank of Chicago, C?172/96, Jurispr. blz. I?4387, punt 26, en 21 maart 2002, Kennemer Golf, C?174/00, Jurispr. blz. I?3293, punt 39).

17 De relevante prestatie van het soort dienst die het voorwerp uitmaakt van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde overeenkomst, bestaat erin contractuele rechten genaamd „Points Rights” toe te kennen, waarmee de contractant punten kan krijgen die hij jaarlijks kan inwisselen tegen een recht op tijdelijk gebruik van een woning in de vakantieresorts van de dienstverrichter, of op een verblijf in een hotel of andere diensten die niet in de contractuele documenten zijn gepreciseerd.

18 Daarom moeten de bestanddelen van deze overeenkomst worden onderzocht ter bepaling welke diensten zijn geleverd als tegenprestatie voor de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding. De door de advocaat-generaal in punt 52 van haar conclusie gebruikte methode moet dienaangaande worden toegepast om allereerst de verschillende in deze overeenkomst voorziene vormen van vergoeding te identificeren.

19 Blijkens de verwijzingsbeslissing kan de klant in het kader van het optieprogramma „Points Rights” verwerven, ofwel door aankoop ervan bij MRL tegen betaling van een aankoopprijs, ofwel door neerlegging bij de trustee van timesharebelangen voor vaste weken tegen betaling van een „Enhancement Fee”.

20 In het tweede geval kunnen de „Points Rights” worden verworven door de persoon die reeds timesharebelangen heeft en deze in het kader van een „Enhancement Contract” met MRL in het optieprogramma inbrengt. Zodra hij rechten in het optieprogramma verwerft, verliest deze persoon in beginsel de band met de specifieke timesharebelangen op basis waarvan hij de rechten in het programma verwierf.

21 Door dit laatste kenmerk verschilt het optieprogramma uit het hoofdgeding inderdaad van het systeem dat aan de orde was in de zaak die aanleiding heeft gegeven tot het arrest van 3 september 2009, RCI Europe (C?37/08, Jurispr. blz. I?7533), waarnaar MRL verwijst. Toegang tot het optieprogramma van MRL wordt namelijk verkregen via de loutere verwerving van punten, en het zijn deze punten die later kunnen worden ingewisseld tegen door MRL in het kader van hetzelfde programma verrichte diensten. De punten waarop iedere houder van „Points Rights” recht heeft, weerspiegelen dus de waarde van een verblijf in een bepaalde residentie of van andere door MRL verrichte diensten en vormen in zekere zin het door de klanten gebruikte betaalmiddel, met name ter betaling voor de verwerving van een recht op tijdelijk gebruik van een residentie. Het aan de orde zijnde systeem in de zaak die heeft geleid tot genoemd arrest RCI Europe was daarentegen een eenvoudig systeem van uitwisseling van timesharebelangen.

22 Dit onderscheid staat echter niet eraan in de weg dat hetzelfde beoordelingscriterium wordt gebruikt, namelijk de uiteindelijke door de leden met de betaling van ontvangen diensten nagestreefde doelstelling (arrest RCI Europe, reeds aangehaald, punt 29).

23 Bij toepassing van dit criterium in een systeem zoals in het hoofdgeding, waar formeel geen timesharebelangen worden uitgewisseld, blijkt echter dat de verwerving van „Points Rights” in het kader van het optieprogramma gebeurt met de bedoeling om deze rechten te ruilen tegen in het

kader van dit optieprogramma aangeboden diensten.

24 Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in punt 74 van haar conclusie, sluit de klant de oorspronkelijke overeenkomst inderdaad niet met de bedoeling om punten te verzamelen, maar met de bedoeling om tijdelijk een residentie te gebruiken of andere later uit te kiezen diensten te verwerven. De aankoop van „Points Rights” is voor de klant dus geen doel op zich. De verwerving van dergelijke rechten en de inwisseling van de punten moeten dus eerder worden beschouwd als voorbereidende handelingen die worden gesteld met het oog aanspraak te kunnen maken op een recht op tijdelijk gebruik van een residentie, op een verblijf in een hotel of op een andere dienst.

25 Het is dus pas op het ogenblik van deze omwisseling dat de koper van de „Points Rights” de tegenprestatie verwerft die is voorzien voor zijn oorspronkelijke betaling.

26 Uit de rechtspraak van het Hof volgt echter dat de maatstaf van heffing voor een dienstverrichting bestaat in al hetgeen als tegenprestatie voor de verrichte dienst wordt ontvangen, en dat een dienstverrichting enkel belastbaar is wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de door de dienstverrichter verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie (zie in die zin arrest van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Jurispr. blz. 1443, punten 11 en 12, en arrest Tolsma, reeds aangehaald, punt 14).

27 In een systeem als het optieprogramma is de daadwerkelijke dienstverrichting met het oog waarop „Points Rights” worden verworven dus de dienst die bestaat in de terbeschikkingstelling aan de deelnemers aan dit programma van de verschillende mogelijke tegenprestaties die via de punten die uit deze rechten voortvloeien, kunnen worden verkregen. De dienstverrichting is dus niet volledig voltooid zolang deze punten niet zijn ingewisseld.

28 Wanneer de dienst bestaat uit een verblijf in een hotel of een recht op tijdelijk gebruik van een residentie, ontstaat de band tussen de verrichte dienst en de door de klant betaalde tegenprestatie, bestaande uit punten die voortvloeien uit vooraf verworven rechten, bijgevolg op het tijdstip van de inwisseling van de punten tegen concrete diensten.

29 Wat betreft een systeem als dat in het hoofdgeding, moet bovendien worden vastgesteld dat de klant op het ogenblik van de verwerving van „Points Rights” niet precies kan weten welke residenties of andere diensten gedurende een bepaald jaar beschikbaar zullen zijn of wat de waarde in punten is van een verblijf in deze residenties of van deze diensten. Voorts is het MRL die het klassement in punten van de residenties en de beschikbare diensten bepaalt, zodat de keuze van de klant meteen al beperkt blijft tot residenties en diensten die voor hem, gelet op het aantal punten dat hij heeft, beschikbaar zijn.

30 Daarom zijn de relevante elementen voor de opeisbaarheid van de btw niet voorhanden op het tijdstip van de oorspronkelijke verwerving van rechten als de „Points Rights”, zodat artikel 10, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn niet van toepassing is.

31 Zoals blijkt uit het arrest van 21 februari 2006, BUPA Hospitals en Goldsborough Developments (C?419/02, Jurispr. blz. I?1685) is voor het verschuldigd worden van de btw vereist dat alle relevante elementen van het belastbaar feit, dat wil zeggen van de toekomstige levering of van de toekomstige dienst, gekend zijn, en dus in het bijzonder, dat de goederen of diensten nauwkeurig zijn omschreven. Bijgevolg kan over de vooruitbetalingen voor leveringen van goederen of voor diensten die nog niet duidelijk zijn bepaald, geen btw worden geheven (arrest BUPA Hospitals en Goldsborough Developments, reeds aangehaald, punt 50).

32 De eigenlijke dienstverrichting vindt bijgevolg pas plaats wanneer de klant zijn van tevoren verworven „Points Rights” inwisselt. Pas op dat ogenblik kan sprake zijn van een belastbaar feit en

het verschuldigd worden van de btw in de zin van artikel 10, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn.

33 In een dergelijk systeem kan het toepasselijke btw-stelsel naargelang van het soort verrichte dienst dus pas worden bepaald op het ogenblik dat de klant de punten die voortvloeien uit de tevoren verworven rechten inwisselt tegen het tijdelijk gebruik van een residentie, een verblijf in een hotel of een andere dienst. De plaats van de dienstverrichting is dus met name de plaats van de ligging van de residentie of het hotel waar de klant na inwisseling van deze punten mag verblijven.

34 Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in de punten 79 tot en met 86 van haar conclusie, kan de toepassing van dit beginsel moeilijkheden opleveren, zoals de noodzaak om voor elke omwisseling van punten de door de klant ingewisselde punten om te zetten in een bedrag dat overeenstemt met de waarde van de „Points Rights”, de problemen die verband houden met de onduidelijke omrekeningskoers van de „Points Rights”, de omstandigheid dat gedurende mogelijk langere perioden geen belasting over de omzet wordt geheven, de problemen in verband met de mogelijkheid dat de tarieven van de btw wijzigen tussen het tijdstip van de verwerving van „Points Rights” en de omwisseling van de punten, en de mogelijkheid dat de klant zijn punten niet inwisselt.

35 Dergelijke problemen kunnen echter niet rechtvaardigen dat wordt gekozen voor een oplossing, zoals die welke MRL voorstelt, waarbij de plaats van de dienstverrichting wordt vastgesteld door toepassing van een methode van forfaitaire verdeling op basis van het bestand beschikbare woningen op het tijdstip van de verwerving van de „Points Rights”.

36 Ook de toepassing van deze methode zou in meerdere opzichten problemen doen rijzen en zou bovendien een risico op misbruik inhouden, voor zover de belastingplichtige in dit bestand beweerdelijk beschikbare, maar niet gebruikte woningen die gelegen zijn in staten die niet onderworpen zijn aan de fiscale controle van de Europese Unie zou kunnen opnemen.

37 Bovendien zou een dergelijke verdelingsmethode geen enkele uitdrukkelijke wettelijke grondslag vinden in de Zesde richtlijn. Zij zou uitsluitend erdoor gerechtvaardigd worden dat het administratieve werk van MRL ter vervulling van haar verplichtingen ten overstaan van de belastingautoriteiten wordt vereenvoudigd.

38 In deze context zij eraan herinnerd dat een onderneming als MRL als btw-plichtige, in overeenstemming met hoofdstuk XIII, van de Zesde richtlijn een aantal verplichtingen heeft, waaronder de in artikel 22, lid 2, vervatte verplichting voor iedere belastingplichtige om een boekhouding te voeren „welke voldoende gegevens bevat om de toepassing van de btw en de controle daarop door de belastingadministratie mogelijk te maken”.

39 Om aan deze verplichting te voldoen, moet een onderneming als MRL dus een boekhouding voorleggen op basis waarvan op voldoende transparante wijze de maatstaf van heffing kan worden geïdentificeerd, wat absoluut noodzakelijk is voor de werking van het gemeenschappelijke btw-stelsel.

40 Toegevoegd moet worden dat de lidstaten ingeval een belastingplichtige niet meewerkt niet machteloos zijn. Het beginsel van een gemeenschappelijk btw-stelsel verzet zich namelijk niet ertegen dat lidstaten maatregelen invoeren die bij onregelmatigheden bij de aangifte van het bedrag van de verschuldigde btw sancties opleggen. Integendeel, artikel 22, lid 8, van de Zesde richtlijn bepaalt dat de lidstaten andere verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste heffing van de belasting (arrest van 15 januari 2009, K-1, C?502/07, Jurispr. blz. I?161, punt 20).

41 Tot slot moet worden opgemerkt dat de lidstaten volgens artikel 80, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), ter voorkoming van fraude en belastingontwijking maatregelen mogen nemen opdat voor diensten aan begunstigden waarbij bestuurlijke, eigendoms?, lidmaatschaps?, financiële of juridische banden, zoals omschreven door de lidstaat, bestaan, de maatstaf van heffing in bepaalde gevallen de normale waarde van de verrichte diensten is.

42 Gelet op al deze overwegingen moet worden geoordeeld dat de door een marktdeelnemer als MRL in het kader van een systeem als het in het hoofdgeding aan de orde zijnde optieprogramma geleverde diensten moeten worden gekwalificeerd op het tijdstip waarop een klant die aan een dergelijk systeem deelneemt de oorspronkelijk verworven rechten inwisselt tegen een door deze marktdeelnemer aangeboden dienst. Bij de inwisseling van deze rechten tegen een verblijf in een hotel of een recht op tijdelijk gebruik van een residentie, vormen deze diensten een dienstverrichting in samenhang met een onroerend goed in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, welke diensten worden verricht op de plaats van de ligging van dit hotel of deze residentie.

De mogelijkheid van een belastingvrijstelling op basis van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn

43 Wat betreft de overdracht van rechten zoals de in het hoofdgeding aan de orde zijnde „Points Rights”, voor zover zij kunnen worden gebruikt ter verkrijging van accommodatie in hotels, moet worden opgemerkt dat de in artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn voorziene vrijstelling door punt 1 van deze bepaling uitdrukkelijk wordt uitgesloten voor het verstrekken van accommodatie in het hotelbedrijf.

44 Wanneer dergelijke rechten worden gebruikt ter verkrijging van het tijdelijke gebruik van een residentie, dient echter te worden uitgemaakt of de overdracht van deze rechten moet worden aangemerkt als „verhuur van onroerende goederen” in de zin van genoemd artikel 13, B, sub b, en of uitsluitingen van de uitzonderingsregeling van deze bepaling van toepassing zijn.

45 Vooraf dient eraan te worden herinnerd dat de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, daar deze vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht (zie met name arresten van 3 maart 2005, Arthur Andersen, C?472/03, Jurispr. blz. I?1719, punt 24; 9 februari 2006, Kinderopvang Enschede, C?415/04, Jurispr. blz. I?1385, punt 13, en 13 juli 2006, United Utilities, C?89/05, Jurispr. blz. I?6813, punt 21).

46 Het is vaste rechtspraak dat het wezenlijke kenmerk van het begrip „verhuur van onroerende goederen” in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn is, dat aan de contractant voor een overeengekomen tijdsduur tegen vergoeding het recht wordt verleend om een onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar ervan en om ieder ander van het genot

van dat recht uit te sluiten (zie in die zin met name de arresten van 4 oktober 2001 „Goed Wonen”, C?326/99, Jurispr. blz. I?6831, punt 55; 9 oktober 2001, Cantor Fitzgerald International, C?108/99, Jurispr. blz. I?7257, punt 21, en 12 juni 2001, Sinclair Collis, C?275/01, Jurispr. blz. I?5965, punt 25). Bij de beoordeling of een bepaalde overeenkomst beantwoordt aan deze definitie, moet rekening worden gehouden met alle eigenschappen van de handeling en met de omstandigheden ervan. Beslissend is dienaangaande de objectieve aard van de betrokken handeling, ongeacht hoe deze door de partijen wordt voorgesteld (zie aldus arrest Cantor Fitzgerald International, reeds aangehaald, punt 33).

47 In een context als die in het hoofdgeding voldoet het recht op tijdelijk gebruik van een residentie, verkregen in ruil voor de aanvankelijk verworven rechten, aan de voorwaarden van een verhuring. Dit gebruiksrecht vertoont namelijk eigenschappen die beantwoorden aan het begrip „verhuring” in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn. Uit de door de verwijzende rechter meegedeelde gegevens blijkt namelijk dat een lid na inwisseling van zijn punten tegen een dergelijk recht aanspraak heeft op het gebruik van een onroerend goed als ware hij de eigenaar ervan en gedurende een specifieke periode ieder ander van het genot van dat recht kan uitsluiten.

48 Zoals de advocaat-generaal heeft opgemerkt in punt 106 van haar conclusie, verwerft de klant overigens in het kader van een systeem als in het hoofdgeding aan de orde „Points Rights” met de uiteindelijke bedoeling om tijdelijk een vakantieresidentie te gebruiken. Het is bijgevolg voor de kwalificatie van de overdracht van een dergelijk gebruiksrecht als „verhuur” irrelevant dat de afzonderlijke kenmerken van het betrokken onroerend goed onder omstandigheden onvoldoende gekend zijn, aangezien de contractpartijen hoe dan ook op de hoogte zijn van de gebruiksvoorwaarden.

49 De in punt 1 van deze bepaling vermelde uitsluiting betreft naast accommodatie in het hotelbedrijf eveneens het verstrekken van accommodatie in het kader van andere sectoren met een soortgelijke functie, daar de lidstaten volgens de bewoordingen van artikel 13, B, sub b, tweede alinea, van de Zesde richtlijn nog andere handelingen van de toepassing van de sub b genoemde vrijstelling kunnen uitsluiten.

50 Zoals het Hof heeft verklaard in het arrest van 12 februari 1998, Blasi (C?346/95, Jurispr. blz. I?481, punten 20?22), moet de uitdrukking „sectoren met een soortgelijke functie” ruim worden uitgelegd, aangezien zij beoogt te verzekeren dat het tijdelijk verstrekken van accommodatie op overeenkomstige wijze als in het hotelbedrijf, dat potentieel met dit laatste concurreert, aan belasting wordt onderworpen. De lidstaten beschikken over een beoordelingsmarge bij de bepaling welke accommodatieverstrekkingen in afwijking van de vrijstelling voor verpachting en verhuur van onroerende goederen overeenkomstig artikel 13, B, sub b, punt 1, van de Zesde richtlijn, moeten worden belast. Het staat dus aan de lidstaten om bij de omzetting in nationaal recht van deze bepaling de criteria vast te stellen die zij geschikt achten om het onderscheid te bepalen tussen belastbare handelingen en niet-belastbare handelingen, dus de verpachting en de verhuring van onroerende goederen.

51 Uit de voorafgaande overwegingen volgt dat artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn niet eraan in de weg staat dat een lidstaat de overdracht onder bezwarende titel van rechten tot tijdelijk gebruik van residenties van derden aan btw onderwerpt.

52 Gelet op het voorgaande moet worden geoordeeld dat wanneer de klant in een systeem als het optieprogramma de aanvankelijk verworven rechten inwisselt tegen een recht op tijdelijk gebruik van een residentie, deze dienstverrichting een verhuring van een onroerend goed in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn (thans artikel 135, lid 1, sub l, van richtlijn 2006/112) vormt. Niettemin staat dit voorschrift niet eraan in de weg dat de lidstaten deze dienstverrichting van de belastingvrijstelling uitsluiten.

53 Derhalve dient op de gestelde vragen te worden geantwoord dat de door een marktdeelnemer als verzoekster in het hoofdgeding in het kader van een systeem als het in het hoofdgeding aan de orde zijnde „optieprogramma" verrichte diensten moeten worden gekwalificeerd op het tijdstip waarop een klant die aan een dergelijk systeem deelneemt de oorspronkelijk verworven rechten inwisselt tegen een door deze marktdeelnemer aangeboden dienst. Bij de inwisseling van deze rechten tegen een verblijf in een hotel of een recht op tijdelijk gebruik van een residentie, vormen deze diensten een dienstverrichting in samenhang met een onroerend goed in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, welke diensten worden verricht op de plaats van de ligging van dit hotel of deze residentie.

54 Wanneer de klant in een systeem als het in het hoofdgeding aan de orde zijnde „optieprogramma" de aanvankelijk verworven rechten inwisselt tegen een recht op tijdelijk gebruik van een residentie, vormt deze dienstverrichting een verhuring van een onroerend goed in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn (nu artikel 135, lid 1, sub l, van richtlijn 2006/112). Niettemin staat dit voorschrift niet eraan in de weg dat de lidstaten deze dienstverrichting van de belastingvrijstelling uitsluiten.

Kosten

55 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Eerste kamer) verklaart voor recht:

1) **De door een marktdeelnemer als verzoekster in het hoofdgeding in het kader van een systeem als het in het hoofdgeding aan de orde zijnde „optieprogramma" verrichte diensten moeten worden gekwalificeerd op het tijdstip waarop een klant die aan een dergelijk systeem deelneemt de oorspronkelijk verworven rechten inwisselt tegen een door deze marktdeelnemer aangeboden dienst. Bij de inwisseling van deze rechten tegen een verblijf in een hotel of een recht op tijdelijk gebruik van een residentie, vormen deze diensten een dienstverrichting in samenhang met een onroerend goed in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/115/EG van de Raad van 20 december 2001, welke diensten worden verricht op de plaats van de ligging van dit hotel of deze residentie.**

2) **Wanneer de klant in een systeem als het in het hoofdgeding aan de orde zijnde „optieprogramma” de aanvankelijk verworven rechten inwisselt tegen een recht op tijdelijk gebruik van een residentie, vormt deze dienstverrichting een verhuring van een onroerend goed in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn77/388, zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/115 (thans artikel 135, lid 1, sub l, van richtlijn 2006/112/EG 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde). Niettemin staat dit voorschrift niet eraan in de weg dat de lidstaten deze dienstverrichting van de belastingvrijstelling uitsluiten.**

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.