

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

V. TRSTENJAK

fremsat den 2. april 2009 1(1)

Sag C-37/08

RCI Europe

mod

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af VAT and Duties Tribunal (Det Forenede Kongerige))

»Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – fortolkning af artikel 9 i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – fælles merværdiafgiftssystem – bestemmelser til fastsættelse af stedet for afgiftspligtige transaktioner – tjenesteydelser vedrørende fast ejendom – tjenesteydelser, som har til formål at gøre det lettere for indehavere af timesharerettigheder i specifikke ferieejendomme at ombytte disse brugsrettigheder – bytteklub«

Indhold

I – Indledning

II – Retsforskrifter

III – De faktiske omstændigheder

A – RCI Europas økonomiske virksomhed

B – Sagen ved de nationale afgiftsmyndigheder

1. Det Forenede Kongeriges afgiftsmyndigheders standpunkt

2. De spanske afgiftsmyndigheders standpunkt

IV – Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

V – Retsforhandlingerne for Domstolen

VI – Parternes vigtigste argumenter

A – Det første og det andet spørgsmål

B – Det tredje spørgsmål

C – Det fjerde spørgsmål

VII – Retlig vurdering

A – Indledende bemærkninger

1. Nødvendigheden af en ensartet fastsættelse af leveringsstedet
2. De grundlæggende principper for bestemmelserne vedrørende leveringsstedet

B – Gennemgang af de præjudicielle spørgsmål

1. Generelle betragtninger

a) Afgrænsning mellem levering og tjenesteydelse

b) Præcisering af de præjudicielle spørgsmål

2. Momsretlig vurdering af de enkelte ydelser

a) Indmeldelsesgebyrer

i) Kvalificering som vederlag

ii) Fastsættelse af leveringsstedet

b) Abonnementsgebyrer

i) Kvalificering som vederlag

ii) Fastsættelse af leveringsstedet

c) Ombytningsgebyrer

i) Kvalificering som vederlag

ii) Fastsættelse af leveringsstedet

– Anvendelse af særordningen for rejsebureauer

– Anvendelse af sjette direktivs artikel 9, stk. 2

VIII – Konklusioner

IX – Forslag til afgørelse

I – **Indledning**

1. London VAT Tribunal Centre (herefter »den forelæggende ret«) har med denne præjudicielle anmodning i henhold til artikel 234 EF forelagt De Europæiske Fællesskabers Domstol en række spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 9, stk. 2, i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (sjette direktiv) (2).
2. Anmodningen er blevet fremsat under en appelsag iværksat af RCI Europe (herefter »sagsøgeren«) ved Value Added Tax Tribunals i Det Forenede Kongerige (herefter »VAT Tribunal«) vedrørende tre afgørelser truffet af de nationale afgiftsmyndigheder (Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, herefter »Commissioners«). Heri har sagsøgeren retsligt anfægtet efteroprævningen af merværdiafgift (herefter »moms«), som sagsøgeren efter Commissioners' opfattelse har underangivet i forbindelse med transaktioner udført af denne.
3. Parterne i hovedsagen er i det væsentlige uenige om den momsmæssige vurdering af grænseoverskridende tjenesteydelser, navnlig om det relevante tilknytningssted for fastsættelsen af leveringsstedet. Dette vil være af betydning for besvarelsen af spørgsmålet, om Det Forenede Kongerige, hvor sagsøgeren har etableret sig som selskab, i det hele taget har kompetence til at pålægge moms med hensyn til de pågældende transaktioner.

II – Retsforskrifter

4. Sjette direktiv indeholder bestemmelser til fastsættelse af stedet for afgiftspligtige transaktioner. Dette direktiv er ændret ved Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 (3), som trådte i kraft den 1. januar 2007, og hvori de for hovedsagen relevante bestemmelser i vidt omfang er overtaget uændret.
5. I sjette direktivs artikel 9, stk. 1 (4), fastsættes følgende generelle bestemmelse:
»Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.«
6. Sjette direktivs artikel 9, stk. 2 (5), indeholder en række undtagelsesbestemmelser. I nævnte artikels stk. 2, litra a), er således fastsat følgende: »Leveringsstedet for tjenesteydelser vedrørende fast ejendom, herunder ydelser fra ejendomsmæglere, ejendomshandlere og sagkyndige, samt ydelser vedrørende forberedelse eller samordning af byggearbejder, således ydelser fra arkitekter og tilsynsførende, er det sted, hvor ejendommen er beliggende.«
7. Sjette direktivs artikel 26 (6) indeholder en særordning for rejsebureauer. Denne har følgende ordlyd:
»1. Medlemsstaterne anvender merværdiafgiften på transaktioner udøvet af rejsebureauer i overensstemmelse med denne artikel, for så vidt disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer. Denne artikel finder ikke anvendelse på rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidler, og på hvilke artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), finder anvendelse. Ved rejsebureauer forstås i denne artikel ligeledes personer, der organiserer turistrejser.
2. De transaktioner, der udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, anses for én enkelt tjenesteydelse præsteret af rejsebureauet over for den rejsende. Denne ydelse

pålægges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed eller et fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen præsteres af bureauet. For denne tjenesteydelse anses, som beskatningsgrundlag og som pris uden afgift i henhold til artikel 22, stk. 3, litra b), rejsebureauets fortjenstmargen, dvs. forskellen mellem det samlede beløb uden merværdiafgift, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer præsterede leveringer og tjenesteydelser, for så vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende tilgode.«

III – De faktiske omstændigheder

A – RCI Europes økonomiske virksomhed

8. Sagsøgeren i hovedsagen blev stiftet i Det Forenede Kongerige den 29. november 1973. Sagsøgerens virksomhed har til formål at muliggøre og organisere ombytning af medlemmernes timesharerettigheder i udenlandske ferieboliger (også kendt som »timesharemodellen«).

9. Den specifikke retlige karakter af en timeshare afhænger af lovgivningen i det land, hvor ejendommen er beliggende. En indehaver af en timeshare har imidlertid typisk ret til at benytte en specifik ferieejendom i et specifikt ferieanlæg for en specifik tidsperiode på specifikke datoer. Den timeshare, som et medlem har til en ejendom, omtales som hans »feriebrugsrettigheder« (»holiday usage rights«).

10. Sagsøgeren driver en ordning, kaldet »RCI Weeks«, hvor timesharerettigheder byttes uge-for-uge, og som opviser en række karakteristika, der er beskrevet nedenfor.

11. Under denne ordning inviteres ferieanlægssudviklere til at blive såkaldt »tilknyttet« RCI Weeks. Personer, der ejer en timeshare (købt af en udvikler) i et tilknyttet ferieanlæg, kan ansøge om at blive medlem af RCI Weeks.

12. Medlemskabet af RCI Weeks gør det muligt for medlemmet at indskyde feriebrugsrettigheder med hensyn til hans timeshareejendom i en pulje af timeshareindkvartering (herefter »Weeks-puljen«) og til at få stillet feriebrugsrettigheder, som et andet medlem har indskudt i Weeks-puljen, til rådighed. Medlemmerne har i den forbindelse udelukkende kontakt til sagsøgeren. Når en feriebrugsrettighed indskydes i Weeks-puljen, har sagsøgeren ikke rettighed over den ejendom, hvori timesharen ejes. Timeshareejerer beholder derimod på alle relevante tidspunkter hans/hendes rettighed til timesharen.

13. RCI Weeks-medlemmerne betaler et indmeldelsesgebyr, som dækker en periode på et til fem år, samt abonnementsgebyrer, der skal betales årligt. Hertil kommer et ombytningsgebyr, som forudbetales på datoen for ombytningsanmodningen. Sagsøgeren behandler ud fra et regnskabsmæssigt synspunkt dette ombytningsgebyr som et tilbagebetalingspligtigt indskud. Hvis sagsøgeren ikke kan identificere et bytte, der er acceptabelt for medlemmet, inden for Weeks-puljen, bogfører selskabet ombytningsgebyret som en kredit på medlemmets konto mod fremtidige ombytningsgebyrer eller refunderer det, hvis medlemmet anmoder herom.

14. Weeks-puljen kan suppleres ved, at sagsøgeren køber indkvartering fra en tredjepart, eller en udvikler stiller ekstra uger til rådighed. Et medlem kan også anmode RCI Weeks om ombytning med hensyn til denne supplerende indkvartering mod betaling af et ombytningsgebyr.

B – Sagen ved de nationale afgiftsmyndigheder

15. Sagsøgeren har hjemsted i Det Forenede Kongerige. En stor del af medlemmerne er statsborgere i denne medlemsstat. Derimod befinder en stor del af de ejendomme, der er omfattet

af RCI Weeks-ombytningsordningen, sig i Spanien.

16. De kompetente britiske og spanske afgiftsmyndigheder nåede på grund af disse omstændigheder til forskellige konklusioner med hensyn til sagsøgerens momsstatus. Efter deres opfattelse er de tjenesteydelser, som sagsøgeren leverer, underlagt deres respektive nationale momsregler. De krævede derfor begge, at sagsøgeren betaler moms i forbindelse med de udførte transaktioner, hvilket i sidste instans medfører dobbelt afgiftspålæggelse i to forskellige medlemsstater.

1. Det Forenede Kongeriges afgiftsmyndigheders standpunkt

17. Commissioners er af den opfattelse, at levering af medlemskab til timeshare-ombytningsklubben er en tjenesteydelse, som leveres dér, hvor sagsøgeren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, dvs. i Det Forenede Kongerige. Indmeldelsesgebyret og abonnementsgebyret er derfor momspålagt i Det Forenede Kongerige. Indkomst fra ombytningsgebyrer behandles af Commissioners som omfattet af de nationale bestemmelser, der gennemfører sjette direktivs artikel 26. Tjenesteydelser leveret for indkomsten fra ombytningsgebyrer anses af Commissioners for anvist rejseydelse (»designated travel service«) og derfor for afgiftspligtige i Det Forenede Kongerige.

18. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at sagsøgeren indtil den 31. december 2003 betalte moms i Det Forenede Kongerige af alle indmeldelsesgebyrer, selskabet modtog fra nye medlemmer, og af alle abonnementsgebyrer modtaget fra eksisterende medlemmer med hensyn til efterfølgende medlemsår. Endvidere betalte sagsøgeren indtil den 31. december 2005 moms i Det Forenede Kongerige af indkomst fra ombytningsgebyrer, som selskabet modtog fra medlemmer, der erhvervede ret til at benytte en timesharerettighed i en ejendom beliggende i en medlemsstat i Den Europæiske Union. Sagsøgeren betalte ikke moms i Det Forenede Kongerige af indkomst fra ombytningsgebyrer, som selskabet modtog fra medlemmer, der erhvervede ret til at benytte en timesharerettighed i en ejendom beliggende uden for Den Europæiske Union.

2. De spanske afgiftsmyndigheders standpunkt

19. De spanske afgiftsmyndigheder har derimod antaget, at sagsøgerens tjenesteydelser vedrørte fast ejendom og derfor var momspålagt i det land, hvor timeshareejendommen er beliggende.

20. De ansættelser, som de spanske afgiftsmyndigheder udstedte over for sagsøgeren, herunder de negative afgørelser fra skatteretterne, er nu genstand for en kassationsappel iværksat ved Spaniens øverste domstol.

IV – Hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

21. På grundlag af ovennævnte spanske standpunkt ophørte sagsøgeren den 1. januar 2004 med at beregne moms i Det Forenede Kongerige af indmeldelses- og abonnementsgebyrer, som selskabet modtog fra medlemmer med ejendomme beliggende i Spanien. Selskabet ophørte også med at beregne moms i Det Forenede Kongerige af indkomst fra ombytningsgebyrer fra medlemmer, der ombyttede deres feriebrugsrettigheder for tilsvarende rettigheder med hensyn til en spansk ejendom.

22. Den 23. marts 2005 besluttede Det Forenede Kongeriges Commissioners at udstede en ansættelse for at inddrive den udgående moms, som de mente sagsøgeren skulle have beregnet i 2004 af indmeldelses- og abonnementsgebyrer, som selskabet modtog fra medlemmer med feriebrugsrettigheder med hensyn til ejendomme beliggende i Spanien, og af ombytningsgebyrer

for feriebrugsrettigheder med hensyn til spanske ejendomme. Ansættelsen blev udstedt den 5. april 2005 for et beløb på 1 339 709 GBP.

23. Den 5. maj 2005 anlagde sagsøgeren sag til prøvelse af denne ansættelse ved den forelæggende ret.

24. Den forelæggende ret henviser i sin forelæggelsesafgørelse til den vedvarende retlige tvivl med hensyn til fastsættelsen af leveringsstedet samt faren for, at dette kan have en negativ indflydelse på driften af sagsøgerens økonomiske virksomhed. Retten har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Hvilke faktorer skal i forbindelse med tjenesteydelser leveret af sagsøgeren for

- indmeldelsesgebyret
- abonnementsgebyret og
- ombytningsgebyret

der betales af medlemmerne af sagsøgerens Weeks-ordning, tages i betragtning ved fastlæggelse af, om tjenesteydelser »vedrører« fast ejendom som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 9, stk. 2, litra a) (nu artikel 45 i det nye momsdirektiv)?

2) Såfremt nogen af eller alle de tjenesteydelser, som sagsøgeren leverer, »vedrører« fast ejendom som omhandlet i sjette momsdirektivs artikel 9, stk. 2, litra a) (nu artikel 45 i det nye momsdirektiv), er den faste ejendom, som hver af eller alle tjenesteydelserne vedrører, da den faste ejendom, der er indskudt i puljen, eller den faste ejendom, der ansøges om som bytte for den indskudte faste ejendom, eller begge disse faste ejendomme?

3) Hvis nogen af disse tjenesteydelser »vedrører« begge faste ejendomme, hvorledes skal tjenesteydelsen da subsumeres under sjette momsdirektiv (nu det nye momsdirektiv)?

4) I lyset af de forskellige løsninger fundet af de forskellige medlemsstater, hvorledes karakteriserer sjette momsdirektiv (nu det nye momsdirektiv) da en afgiftspligtig persons indkomst fra ombytningsgebyrer modtaget for følgende leveringer:

- lettelse af ombytning af feriebrugsrettigheder, der indehaves af et medlem af en ordning, der drives af den afgiftspligtige person, for feriebrugsrettigheder, der indehaves af et andet medlem af denne ordning, og/eller
- levering af brugsrettigheder til indkvartering, som den afgiftspligtige person har købt af afgiftspligtige tredjepersoner for at supplere puljen af indkvartering, der står til rådighed for ordningens medlemmer?»

V – Retsforhandlingerne for Domstolen

25. Den præjudicielle anmodning, dateret den 9. januar 2008, indgik til Domstolens Justitskontor den 31. januar 2008.

26. Der er indgivet skriftlige indlæg af sagsøgeren i hovedsagen, af Det Forenede Kongeriges, Kongeriget Spaniens og Den Helleniske Republiks regeringer samt af Kommissionen inden for den frist, der er fastsat i artikel 23 i statutten for Domstolen.

27. I den mundtlige forhandling den 19. februar 2009 deltog repræsentanter for sagsøgeren i

hovedsagen, for Det Forenede Kongeriges, Kongeriget Spaniens og Den Helleniske Republiks regeringer samt for Kommissionen og afgav mundtlige indlæg.

VI – Parternes vigtigste argumenter

A – *Det første og det andet spørgsmål*

28. *Sagsøgeren* i hovedsagen er af den opfattelse, at de tjenesteydelser, der blev leveret mod betaling af indmeldelsesgebyrerne og abonnementsgebyrerne, ikke har en tilstrækkelig tilknytning til en specifik fast ejendom og derfor ikke falder ind under anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 9, stk. 2. Tværtimod finder den generelle bestemmelse i dette direktivs artikel 9, stk. 1, anvendelse, således at stedet for de tjenesteydelser, der skal leveres, dvs. registreringen og indmeldelsen af nye medlemmer, er det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Dette er i det foreliggende tilfælde Det Forenede Kongerige.

29. Det samme må gælde for de tjenesteydelser, der blev leveret mod betaling af ombytningsgebyrerne, navnlig da dette vil være kohærent med hensyn til den afgiftsmæssige behandling af alle de leverede tjenesteydelser. Det vil være urimeligt at behandle en i det væsentlige enkelt tjenesteydelse forskelligt.

30. *Det Forenede Kongeriges regering* har gjort gældende, at de tjenesteydelser, der blev leveret mod betaling af indmeldelsesgebyrerne og abonnementsgebyrerne, må falde ind under anvendelsesområdet for dette direktivs artikel 9, stk. 1. Ligesom sagsøgeren i hovedsagen er den af den opfattelse, at de tjenesteydelser, der blev leveret til gengæld for de pågældende gebyrer, ikke har en tilstrækkelig direkte tilknytning til en eller anden fast ejendom. Den har bl.a. begrundet sin opfattelse med, at sagsøgeren kun giver adgang til en form for markedsplads, hvor medlemmerne kan ombytte deres brugsrettigheder. Med hensyn til ombytningsgebyrerne har Det Forenede Kongeriges regering anført, at der ikke er nogen tilknytning til en eller anden fast ejendom, navnlig da medlemmet både kan indskyde sin brugsrettighed og betale ombytningsgebyret indtil 24 måneder, inden han tager sin brugsrettighed ud af puljen.

31. *Kongeriget Spaniens regering* er med hensyn til det første spørgsmål af den opfattelse, at der i det væsentlige er to faktorer, som skal tages i betragtning ved vurderingen af spørgsmålet, om det enten er bestemmelsen med hensyn til tjenesteydelser vedrørende fast ejendom eller særordningen for rejsebureauer, der finder anvendelse. For det første er det nødvendigt at tage formidlerens adfærd i betragtning og undersøge, om denne handler i eget eller i andres navn. For det andet skal det fastslås, om formidleren køber de varer eller tjenesteydelser, der er nødvendige til dennes virksomhed, hos andre afgiftspligtige personer.

32. Med hensyn til det andet spørgsmål har Kongeriget Spaniens regering anført, at såfremt det med rette kan antages, at de pågældende tjenesteydelser vedrører den pågældende faste ejendom, vedrører indmeldelses- og abonnementsgebyrerne direkte de faste ejendomme, hvori medlemmerne har timestarerrettigheder, som de indskyder i bytteklubben. Der er i den forbindelse nemlig tale om gebyrer, som alene skal betales på grundlag af medlemskabet af ordningen selv, også selv om denne ikke anvendes af medlemmet.

33. *Den Helleniske Republiks regering* er af den opfattelse, at de faktorer, der skal tages i betragtning for at kunne vurdere, om tjenesteydelser »vedrører« fast ejendom som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), omfatter arten af sagsøgerens økonomiske virksomhed samt forbindelsen mellem de pågældende tjenesteydelser og den faste ejendom. Det skal navnlig undersøges, om der i den forbindelse er tale om uafhængige tjenesteydelser i form af rejseydelser, der skal leveres til indehaverne af timestarerrettigheder, eller snarere om gensidige

tjenesteydelser, som via sagsøgeren leveres mellem de indehavere af timesharerettigheder, der deltager i ombytningsordningen.

34. Den Helleniske Republiks regering har foreslået, at det andet spørgsmål besvares således, at indmeldelses- og abonnementsgebyrerne direkte vedrører den faste ejendom, hvori medlemmet har en timesharerettighed, mens ombytningsgebyret direkte vedrører den faste ejendom, hvor ombytningsretten udøves.

35. *Kommissionen* har gjort gældende, at den af sagsøgeren leverede tjenesteydelse består i at muliggøre ombytning af timesharerettigheder. De gebyrer, der skal betales, må derfor betragtes som vederlag for deltagelsen i denne ordning. Efter dens opfattelse er disse timesharerettigheder rettigheder i fast ejendom, og overdragelsen heraf til gengæld for benyttelsen af tilsvarende rettigheder er på sin side en tjenesteydelse vedrørende fast ejendom som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2. Leveringsstedet for den tjenesteydelse, for hvilken indmeldelses- og abonnementsgebyrerne betales, er det sted, hvor den faste ejendom, hvori medlemmet har timesharerettighederne, er beliggende. Leveringsstedet for den tjenesteydelse, for hvilken ombytningsgebyrerne betales, er på den anden side det sted, hvor den faste ejendom, hvori medlemmet til gengæld får timesharerettigheder, er beliggende.

B – *Det tredje spørgsmål*

36. Efter *sagsøgerens* opfattelse rejser det tredje spørgsmål sig overhovedet ikke i den form, hvori den forelæggende ret har formuleret det i sin præjudicielle anmodning til Domstolen. Som det fremgår af sagsøgerens bemærkninger vedrørende det første og det andet præjudicielle spørgsmål, har de af denne leverede tjenesteydelser ikke en tilstrækkelig tilknytning til fast ejendom.

37. Sagsøgeren er endvidere af den opfattelse, at den konklusion, at tjenesteydelsen kan vedrøre begge faste ejendomme – dvs. både den indskudte faste ejendom og den faste ejendom, der ansøges om som bytte for den indskudte faste ejendom – er i strid med formålet med sjette direktivs artikel 9. Med direktivets artikel 9 har fællesskabslovgiver haft til hensigt at undgå konflikter mellem medlemsstaterne om deres kompetence til at opkræve moms og undgå dobbelt afgiftspålæggelse. Inden for anvendelsesområdet for artikel 9, stk. 2, litra a), kan derfor kun én fast ejendom være relevant, nemlig den, hvortil tjenesteydelsen har den tætteste tilknytning.

38. *Det Forenede Kongeriges regering* er af samme grunde som sagsøgeren af den opfattelse, at det tredje præjudicielle spørgsmål ikke behøver at blive besvaret, fordi sagsøgerens tjenesteydelse netop ikke vedrører fast ejendom. Dette spørgsmål viser snarere, hvilke problemer den modsatte opfattelse vil medføre. Hvis sagsøgerens tjenesteydelse nemlig både vedrører den indskudte faste ejendom og den brugsrettighed, der erhverves ved ombytning, ville én og samme ydelse være omfattet af to forskellige nationale momssatser.

39. *Kongeriget Spaniens regering* anser det ligeledes for meget usandsynligt, at en tjenesteydelse kan vedrøre begge faste ejendomme. Dette fremgår af dens bemærkninger vedrørende det andet præjudicielle spørgsmål: Tjenesteydelsen i form af tilknytning til Weeks-puljen, som leveres til gengæld for indmeldelsesgebyret og abonnementsgebyrerne, vedrører udelukkende den faste ejendom, hvori medlemmet har sin timesharerettighed; den tjenesteydelse, som leveres til gengæld for ombytningsgebyret – hvor medlemmet tilbydes et andet medlems timesharerettighed, som svarer til hans ønsker for ombytningen af timesharerettigheden – vedrører derimod direkte den faste ejendom, hvor ombytningsretten udøves. Skulle vederlaget for indmeldelsesgebyret/abonnementsgebyrerne på den ene side eller ombytningsgebyret på den anden side imidlertid faktisk vedrøre begge faste ejendomme, skal på grundlag af Domstolens dom i sag C-429/97, *Kommissionen mod Frankrig* (7), tjenesteyderens hjemsted anses for

leveringsstedet for tjenesteydelsen.

40. På grundlag af dens bemærkninger vedrørende det andet præjudicielle spørgsmål, som i det væsentlige svarer til den spanske regerings bemærkninger, når *Den Helleniske Republiks regering* ligeledes til den konklusion, at det tredje spørgsmål skal besvares således, at en transaktion aldrig vedrører begge faste ejendomme på samme tid.

41. Endelig behandler *Kommissionen* overhovedet ikke det tredje præjudicielle spørgsmål i sit skriftlige indlæg, fordi dette spørgsmål efter dens opfattelse – som i det væsentlige er identisk med Kongeriget Spaniens og Den Helleniske Republiks opfattelse – ikke rejser sig. Sagsøgerens tjenesteydelse vedrører enten den faste ejendom, hvori medlemmet har timestarerettigheden (som det er tilfældet med hensyn til tilslutningen til ombytningsordningen til gengæld for indmeldelsesgebyret og abonnementsgebyrerne), eller den faste ejendom, som medlemmet kan benytte som bytte herfor (som det er tilfældet med hensyn til vederlaget for ombytningsgebyret), men aldrig begge faste ejendomme på samme tid.

C – *Det fjerde spørgsmål*

42. *Sagsøgeren* er af den opfattelse, at det ikke gør nogen forskel med hensyn til leveringsstedet, om timestarerettighederne blev indskudt i Weeks-puljen af et andet medlem eller købt af sagsøgeren af afgiftspligtige tredjepersoner for at supplere puljen af indkvartering. Sagsøgerens tjenesteydelse, som leveres til gengæld for ombytningsgebyret, er nemlig den samme, uanset oprindelsen af den timestarerettighed, som tilbydes medlemmet som bytte for hans indskudte timestarerettighed. Uanset oprindelsen af den timestarerettighed, der modtages som bytte, skal tjenesteydelsen derfor momsmæssigt behandles i overensstemmelse med sagsøgerens bemærkninger vedrørende det første og det andet præjudicielle spørgsmål.

43. *Det Forenede Kongeriges regering* er ligeledes af den opfattelse, at timestarerettighedens oprindelse ikke har betydning for leveringsstedet. I begge de tilfælde, der er anført i det fjerde præjudicielle spørgsmål, leverer sagsøgeren til gengæld for ombytningsgebyret blot en administrativ tjenesteydelse, som består i at tilbyde medlemmet en række timestarerettigheder i andre anlæg, som svarer til hans bytteønsker. Der finder ikke en faktisk overdragelse af en timestarerettighed sted, da sagsøgeren ikke kan garantere, at det overhovedet er muligt at finde noget tilsvarende, og medlemmet behøver heller ikke at acceptere nogen af de tilbudte timestarerettigheder. Indkomsten fra den tjenesteydelse, som sagsøgeren leverer til gengæld for ombytningsgebyret, skal derfor afgiftspålægges i henhold til artikel 9, stk. 1, i direktiv 77/388, uanset timestarerettighedens oprindelse.

44. Subsidiært har Det Forenede Kongeriges regering imidlertid anført, at såfremt den skulle have taget fejl i sine bemærkninger, og ombytningsgebyret opkræves som vederlag for den faktiske overdragelse af timestarerettigheden i et andet anlæg, ville dette imidlertid i det andet tilfælde, der er anført i det fjerde præjudicielle spørgsmål, hvor sagsøgeren har købt timestarerettighederne af en afgiftspligtig tredjeperson, ligeledes skulle afgiftspålægges på det sted, hvor sagsøgeren har etableret sit hjemsted. I dette tilfælde vil særordningen for rejsebureauer nemlig finde anvendelse.

45. *Kongeriget Spaniens regering* har som svar på det fjerde præjudicielle spørgsmål henvist til sine bemærkninger vedrørende afgiftspålæggelsen af ombytningsgebyret. Som den allerede har anført i forbindelse med det andet spørgsmål, betales ombytningsgebyret for retten til at bruge timestarerettigheden i et andet anlæg, vedrører derfor denne faste ejendom og skal følgelig afgiftspålægges på det sted, hvor denne er beliggende.

46. *Den Helleniske Republiks regering* sondrer mellem de to tilfælde, der er anført i det fjerde

præjudicielle spørgsmål, idet den synes at antage, at der skal betales et yderligere gebyr for leveringen af brugsrettigheder, som sagsøgeren har købt af afgiftspligtige tredjepersoner. I det første tilfælde – hvor sagsøgeren tilbyder medlemmet et andet medlems timestarerettighed – skal ombytningsgebyret afgiftspålægges på det sted, hvor den faste ejendom, hvori dette andet medlems timestarerettighed ejes, er beliggende. I det andet tilfælde skal der imidlertid foretages en yderligere sondring: Såfremt sagsøgeren stiller en brugsrettighed fra en udvikler af et ferieanlæg til rådighed, skal tilfældet behandles som beskrevet ovenfor. Såfremt sagsøgeren køber brugsrettigheden for at imødekomme medlemmets ønske og videresælger den til dette medlem, er denne tjenesteydelse omfattet af særordningen for rejsebureauer. Såfremt sagsøgeren endelig stiller brugsrettigheder til rådighed, som selskabet selv ejer, er dette hotelvirksomhed og skal dermed også afgiftspålægges på det sted, hvor den faste ejendom, hvori disse brugsrettigheder ejes, er beliggende.

47. Endelig behandler *Kommissionen* i sit skriftlige indlæg overhovedet ikke det fjerde præjudicielle spørgsmål. Der kan i denne forbindelse derfor kun henvises til dens opfattelse, at vederlaget for ombytningsgebyret vedrører den faste ejendom, der kan benyttes som bytte for den indskudte timestarerettighed.

VII – Retlig vurdering

A – Indledende bemærkninger

1. Nødvendigheden af en ensartet fastsættelse af leveringsstedet

48. Tvisten mellem sagsøgeren og Commissioners udspringer af spørgsmålet om stedet for den afgiftspligtige transaktion. Det spørgsmål, som ligeledes afhænger af besvarelsen af dette spørgsmål, er, om sagsøgerens indkomst som led i selskabets økonomiske virksomhed er underlagt de britiske eller de spanske afgiftsmyndigheders kompetence.

49. Ved den momsmæssige vurdering af grænseoverskridende tjenesteydelser er bestemmelserne vedrørende leveringsstedet for tjenesteydelser af central betydning, da de er bestemmende for spørgsmålet om anvendelsen af den nationale momslovgivning (8). Da momssystemets anvendelsesområde omfatter leveringer og andre ydelser, som en erhvervsdrivende udfører mod vederlag i indlandet som led i sin virksomhed, giver kun et indenlandsk leveringssted mulighed for at anvende den nationale momslovgivning.

50. Hvis hver national afgiftskompetence var baseret på forskellige kriterier for fastsættelsen af leveringsstedet, ville det ikke blot medføre dobbelt afgiftspålæggelse, men også ikke-pålæggelse af afgifter. Netop ud fra dette synspunkt er et fælles grundlag for fastsættelsen af leveringsstedet inden for fællesmarkedet af særlig betydning (9). Sjette direktivs bestemmelser vedrørende leveringsstedet har ifølge dets syvende betragtning til formål at afgrænse de enkelte medlemsstaters beskatningskompetence fra hinanden, således at disse kompetencekonflikter undgås (10). Den ensartede fastlæggelse i hele Fællesskabet af det skatte- og afgiftsmæssige tilknytningssted har til formål at sikre en hensigtsmæssig afgrænsning af de nationale momslovgivningers respektive anvendelsesområder (11).

2. De grundlæggende principper for bestemmelserne vedrørende leveringsstedet

51. Kvalifikationskonflikter blandt medlemsstaterne kan undgås ved hjælp af bestemmelser, som er så ukomplicerede og entydige som muligt, idet forskellige tilknytningssteder er mulige ud fra et lovgivningsmæssigt synspunkt, alt efter om der gives forrang til princippet om etableringssted eller princippet om bestemmelsessted. Ifølge det første princip sker tilknytningen på det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for en økonomisk virksomhed, mens

leveringsstedet ifølge det andet princip fastsættes på det sted, hvor det sandsynlige forbrug af eller anvendelsen af indkomsten fra tjenesteydelsen finder sted.

52. I bevidstheden om, at begge principper har både fordele og ulemper for fællesmarkedets funktion, har fællesskabslovgiveren med sjette direktivs bestemmelser vedrørende leveringsstedet valgt en blandet tilgang (12) ved i artikel 9, stk. 1, principielt at fastsætte leveringsstedet som tjenesteyderens etableringssted. Lovgiveren har imidlertid i stk. 2 fastsat en lang række obligatoriske undtagelser fra dette princip, som i vidt omfang begrænser anvendelsesområdet for stk. 1 og gør, at det i sjette direktiv gældende princip om etableringssted selv bliver undtagelsen (13). Hertil kommer undtagelsesbestemmelser, som tager hensyn til de særlige forhold, der gør sig gældende i forbindelse med visse økonomiske aktiviteter.

B – Gennemgang af de præjudicielle spørgsmål

1. Generelle betragtninger

a) Afgrænsning mellem levering og tjenesteydelse

53. Lad mig indledningsvis bemærke, at hverken den forelæggende ret eller parterne i den foreliggende sag har bestridt, at sagsøgerens økonomiske virksomhed udelukkende består i levering af tjenesteydelser som omhandlet i sjette direktivs artikel 6, stk. 1, mod vederlag. Denne retlige vurdering er efter min opfattelse korrekt og bør derfor lægges til grund for den efterfølgende gennemgang.

54. På grundlag af den klare afgrænsning, som sjette direktiv foretager med hensyn til den retlige kvalifikation af momspligtige transaktioner (14), er det udelukket at anvende bestemmelserne vedrørende levering af goder i henhold til sjette direktivs artikel 5 og artikel 8. Det er således kun omtvistet, om artikel 9, stk. 1, og artikel 9, stk. 2, litra a), samt særordningen for rejsebureauer i artikel 26, stk. 1, finder anvendelse på de pågældende tjenesteydelser.

b) Præcisering af de præjudicielle spørgsmål

55. Jeg skal endvidere bemærke, at den forelæggende rets spørgsmål opviser betydelige indholdsmæssige overlapninger, hvilket efter min opfattelse nødvendiggør en præcisering af disse spørgsmål.

56. For det første tager de præjudicielle spørgsmål efter en fornuftig vurdering af anmodningen om præjudiciel afgørelse sigte på en vurdering af, om de forskellige former for gebyrer, som skal betales af de medlemmer, der deltager i RCI Weeks-ombytningsordningen, kan henføres til de enkelte tjenesteydelser, som leveres af sagsøgeren.

57. Forekomsten af et gensidigt bebyrdende retsforhold, inden for rammerne af hvilket de kontraherende parter gensidigt forpligter sig til at udveksle indbyrdes korresponderende ydelser i form af en tjenesteydelse og et vederlag, er relevant på baggrund af, at kun levering af tjenesteydelser mod vederlag pålægges moms i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1 (15). I den foreliggende sag skal der derfor foretages en præcis identificering af sagsøgerens enkelte kontraktlige forpligtelser.

58. For det andet tager de præjudicielle spørgsmål sigte på en undersøgelse af, under hvilke af de ovennævnte bestemmelser vedrørende leveringsstedet de pågældende tjenesteydelser skal subsumeres. På grundlag af disse bestemmelser vil det kunne fastslås, om og i hvilket omfang Det Forenede Kongerige har beskatningskompetence.

59. Af klarhedshensyn og med henblik på en saglig korrekt besvarelse af de præjudicielle

spørgsmål vil jeg koncentrere min retlige vurdering om disse to hovedaspekter.

2. Momsretlig vurdering af de enkelte ydelser

60. Det synes mest effektivt at undersøge sagsøgerens ydelser i en slags modsætningsslutning på grundlag af de forskellige gebyrer, som selskabet opkræver hos kunderne. De gebyrer, som sagsøgeren opkræver, er for det første indmeldelsesgebyrer i form af et startgebyr, som medlemmet én gang for alle skal betale ved den oprindelige registrering, for det andet det årlige abonnementsgebyr og endelig et såkaldt ombytningsgebyr i tilfælde af en vellykket formidling af en ombytning af brugsrettigheder under RCI Weeks-ordningen. Differentieret på grundlag af disse gebyrer vil jeg nedenfor undersøge, hvilke af sagsøgerens ydelser der er forbundet hermed. I den forbindelse vil jeg undersøge, om disse ydelser udgør én enkelt ydelse eller skal betragtes som særskilte ydelser, og om de udgør den passende modydelse for gebyret. På grundlag af den erhvervede indsigt vil det derpå være muligt at fastslå, hvilket momsmæssigt forhold ydelsen er omfattet af, og derfor at udlede leveringsstedet.

61. Det er vanskeligt at fastslå de leverede ydelser i forbindelse med såkaldte timesharekontrakter. Civilretligt findes der ingen enkelt kontrakttype til dem (16). Der findes vedvarende brugsrettigheder i form af lejekontrakter, forvaltningsmodeller med formidling af tinglige brugsrettigheder, aktiemodeller, ferieklubmodeller og en lang række andre varianter. Denne manglende klarhed var også grunden til, at Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 94/47/EF af 26. oktober 1994 om beskyttelse af køber i forbindelse med visse aspekter ved kontrakter om brugsret til fast ejendom på timeshare-basis (17) blev vedtaget. Da der umiddelbart efter dette direktivs ikrafttræden allerede blev tilbudt en række nye timesharemodeller på markedet, fremlagde Kommissionen i 2007 med henblik på at udfylde retlige lakuner ændringsforslag til styrkelse af forbrugerbeskyttelsen, som blev vedtaget af Europa-Parlamentet den 22. oktober 2008 i en let ændret form.

62. Den foreliggende sag vedrører imidlertid ikke selve indgåelsen af timesharekontrakter, men derimod ombytningen af feriebrugsrettigheder mellem medlemmer af en bytteklub.

a) Indmeldelsesgebyrer

i) Kvalificering som vederlag

63. Det følger af Domstolens praksis, at der kan antages at foreligge et gensidigt bebyrdende retsforhold, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi, idet de betalte beløb udgør den faktiske modværdi af en individualiseret ydelse, som leveres inden for rammerne af et retsforhold, som vedrører en gensidig udveksling af ydelser (18).

64. Med hensyn til indmeldelsesgebyrerne skal der derfor være en direkte sammenhæng med en tilstrækkeligt individualiseret ydelse.

65. En nærmere betragtning af sagsøgerens forretningskoncept, som det er beskrevet detaljeret af sagsøgeren selv og Det Forenede Kongeriges regering i deres skriftlige indlæg, viser, at et medlem mod betaling af indmeldelsesgebyret i første omgang kun får adgang til RCI Weeks-ombytningsordningen.

66. Den blotte indmeldelse giver imidlertid ikke ret til at benytte andre medlemmers timesharerettigheder. Dette kræver foruden medlemskabet af RCI Weeks, at vedkommendes egne timesharerettigheder indskydes i bytteklubben. Det forudsættes nærmere bestemt i den henseende, at ejeren af en timesharerettighed anmoder sagsøgeren om en ombytning, idet han for det første skal stille en egen specifik timesharerettighed til rådighed og for det andet udvælge

en passende timesharerettighed.

67. Foruden muligheden for at deltage i ombytningsordningen får medlemmet adgang til en række oplysninger om de tilbudte ferieejendomme, f.eks. i form af et regelmæssigt opdateret katalog i trykt form og en internetbaseret oversigt. Medlemmet får endvidere udleveret et telefonnummer, hvorigennem han i givet fald kan kontakte sagsøgerens personale og få oplysninger både om de præcise ombytningsbetingelser og om eventuelle yderligere tjenesteydelser, som sagsøgeren kan levere på forespørgsel.

68. Fra et nyt medlems perspektiv er adgangen til RCI Weeks således i et vist omfang udformet som forstadium til deltagelse i ombytningsordningen, idet alle muligheder potentielt står åbne for medlemmet mod betaling af indmeldelsesgebyret. De oplysninger, som det nyindmeldte medlem får, har til formål at forberede ham på den egentlige ombytningsordning. Indmeldelsen er imidlertid endnu ikke forbundet med overdragelse af rettigheder, men giver udelukkende adgang til en form for markedsplads, hvor medlemmerne med sagsøgerens hjælp kan ombytte deres timesharerettigheder. Medlemskabet i sig selv forpligter imidlertid ikke til deltagelse i denne ombytningsordning.

69. I den henseende består der kun en direkte sammenhæng i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i retspraksis, mellem aktiviteten i form af tilvejebringelse af adgang til den pågældende ombytningsordning og betalingen af indmeldelsesgebyrer.

70. Derimod kan der ikke uden videre fastslås en direkte sammenhæng mellem indmeldelsen og den egentlige gennemførelse af ombytningsordningen, da dette kræver yderligere handlinger fra de kontraherende parter side, nemlig medlemmets anmodning herom samt sagsøgerens bekræftelse af, at ombytningen kan gennemføres, og ikke mindst betalingen af ombytningsgebyret.

ii) Fastsættelse af leveringsstedet

71. Det skal endvidere undersøges, hvordan denne tjenesteydelse skal kvalificeres inden for bestemmelserne vedrørende leveringssted som helhed i sjette direktiv. En anvendelse af de bestemmelser, der er indeholdt i sjette direktivs artikel 9, stk. 1 og 2, kan anses for at være en mulighed. I den forbindelse skal der knyttes en række indledende bemærkninger til fortolkningen af disse bestemmelser.

72. Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, indeholder en generel regel for fastlæggelsen af det fiskale tilknytningssted, mens samme artikels stk. 2 angiver en række særlige tilknytningsmomenter (19).

73. Sjette direktiv indeholder ganske vist ingen udtrykkelige bestemmelser om forholdet mellem grundreglen i artikel 9, stk. 1, og undtagelsesbestemmelserne i artikel 9, stk. 2. Alligevel har Domstolen fastslået, at man ikke kan tillægge artiklens stk. 1 større vægt end artiklens stk. 2. Der rejser sig snarere i hvert enkelt tilfælde det spørgsmål, om der foreligger et af de tilfælde, der er angivet i direktivets artikel 9, stk. 2; hvis ikke, finder artikel 9, stk. 1, anvendelse (20). På grundlag heraf har Domstolen fastslået, at undtagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), ikke kan anses for i forhold til en hovedregel at være en undtagelse, der skal fortolkes strengt (21).

74. Dermed antager Domstolen åbenbart, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, indeholder de mere specifikke regler, som i overensstemmelse med princippet *lex specialis derogat legi generali* primært skal undersøges og anvendes, hvis de relevante betingelser er opfyldt (22).

75. Det skal derfor først undersøges, om en transaktion som den ovenfor beskrevne er omfattet

af anvendelsesområdet for undtagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a). Betingelsen herfor er, at der er tale om en tjenesteydelse »vedrørende fast ejendom«.

76. I den forbindelse opstår imidlertid det spørgsmål, hvilken fast ejendom den pågældende tjenesteydelse præcist vedrører. I princippet kan man forestille sig, at den vedrører den faste ejendom, hvori medlemmet allerede ejer en timesharerettighed, som den spanske og den græske regering samt Kommissionen har argumenteret for.

77. Uanset de præcise faktiske krav, der stilles til en sådan sammenhæng, hvilket jeg vil behandle nærmere nedenfor (23), forekommer det mig allerede ved en første betragtning, at der i den foreliggende sag ikke er tale om en direkte sammenhæng mellem den egentlige tjenesteydelse og den pågældende faste ejendom.

78. Som allerede nævnt er adgangen til RCI Weeks fra et nyt medlems perspektiv udformet som forstadium til den egentlige deltagelse i ombytningsordningen (24). De tjenesteydelser, som sagsøgeren leverer i form af tilvejebringelse af adgang og oplysninger, har egentlig til formål at forberede medlemmet på ombytningsordningen, uden at dette er forbundet med en forpligtelse til deltagelse. I dette tidlige stadium af medlemskabet finder der derfor heller ingen ombytning af feriebrugsrettigheder sted.

79. Selv om medlemmet efter indmeldelsen i RCI Weeks har mulighed for at indskyde sine egne timesharerettigheder i bytteklubben, er overdragelsen af denne ret uden værdi for medlemmet, så længe betingelserne for den faktiske gennemførelse af en ombytning ikke er opfyldt.

80. Den omstændighed, at der blot gives medlemmet mulighed for at indskyde egne timesharerettigheder i en fast ejendom i bytteklubben, kan ikke i sig selv betragtes som en hovedydelse i momsretlig henseende. Objektivt betragtet udgør den højst en underordnet biydelse, som for et medlem ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse – nemlig muliggørelse af ombytning af feriebrugsrettigheder – på de bedst mulige betingelser.

81. Princippet om »transaktionens udelelighed« (25) inden for momsretten er til hinder for, at en sådan biydelse kan betragtes som en selvstændig ydelse. Ifølge Domstolens faste praksis (26) er det ikke muligt at opdele den afgiftspligtige transaktion i dens forskellige dele for at pålægge dem moms separat. Ved kvalificeringen af en transaktion er det derimod nødvendigt at fokusere på den dominerende bestanddel af samtlige ydelser. En sådan biydelse må klart ikke lægges til grund som den relevante ydelse ved fastsættelsen af leveringsstedet, men skal vige for den egentlige hovedydelse. Kun sidstnævnte betragtes så som den afgiftspligtige tjenesteydelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1.

82. Det er i sidste instans udelukket at anvende sjette direktivs artikel 9, stk. 2, da der i den foreliggende sag ikke synes at foreligge en tilstrækkelig snæver sammenhæng mellem den egentlige tjenesteydelse, til gengæld for hvilken et medlem betaler et indmeldelsesgebyr, og den faste ejendom, hvori medlemmet har timesharerettigheder.

83. Antages det, som der argumenteres for her, at den pågældende tjenesteydelse, for hvilken et medlem betaler et indmeldelsesgebyr, kun består i adgang til bytteklubben og i tilvejebringelse af oplysninger om mulighederne for ombytning af timesharerettigheder, må det ligeledes være udelukket at anvende sjette direktivs artikel 26, da sagsøgeren derved under ingen omstændigheder benytter andre afgiftspligtiges levering eller tjenesteydelser, som er bestemt til gennemførelsen af en rejse.

84. Da ingen undtagelsesbestemmelser finder anvendelse, er det muligt at anvende grundreglen i sjette direktivs artikel 9, stk. 1. Heraf følger, at leveringsstedet med hensyn til indmeldelsesgebyrerne er det sted, hvor sagsøgeren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

b) Abonnementsgebyrer

i) Kvalificering som vederlag

85. Det fremgår af sagsøgerens argumenter, at der ikke er nogen materiel forskel mellem indmeldelsesgebyrerne og abonnementsgebyrerne, da de sammen udgør vederlaget for deltagelsen i RCI Weeks-ombytningsordningen og for muligheden for at benytte fordelene ved et medlemskab (27).

86. Betalingen af abonnementsgebyrerne synes ikke at indebære andet end en regelmæssig betaling af et fast beløb for benyttelsen af hele viften af sagsøgerens tjenesteydelser. De skal derfor også betales, selv om medlemmet ikke deltager i ombytningsordningen, hvad enten dette skyldes, at han ikke har indskudt egne timestarerettigheder i bytteklubben, eller der ikke er fundet en passende timestarerettighed til en ombytning.

87. Det er uomtvisteligt, at der i denne sag foreligger et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af indbyrdes korresponderende ydelser. Dette ændres ikke af, at abonnementsgebyrerne ikke har sammenhæng med hver personlig anvendelse af ombytningsordningen. Som Domstolen fastslog i Kennemer Golf-dommen (28), er der også tale om et gensidigt bebyrdende retsforhold, når en forening permanent stiller mange forskellige tjenesteydelser til rådighed, og dens medlemmer som modydelse betaler et fast beløb i form af et årligt bidrag. I den henseende opfylder de af sagsøgeren leverede ydelser betingelserne for at udgøre en tjenesteydelse foretaget mod vederlag som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og er dermed principielt momspligtige.

ii) Fastsættelse af leveringsstedet

88. I betragtning af, at abonnementsgebyrerne er tænkt som vederlag for mange forskellige tjenesteydelser, som for det første ikke altid har sammenhæng med en fast ejendom og for det andet ikke nødvendigvis leveres i forbindelse med gennemførelsen af en ombytning af timestarerettigheder, ville det imidlertid efter min opfattelse være fejlagtigt at antage, at disse tjenesteydelser vedrører fast ejendom som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a). Dette vil ikke kun være uforeneligt med de faktiske omstændigheder, der er fremført, men også medføre en uberettiget udvidelse af denne undtagelsesbestemmelse.

89. Ligesom indmeldelsesgebyrerne er abonnementsgebyrerne knyttet til medlemskabet med de dermed forbundne fordele. For så vidt synes det logisk at behandle dem på samme måde som indmeldelsesgebyrerne i momsmæssig henseende.

90. Med hensyn til abonnementsgebyrerne er leveringsstedet i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 1, derfor det sted, hvor sagsøgeren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

c) Ombytningsgebyrer

i) Kvalificering som vederlag

91. I modsætning til, hvad der gør sig gældende for de førnævnte gebyrer, betaler medlemmet

ombytningsgebyret med henblik på den konkrete gennemførelse af ombytningsordningen. Senest på det tidspunkt, hvor en sådan ombytning af timesharerettigheder kommer behørigt i stand, opkræver sagsøgeren, som i den forbindelse i det væsentlige har en koordinerende funktion (29), ombytningsgebyret fra medlemmet.

92. Begge kontraherende parter leverer således deres respektive ydelse for modydelsens skyld. Der hersker derfor ingen tvivl om, at begge kontraherende parters krav er baseret på et gensidigt bebyrdende retsforhold.

ii) Fastsættelse af leveringsstedet

93. Det er derimod omtvistet, efter hvilken bestemmelse leveringsstedet skal fastsættes.

– Anvendelse af særordningen for rejsebureauer

94. Der kan først og fremmest være tale om den særlige momsordning i sjette direktivs artikel 26. I modsætning til de andre parter i sagen udelukker Det Forenede Kongeriges regering ikke kategorisk, at den finder anvendelse.

Ordningens formål

95. Sjette direktivs artikel 26 indfører en undtagelse fra den generelle ordning med hensyn til beskatningsgrundlaget for visse transaktioner udført af rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser (30). Denne artikel bør som en undtagelsesbestemmelse kun anvendes, i det omfang det er nødvendigt for at opnå formålet med ordningen (31).

96. Formålet med den særlige momsordning, der er indført ved sjette direktivs artikel 26, er at tilpasse de gældende regler til den særlige form for virksomhed, der udøves af rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser. De tjenesteydelser, der udføres af disse virksomheder, er karakteriseret ved, at de som oftest består af flere ydelser, navnlig med hensyn til transport og indkvartering, som udføres såvel i som uden for den medlemsstat, hvor virksomheden har sit hovedsæde eller et fast kontor. På grund af de mange forskellige ydelser og de steder, hvor ydelserne udføres, ville der for virksomhederne være praktiske vanskeligheder forbundet med at anvende de almindelige regler om beskatningsstedet, beskatningsgrundlaget og fradrag af den indgående afgift, og disse vanskeligheder ville kunne hindre virksomhederne i at udføre deres arbejde (32).

97. For at forhindre dette foreskriver artikel 26, stk. 2, bl.a., at transaktioner, der udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, anses for én enkelt tjenesteydelse præsteret over for den rejsende. Denne ydelse pålægges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed eller et fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen præsteres af bureauet.

Betingelser for anvendelse

– Egenskab som rejsebureau eller person, der organiserer turistrejser

98. Lad mig indledningsvis bemærke, at den omstændighed, at sagsøgeren hverken er et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, i disse udtryks sædvanlige betydning, i sig selv ikke er til hinder for at anvende sjette direktivs artikel 26, såfremt sagsøgeren i overensstemmelse med Domstolens praksis udfører de samme transaktioner i forbindelse med anden aktivitet (33).

99. Denne betingelse er opfyldt i den foreliggende sag. Eftersom sagsøgeren tilbyder

tjenesteydelser, som gør det muligt for medlemmerne at benytte ferieejendomme beliggende i udlandet til ferieformål, udøver selskabet en økonomisk virksomhed, som i visse henseender ligner den virksomhed, der udøves af et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, uden at være fuldstændig den samme. Desuden begrundes formålet med sjette direktivs artikel 26, at de pågældende tjenesteydelser omfattes af denne bestemmelses anvendelsesområde. Sagsøgerens økonomiske virksomhed er nemlig som følge af de mange forskellige tjenesteydelser, som denne leverer, og den geografiske adskillelse mellem virksomhedens hjemsted og ydelsens genstand, udsat for lignende risici for dobbelt afgiftspålæggelse som et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser.

– Handling i eget navn

100. En betingelse for at anvende artikel 26 er i henhold til dens stk. 1, at rejsebureauet handler i eget navn over for rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer. Et rejsebureau, der udelukkende fungerer som formidler af rejseydelser, er derimod ikke omfattet af anvendelsesområdet for artikel 26, men leverer formidlingsydelser på sit hjemsted i henhold til den generelle bestemmelse i sjette direktivs artikel 9, stk. 1 (34).

101. Det er derfor først og fremmest afgørende, om sagsøgeren handler i eget eller i andres navn ved leveringen af tjenesteydelserne.

102. Som den spanske regering med rette har bemærket (35), er det ved afgrænsningen af afgørende betydning, om sagsøgerens virksomhed er begrænset til at etablere kontakt mellem to medlemmer, for at disse kontraktligt kan opnå enighed om en ombytning af feriebrugsrettigheder. I dette tilfælde foreligger der en formidlingshandling, eftersom sagsøgeren handler i andres navn. Der er derimod tale om handling i eget navn, hvis medlemmerne gennemfører denne ombytning uden at vide, hvem der er den begunstigede, da sagsøgeren selv forestår koordineringen og tildeler feriebrugsrettighederne.

103. Ifølge sagsøgeren i hovedsagen handler selskabet ved undersøgelsen af, om den valgte ferieejendom er tilgængelig, og ved søgningen efter alternative tilbud altid »på medlemmernes vegne« (36). Endvidere har selskabet anført, at medlemmerne udelukkende har kontakt med dets personale og aldrig kommunikerer direkte med hinanden (37). På baggrund af disse bemærkninger må det antages, at sagsøgeren i hovedsagen er medlemmernes eneste kontraherende part.

104. Der er derfor ikke tale om nogen formidlingshandling fra sagsøgerens side. Tværtimod handler selskabet i eget navn som omhandlet i sjette direktivs artikel 26, stk. 1.

– Anvendelse af leveringer og tjenesteydelser præsteret af andre afgiftspligtige personer

105. Det er derimod uklart, om et andet væsentligt kriterium i denne bestemmelse, nemlig kravet om anvendelse af leveringer og tjenesteydelser præsteret af andre afgiftspligtige personer, er opfyldt i det konkrete tilfælde. De pågældende tjenesteydelser ville f.eks. omfatte indkvarterings- og transportydelser leveret af tredjeperson. Disse ydelser, som er købt hos tredjemand, skal dog være mere end blot et middel til at udnytte den erhvervsdrivendes hovedydelse på de bedst mulige betingelser. I modsat fald forbliver disse ydelser i overensstemmelse med Domstolens praksis (38) rene biydelser i forhold til de egne ydelser, således at en afgiftspålæggelse efter sjette direktivs artikel 26 ville være udelukket. Såfremt sagsøgeren foruden ydelserne i forbindelse med ombytningen af feriebrugsrettigheder tilbyder sine medlemmer andre ydelser, der sædvanligvis leveres af tredjemand, f.eks. transporten til Spanien, finder sjette direktivs artikel 26 anvendelse.

106. Det fremgår hverken præcist af forelæggelsesafgørelsen eller sagsøgerens argumenter, at sagsøgeren ved leveringen af tjenesteydelser til sine medlemmer anvender andre afgiftspligtige personers leveringer og tjenesteydelser. Det er kun kendt, at Weeks-puljen kan suppleres ved, at sagsøgeren køber indkvartering fra en tredjepart, eller en udvikler stiller ekstra uger til rådighed. Et medlem kan også anmode om ombytning med hensyn til denne supplerende indkvartering mod betaling af et ombytningsgebyr. De nærmere oplysninger, der er nødvendige til en retlig vurdering af disse transaktioner, forekommer mig imidlertid utilstrækkelige.

107. Det tilkommer derfor den nationale ret at undersøge i detaljer, om der i hovedsagen anvendes leveringer og tjenesteydelser. I benægtende fald finder sjette direktivs artikel 26 ikke anvendelse.

– Anvendelse af sjette direktivs artikel 9, stk. 2

108. Hvis sjette direktivs artikel 26 ikke finder anvendelse, skal det derpå undersøges, om en tjenesteydelse, som består i at gøre det lettere for indehavere af timesharerettigheder i specifikke ferieejendomme at ombytte disse brugsrettigheder, vedrører en specifik fast ejendom som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra a).

109. Efter min opfattelse foreligger der en sådan tilknytning ved en ordlydsfortolkning af denne bestemmelse, eftersom de ydelser, som sagsøgeren leverer, har til formål at gøre det muligt for medlemmet at få en brugsret til en specifik fremmed fast ejendom for en specifik tidsperiode.

110. Generaladvokat Sharpston har imidlertid i sit forslag til afgørelse i Heger-sagen (39) givet udtryk for tvivl med hensyn til udelukkende at give en ordlydsfortolkning af denne bestemmelse. Hun har i den forbindelse med rette anført, at det ikke er hensigtsmæssigt med en for vid fortolkning af udtrykket »vedrørende«, idet enhver tjenesteydelse på den ene eller den anden måde kan forbindes til en fast ejendom, forstået som et afgrænset sted. I realiteten kan der, alt efter tjenesteydelse, foreligge en sådan tilknytning til fast ejendom i varierende udstrækning og på forskellig måde.

111. Domstolen har hidtil undladt at fastsætte nærmere, hvilke krav der skal stilles til arten og den direkte karakter af denne tilknytning. I Heger-dommen (40) fastslog den blot, at kun tjenesteydelser, der har en »tilstrækkelig direkte tilknytning« til en fast ejendom, henhører under sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), især da en sådan tilknytning kendetegner alle de tjenesteydelser, som er opregnet i denne bestemmelse.

112. I betragtning heraf rejser der sig det spørgsmål, om den fortolkning af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), der er foreslået her, også støttes af denne bestemmelses systematiske placering blandt bestemmelserne vedrørende leveringssted som helhed samt formålet hermed.

113. Den opregning af eksempler, der er indeholdt heri, og som på grund af den entydige ordlyd af artikel 9, stk. 2, litra a) (»herunder«, »således«), på ingen måde skal opfattes som udtømmende, kan bidrage til en tydeliggørelse, da disse eksempler, som Domstolen antydede i Heger-dommen, giver vigtige holdepunkter med hensyn til arten og karakteren af en sådan tilknytning.

114. Ved fortolkningen af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), skal der imidlertid tages hensyn til Domstolens praksis, hvorefter de begreber, der er indeholdt i sjette direktiv, i mangel af en utvetydig definition eller henvisninger til medlemsstaternes retsregler, er selvstændige fællesskabsretlige begreber, og der skal derfor foretages en definition heraf på fællesskabsplan (41).

115. De eksempler på tjenesteydelser vedrørende fast ejendom, der er opregnet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), tyder under alle omstændigheder på, at den fysiske kontakt ikke kan være et obligatorisk kriterium, især da ejendomsmæglere såvel som arkitekter også kan levere deres ydelser, selv om de ikke har besigtiget eller betrådt den faste ejendom. Mægleren skal blot kende den genstand, der skal formidles, og arkitekten skal råde over plantegningerne for den faste ejendom.

116. Det synes at være lige så unødvendigt, at tjenesteydelsen udelukkende leveres af den, der retligt har beføjelse til at råde over den faste ejendom, f.eks. tingligt til overdragelse eller behæftelse af fast ejendom eller endog til udlejning til tredjeperson i obligationsretlig forstand, især da rettighedshaveren og ejendomsmægleren i reglen er forskellige personer.

117. Det afgørende må derimod være, at ydelsens økonomiske tyngdepunkt typisk ikke ville være mulig eller hensigtsmæssig uden eksistensen af en konkret fast ejendom. I den henseende bør enhver saglig tilknytning til en fast ejendom eller dele af en fast ejendom være tilstrækkelig (42). Denne beskrivelse gælder f.eks. for de tjenesteydelser, som tager sigte på anvendelse, udnyttelse, bebyggelse og vedligeholdelse af en fast ejendom, herunder de tjenesteydelser, der direkte vedrører disse transaktioner, uden at en anden økonomisk transaktion har en central placering (43).

118. Disse betingelser er uden tvivl opfyldt i forbindelse med en ejendomsmægler og en arkitekt, da man ikke kan forestille sig virksomhed i begge erhvervsgrupper uden eksistensen af fast ejendom. Det samme er tilfældet med hensyn til sagsøgerens forretningskoncept, som ikke kan gennemføres uden eksistensen af faste ejendomme, hvori der er timesharerettigheder.

119. Hvis på den anden side arten af sagsøgerens ydelser sammenlignes med de erhvervstyper, som lovgiveren har anført som eksempel, kan der fastslås en langt større lighed mellem disse og en ejendomsmæglers ydelser. Sagsøgerens tjenesteydelse er typisk kendetegnet ved formidling af indgåelse eller en mulighed for indgåelse af kontrakter vedrørende faste ejendomme, idet disse kontraktens genstand kan være salg og erhvervelse, men også udlejning af faste ejendomme eller dele af faste ejendomme. Den af sagsøgeren leverede tjenesteydelse har det til fælles med en ejendomsmæglers tjenesteydelse, at den vedrører tilrådsstilling af en fast ejendom, idet sagsøgeren på samme måde som en ejendomsmægler i et vist omfang optræder som formidler mellem de respektive interesserede parter og modtager et vederlag for den vellykkede aftale om tilrådsstilling.

120. Det må udledes af ovennævnte beskrivelse af erhvervstypen ejendomsmægler, at den tilrådsstilling, som han muliggør via sin tjenesteydelse, i reglen består i salg eller udlejning af en fast ejendom. På grund af den nære forbindelse til en specifik fast ejendom vil den sidstnævnte virksomhed i momsmæssig henseende kunne kvalificeres som en tjenesteydelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a) (44).

121. Alligevel er efter min opfattelse den omstændighed, at den foreliggende sag udelukkende vedrører ombytning af timesharerettigheder, ikke til hinder for at anvende sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a).

122. For det første er den opregning, der er indeholdt deri, som allerede nævnt snarere illustrerende end udtømmende, hvorved den ikke er til hinder for en udvidelse med nye former for tjenesteydelser ved en retlig fortolkning.

123. For det andet giver en timesharerettighed uanset dens juridiske karakter, der skal fastslås på grundlag af medlemsstaternes lovgivning (45), indehaveren en brugsrettighed, som under alle

omstændigheder kan sammenlignes med leje af beboelsesejendom (46). Den ombytning af timesharerettigheder, som sagsøgeren gennemfører erhvervsmæssigt, er ganske vist ikke forbundet med nogen overdragelse af rettigheder fra ét medlem til et andet. Som følge af, at timesharekontrakter normalt giver mulighed for stille brugsrettigheder til rådighed for tredjepersoner mod eller uden vederlag, kan det andet medlem, der deltager i ombytningen, imidlertid også påberåbe sig disse rettigheder (47).

124. For det tredje vil en afgiftspålæggelse af indkomsten fra transaktioner på det sted, hvor den faste ejendom er beliggende, være i overensstemmelse med princippet om bestemmelsessted. Den ville tage hensyn til den omstændighed, at medlemmet kun kan benytte den valgte ferieejendom på stedet og i momsmæssig henseende kun kan forbruge den modtagne ydelse på dette sted.

125. Det følger af alle disse omstændigheder, at der eksisterer en tilstrækkelig direkte forbindelse mellem en tjenesteydelse, som består i at gøre det lettere for indehavere af timesharerettigheder i specifikke ferieejendomme at ombytte disse brugsrettigheder, og den faste ejendom, hvor ombytningsretten udøves. I henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), er leveringsstedet derfor det sted, hvor denne faste ejendom er beliggende.

VIII – Konklusioner

126. På baggrund af ovenstående undersøgelse når jeg til den konklusion, at de tjenesteydelser, som sagsøgeren leverer mod betaling af indmeldelsesgebyrerne og abonnementsgebyrerne, ikke direkte vedrører en fast ejendom som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a) (eller artikel 45 i direktiv 2006/112/EF), og derfor falder ind under anvendelsesområdet for den generelle bestemmelse i sjette direktivs artikel 9, stk. 1 (eller artikel 43 i direktiv 2006/112/EF).

127. Fastsættelsen af leveringsstedet med hensyn til de tjenesteydelser, som sagsøgeren leverer mod betaling af ombytningsgebyrerne, afhænger på sin side af, om sagsøgeren anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer. Da Domstolen ikke har fået forelagt konkrete holdepunkter for, at sagsøgeren ved leveringen af tjenesteydelser til sine medlemmer anvender andre afgiftspligtige personers leveringer og tjenesteydelser, tilkommer det den nationale ret at undersøge, hvorvidt dette konkret er tilfældet. I bekræftende fald finder særordningen i sjette direktivs artikel 26, stk. 1 (eller artikel 307, andet afsnit, i direktiv 2006/112/EF), anvendelse. Skulle denne betingelse imidlertid ikke være opfyldt, finder sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a) (eller artikel 45 i direktiv 2006/112/EF), anvendelse.

IX – Forslag til afgørelse

128. Herefter skal jeg foreslå Domstolen at besvare de af VAT and Duties Tribunal forelagte spørgsmål som følger:

»1) De tjenesteydelser, som sagsøgeren leverer mod betaling af indmeldelsesgebyrerne og abonnementsgebyrerne, vedrører ikke direkte en fast ejendom som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a) (eller artikel 45 i direktiv 2006/112/EF), og falder derfor ind under anvendelsesområdet for den generelle bestemmelse i sjette direktivs artikel 9, stk. 1 (eller artikel 43 i direktiv 2006/112/EF). Leveringsstedet er derfor det sted, hvor sagsøgeren har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra denne leverer tjenesteydelser.

2) Med hensyn til de tjenesteydelser, som sagsøgeren leverer mod betaling af ombytningsgebyrerne, tilkommer det den nationale ret at undersøge, om sagsøgeren anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer. I bekræftende fald

finder særordningen i sjette direktivs artikel 26, stk. 1 (eller artikel 307, andet afsnit, i direktiv 2006/112/EF), anvendelse. Som leveringssted betragtes i så fald det sted, hvor sagsøgeren har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed eller et fast kontor, hvorfra denne leverer tjenesteydelser.

Skulle denne betingelse imidlertid ikke være opfyldt, finder sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a) (eller artikel 45 i direktiv 2006/112/EF), anvendelse, således at leveringsstedet er det sted, hvor den pågældende faste ejendom er beliggende.«

1 – Originalsprog: tysk.

2 – EFT L 145, s. 1.

3 – EUT L 347, s. 1.

4 – Svarer til artikel 43 i direktiv 2006/112/EF.

5 – Svarer til artikel 45 i direktiv 2006/112/EF.

6 – Svarer til artikel 306 ff. i direktiv 2006/112/EF.

7 – Dom af 25.1.2001, Sml. I, s. 637.

8 – Således også P. Haunold, *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Wien, 1997, s. 121. Jf. tillige B. Terra og J. Kajus, *A guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT 2008*, bind 1, s. 497, hvorefter læren om fastsættelsen af leveringsstedet er uden betydning i tilfælde, hvor transaktioner er underlagt én og samme nationale beskatningskompetence. Så snart flere nationale skatte- og afgiftsmyndigheder har kompetence, f.eks. fordi varer transporteres til en anden medlemsstats område, eller tjenesteydelser leveres til en person, som er bosat i en anden medlemsstat, kan det ikke entydigt fastsættes, om den økonomiske virksomhed har fundet sted inden for eller uden for et bestemt nationalt område. Fastsættelsen af leveringsstedet er afgørende for besvarelsen af spørgsmålet, om og hvilken moms der skal opkræves.

9 – R. Weiermayer, »Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung des EuGH«, i: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (udgivet af M. Achatz og M. Tumpel), Wien, 2001, s. 125.

10 – Jf. i denne retning dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 14, af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20, af 6.3.1997, sag C-167/95, Linthorst m.fl., Sml. I, s. 1195, præmis 10, og af 12.5.2005, sag C-452/03, RAL, Sml. I, s. 3947, præmis 23. Heri anførte Domstolen i forbindelse med bestemmelserne vedrørende leveringssted i sjette direktivs artikel 9, at formålet med disse bestemmelser er dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes.

11 – Ifølge S. Menner, *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*, Köln, 1992, s. 81, er hovedformålet med disse bestemmelser klart at afgrænse beskatningskompetencerne mellem medlemsstaterne for at undgå dobbelt afgiftspåligning samt forbrug, der ikke er afgiftspålagt.

12 – I sit forslag til afgørelse af 7.3.2006 i sag C-166/05, Heger, Sml. 2006 I, s. 7749, punkt 27, anfører generaladvokat Sharpston, at fællesskabslovgiveren skabte en vis grad af indre spænding i sjette direktiv, idet bestemmelserne vedrørende leveringsstedet for tjenesteydelser er baseret på oprindelsesprincippet frem for bestemmelsesprincippet, selv om det grundlæggende princip

for moms som en afgift på forbrug er, at den opkræves på forbrugsstedet.

13 – J.-M. Communier, *Droit fiscal communautaire*, Bruxelles, 2001, s. 293, forklarer denne omstændighed ved at henvise til sjette direktivs tilblivelseshistorie. I henhold hertil antog man ved udarbejdelsen af direktivforslaget, at det var den mest praktiske løsning at tage udgangspunkt i etableringsstedet, selv om dette forslag stadig indeholdt forholdsvis få undtagelser. Antallet af undtagelser steg imidlertid i løbet af de afsluttende forhandlinger i Rådet med det resultat, at det siden da ikke har været let at gennemføre den lovgivningstekst, som Rådet vedtog i maj 1977.

14 – Leveringer og tjenesteydelser udelukker hinanden i begrebsmæssig henseende. I henhold til artikel 6, stk. 1, i direktiv 77/388/EØF forstås ved »tjenesteydelse« enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5. I henhold til samme direktivs artikel 5, stk. 1, forstås ved »levering af et gode« overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Der er afgrænsningsvanskeligheder i forbindelse med ydelser, der består af en flerhed af ydelser, men som på grundlag af princippet om transaktionens udelelighed enten kun kan være en levering eller en ydelse (jf. generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomers forslag til afgørelse af 23.11.2004, sag C-412/03, Hotel Scandic, Sml. 2005 I, s. 743, punkt 21; P. Haunold, »Der Steuergegenstand«, i: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* [udgivet af Markus Achatz og Michael Tumpel], Wien, 2001, s. 110). Domstolen har flere gange beskæftiget sig med spørgsmålet, om en transaktion i de sager, der var forelagt den, opfyldte betingelserne for at udgøre levering af goder eller levering af en tjenesteydelse (jf. f.eks. dom af 14.7.1998, sag C-172/96, First National Bank of Chicago, Sml. I, s. 4387, af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, af 17.11.1993, sag C-68/92, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5881, og af 14.5.1985, sag 139/84, Van Dijk's Boeckhuis, Sml. s. 1405).

15 – Det bemærkes med hensyn til, om en tjenesteydelse udføres mod vederlag, at Domstolen allerede har fastslået, at en tjenesteydelse kun udføres »mod vederlag« som omhandlet i artikel 2, nr. 1, i direktiv 77/388/EØF og derfor kun kan beskattes, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (jf. f.eks. dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Tolsma, Sml. I, s. 743, præmis 14, First National Bank of Chicago-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 26-29, og dom af 21.3.2002, sag C-174/00, Kennemer Golf, Sml. I, s. 3293, præmis 39).

16 – U. Kelp, *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden, 2005, s. 45, anfører f.eks., at timesharekontrakter på grund af kontraktformernes forskelligartethed ikke udgør en homogen kontrakttype. Det er ikke muligt at henføre timesharekontrakter til en af de klassiske kontrakttyper i tysk privatret, selv ikke ved en underopdeling i obligationsretlige, tinglige og selskabs- eller foreningsretlige timesharekontrakter. Af denne grund blev timesharekontrakter efter deres fremkomst i det tyske retsområde først henregnet blandt atypiske eller erhvervsspecifikke kontrakter, som var kendetegnet ved manglende lovbestemmelser trods deres stigende udbredelse i retsforhold samt de dermed forbundne ensartede interesser og indholdet af kontraktbestemmelserne. B. Vanbrabant, *Time-Sharing*, Bruxelles, 2006, s. 29 f., og C. Mostin og B. Feron, »Le timesharing: une nouvelle forme de propriété? Analyse en droit belge et en droit comparé« *Annales de droit de Louvain* (1994), s. 33 f., nævner en række mulige retlige konstruktioner til at henføre timesharekontrakter under de kategorier, der finder anvendelse i belgisk og fransk civilret. Der kan efter deres opfattelse være tale om obligationsretlige, tinglige og selskabs- eller foreningsretlige konstruktioner. Vanbrabant anfører, at timesharerettigheder blev udformet som tinglige rettigheder i Portugal og Spanien. I Portugal indførtes allerede i 1980'erne den såkaldte »direito de habitação periodica«, mens man i Spanien har vedtaget lov 42/1998 af 15.12.1998 (Ley 42/1998, de 15 diciembre de 1998, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias). T. Papp, »Timesharing Contract«, *Tanulmányok Dr. Besenyei Lajos, Egyttemi Tanár, 70. Születésnapjára*, Szeged 2007

, s. 573, anfører, at timesharekontrakter bør henføres under gruppen af atypiske kontrakter.

17 – EFT L 280, s. 83.

18 – Jf. dom af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 11, 12 og 16, af 23.11.1988, sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, Sml. s. 6365, præmis 11, Tolsma-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 14, dom af 16.10.1997, sag C-258/95, Fillibeck, Sml. I, s. 5577, præmis 12, Kennemer Golf-dommen, nævnt i fodnote 15, præmis 39, dom af 19.6.2003, sag C-149/01, First Choice Holidays, Sml. s. 6289, præmis 30, af 23.3.2006, sag C-210/04, FCE Bank, Sml. I, s. 2803, præmis 34, og af 18.7.2007, sag C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains, Sml. I, s. 6415, præmis 19.

19 – Dom af 7.9.2006, sag C-166/05, Heger, Sml. I, s. 7749, præmis 15.

20 – Jf. i denne retning Dudda-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 21, RAL-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 24, dom af 27.10.2005, sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, Sml. I, s. 9433, præmis 33, og Heger-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 15. For så vidt udgør denne retspraksis et brud med den retspraksis, der blev fastlagt ved Berkholz-dommen (nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 17), hvorefter ifølge sjette direktivs artikel 9, stk. 1, det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, som hovedregel har forrang som tilknytningsmoment.

21 – Jf. i denne retning dom af 15.3.2001, sag C-108/00, SPI, Sml. I, s. 2361, præmis 17.

22 – Således også R. Weiermayer, a.st. (fodnote 9), s. 134.

23 – Jf. punkt 108 ff. i dette forslag til afgørelse.

24 – Jf. punkt 68 i dette forslag til afgørelse.

25 – Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer anvendte dette udtryk (princippet »transaktionens udelelighed«) for første gang i sit forslag til afgørelse i Hotel Scandic-sagen (nævnt ovenfor i fodnote 14, punkt 21). Det går tilbage til P. Haunold, »Der Steuergegenstand«, a.st. (fodnote 14), s. 111.

26 – Jf. med hensyn til karakteren af sammenhængende ydelser i henhold til momsretten mit forslag til afgørelse af 9.12.2008 i sag C-572/07, Tellmer Property, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, punkt 33 f. Det følger af sjette direktivs artikel 2, at hver transaktion sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig transaktion (jf. dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 29, Levob Verzekeringen og OV Bank-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 20, og dom af 21.2.2008, sag C-425/06, Part Service, Sml. I, s. 897, præmis 50). En række ydelser, som formelt set er særskilte, og som kan leveres enkeltvis og dermed indebære afgiftspålæggelse eller fritagelse, skal imidlertid i visse tilfælde anses for at udgøre én enkelt transaktion, når de ikke er uafhængige (jf. Part Service-dommen, præmis 51). Dette er f.eks. tilfældet, når det efter en analyse baseret på objektive kriterier fremgår, at en eller flere ydelser skal anses for at udgøre hovedydelsen, og at en anden eller nogle andre ydelser skal anses for sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen (jf. CPP-dommen, præmis 30, dom af 15.5.2001, sag C-34/99, Primback, Sml. I, s. 3833, præmis 45, Levob Verzekeringen og OV Bank-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 21, og Part Service-dommen, præmis 52). En ydelse skal navnlig anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (jf. CPP-dommen, præmis 29, og Part Service-dommen, præmis 52). Der er ligeledes tale om én enkelt transaktion, når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en

afgiftspligtig person leverer til sin ordregiver, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkel udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (jf. Levob Verzekeringen og OV Bankdommen, nævnt ovenfor i fodnote 20, præmis 22, og Part Service-dommen, præmis 53).

27 – Jf. punkt 32 i sagsøgerens skriftlige indlæg.

28 – Kennemer Golf-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 15, præmis 40. Det centrale i denne sag var kvalificeringen af de ydelser, der blev leveret af en sportsforening som tjenesteydelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1. Efter Domstolens opfattelse ændrede den omstændighed, at det årlige bidrag, som medlemmerne betalte til en sportsforening, udgjorde et fast beløb og således ikke havde sammenhæng med hver personlig anvendelse af golfbanen, ikke det forhold, at der skete gensidig udveksling af ydelser mellem medlemmerne af en sportsforening og denne forening. De ydelser, som foreningen leverede, bestod nemlig i at stille sportskomplekset såvel som de fordele, der var forbundet hermed, til permanent rådighed for medlemmerne og ikke i lejlighedsvis at levere ydelser på medlemmernes anmodning. Der eksisterede således en direkte sammenhæng mellem de årlige bidrag, som medlemmerne betalte til en sportsforening som den i hovedsagen omhandlede, og de ydelser, som denne leverede.

29 – Ifølge U. Kelp, a.st. (fodnote 16), s. 27, koordinerer en ombytningsorganisation brugsrettighedshavernes bytteønsker på en sådan måde, at den formidler de opholdsrettigheder, som indehaves af dem, der ønsker ombytning, til andre interessenter, for at de til gengæld kan benytte »fremmede« timesharegenstande på andre feriesteder.

30 – Dom af 22.10.1998, forenede sager C-308/96 og C-94/97, Madgett og Baldwin, Sml. I, s. 6229, præmis 5, og First Choice Holidays-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 21.

31 – Madgett og Baldwin-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 34, og First Choice Holidays-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 22.

32 – Dom af 12.11.1992, sag C-163/91, Van Ginkel, Sml. I, s. 5723, præmis 11 f., af 20.2.1997, sag C-260/95, DFDS, Sml. I, s. 1005, præmis 13, Madgett og Baldwin-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 18, First Choice Holidays-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 18, præmis 23-25, og dom af 13.10.2005, sag C-200/04, iSt internationale Sprach- und Studienreisen, Sml. I, s. 8691, præmis 21.

33 – I Madgett og Baldwin-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 20, har Domstolen fastslået, at de grunde, der ligger bag den særordning, som gælder for rejsebureauer og for personer, der organiserer turistrejser, også gør sig gældende i det tilfælde, hvor den erhvervsdrivende ikke er et rejsebureau eller en person, der organiserer turistrejser, i disse udtrykks sædvanlige betydning, men udfører de samme transaktioner i forbindelse med anden virksomhed, som f.eks. hotelvirksomhed. En fortolkning, hvorefter sjette direktivs artikel 26 kun fandt anvendelse på erhvervsdrivende, som er rejsebureauer og personer, der organiserer turistrejser, i disse udtrykks sædvanlige betydning, ville bevirke, at de samme ydelser henhørte under forskellige bestemmelser, alt efter hvilken kategori den erhvervsdrivende formelt tilhørte. Bekræftet ved iSt internationale Sprach- und Studienreisen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 32, præmis 22.

34 – I denne retning også W. Birkenfeld og C. Forst, *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3. oplag, Bielefeld, 1998, s. 169.

35 – Jf. punkt 20 i den spanske regerings skriftlige indlæg.

36 – I punkt 11 i det skriftlige indlæg har sagsøgeren anført følgende: »Once a member selects an available Exchange Property, the Appellant, *acting on behalf of the member*, seeks to confirm the

exchange by checking the availability of the Exchange Property. If there is no availability, the Appellant, *still acting on behalf of the member*, will seek to identify alternative properties which may be suitable and offer them to the member who is free to accept them or not« (min fremhævelse). [»Når et medlem vælger en tilgængelig ombytningsejendom, søger sagsøgeren, *som handler på vegne af medlemmet*, at bekræfte ombytningen ved at undersøge, om ombytningsejendommen er tilgængelig. Hvis ejendommen ikke er tilgængelig, vil sagsøgeren, *som stadig handler på vegne af medlemmet*, søge at finde eventuelt egnede alternative ejendomme og tilbyde dem til medlemmet, som frit kan acceptere dem eller ej.«]

37 – Jf. punkt 33 i sagsøgerens skriftlige indlæg.

38 – Jf. Madgett og Baldwin-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 30, præmis 24-27, og i St internationale Sprach- und Studienreisen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 32, præmis 25-27. Ydelser, der ligger uden for en hotelejers traditionelle opgaver – som f.eks. transporten til hotellet fra fjerntliggende opsamlingssteder – og hvis udførelse ikke kan undgå at have mærkbare følger for den faste pris, der anvendes, har Domstolen ikke betragtet som rene biydelser. Som rene biydelser har Domstolen derimod betragtet rejseydelser, som sædvanligvis leveres i tilknytning til sproguddannelse og -undervisning – som f.eks. transporten til bestemmelsesstaten og/eller opholdet deri.

39 – Generaladvokat Sharpstons forslag til afgørelse i Heger-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 12, punkt 31 og 33.

40 – Heger-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 24.

41 – Denne retspraksis, som oprindeligt vedrørte fortolkningen af de afgiftsfritagelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13 (jf. dom af 12.9.2000, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 51, af 16.1.2003, sag C-315/00, Maierhofer, Sml. I, s. 563, præmis 25, og af 12.6.2003, sag C-275/01, Sinclair Collis, Sml. I, s. 5965, præmis 22), må tilsvarende finde anvendelse i forbindelse med definitionen af de begreber, der er indeholdt i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a). For det første indeholder artikel 9, stk. 2, litra a), ingen utvetydig definition af de begreber, den nævner, og ingen henvisninger til de nationale retsreglers definitioner heraf. For det andet kan konflikter mellem nationale domstole og afgiftsmyndigheder, som nævnt i punkt 51 i dette forslag til afgørelse, kun undgås ved, at der anvendes fælles og ensartede kriterier for fastsættelsen af leveringsstedet som kriterierne i sjette direktiv. Dette kan imidlertid kun sikres ved at lade begreberne i artikel 9, stk. 2, litra a), være omfattet af en fællesskabsdefinition. I denne retning allerede generaladvokat Sharpston i hendes forslag til afgørelse i Heger-sagen (nævnt ovenfor i fodnote 12, punkt 25).

42 – I denne retning også P. Haunold, *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, a.st. (fodnote 8), s. 138; S. Martin, *Umsatzsteuergesetz* (udgivet af Sölch og Ringleb), pr. 1.9.2005, München, § 3a, punkt 74, s. 14.

43 – S. Martin, a.st. (fodnote 42), § 3a, punkt 75, s. 14 f.

44 – Udlejning af fast ejendom bør under alle omstændigheder udgøre en tjenesteydelse vedrørende fast ejendom som omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a). Jf. Kommissionens forslag til sjette direktiv (*Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, Supplement 11/73, s. 12), som udtrykkeligt nævner denne situation ved siden af udlejning af bankbokse som værende omfattet af bestemmelsens anvendelsesområde. Jf. tillige M. Fuster Gómez, *El IVA en las operaciones intracomunitarias – Entregas de bienes y prestaciones de servicios*, Madrid, 2000, s. 79, som henviser til ordningen i artikel 70, stk. 1, litra a), i den spanske momslov (*Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*), hvorefter udlejning og

tilrådighedsstillelse af fast ejendom anses for direkte at vedrøre fast ejendom. En lignende bestemmelse findes i § 3a, stk. 2, nr. 1, litra a), sammenholdt med § 4, nr. 12, i den tyske momslov med hensyn til udlejning og bortforpagtning af fast ejendom.

45 – Artikel 1 i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 94/47/EF af 26.10.1994 om beskyttelse af køber i forbindelse med visse aspekter ved kontrakter om brugsret til fast ejendom på timeshare-basis foreskriver, at medlemsstaterne bl.a. »fortsat [er] kompetente med hensyn til [...] at fastslå den juridiske karakter af de rettigheder, som de i dette direktiv omhandlede kontrakter vedrører«. Dette direktivs artikel 2 definerer således brugsret på timeshare-basis som »en tinglig rettighed eller enhver anden brugsret til en eller flere faste ejendomme i en periode af året, som ligger fast eller kan fastsættes efter aftale, og som ikke kan være under en uge«.

46 – U. Kelp, a.st. (fodnote 16), s. 118 f., anfører, at det centrale i forbindelse med den obligationsretlige timesharing er tilrådighedsstillelse af boliger, fordi man uden denne ikke kan forestille sig timesharing i forbindelse med ferieboliger. Derfor forfægtes i den juridiske litteratur i overvejende grad den opfattelse, at hovedvægten i kontraktforholdet ligger inden for lejelovgivningen. Efter forfatterens opfattelse er dette tilfældet, såfremt serviceydelserne er begrænset til vedligeholdelse, rengøring og forvaltning af timesharegenstanden, især da vedligeholdelsen af den udlejede genstand også i forbindelse med rene lejekontrakter hører blandt udlejerens pligter. Rengøring og forvaltning af genstanden udgør også underordnede biydelser i forhold til tilrådighedsstillelsen af boligen.

47 – Jf. B. Vanbrabant, a.st. (fodnote 16), s. 48, anfører, at der som led i en ombytning ikke finder nogen overdragelse af brugsretten sted. Den begrundes kun obligationsretlige krav mellem brugerne og/eller den virksomhed, der driver bytteklubben. U. Kelp, a.st. (fodnote 15), s. 26, er af den opfattelse, at muligheden for at stille brugsrettigheder til rådighed for tredjepersoner er årsagen til bytteklubbers nuværende succes. Indehavere af timesharerettigheder, som ikke personligt ønsker at benytte deres rettigheder, vil nemlig principielt være nødt til selv at stå for videreformidlingen. Timesharing bliver først endegyldigt fleksibel og dermed interessant for et større klientel, når genstanden tilsluttes en ombytningsorganisation, som koordinerer brugsrettighedshavernes bytteønsker.