

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

V. TRSTENJAK

van 2 april 2009 (1)

Zaak C-37/08

RCI Europe

tegen

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

[verzoek van het VAT and Duties Tribunal (Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Belastingrecht – Harmonisatie – Omzetbelasting – Uitlegging van artikel 9 van Zesde richtlijn van Raad van 17 mei 1977 betreffende harmonisatie van wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Bepalingen omtrent vaststelling van plaats van belastbare handelingen – Diensten met betrekking tot onroerend goed – Diensten gericht op vergemakkelijking van ruilen van gebruiksrechten door eigenaren van timesharebelang in bepaalde vakantieverblijven – Ruilbeurs”

Inhoud

I – Inleiding

II – Rechtskader

III – Feiten

A – Bedrijfsuitoefening van RCI Europe

B – Procedure voor de nationale belastingdiensten

1. Standpunt van de belastinginspectie van het Verenigd Koninkrijk

2. Standpunt van de Spaanse belastinginspectie

IV – Hoofdgeding en prejudiciële vragen

V – Procesverloop voor het Hof

VI – Belangrijkste argumenten van partijen

A – Eerste en tweede prejudiciële vraag

B – Derde vraag

C – Vierde vraag

VII – Juridische beoordeling

A – Inleidende opmerkingen

1. Noodzaak van een uniforme vaststelling van de plaats van de dienst

2. Grondbeginselen van de regels betreffende de plaats van een dienst

B – Bespreking van de prejudiciële vragen

1. Algemene overwegingen

a) Afbakening tussen levering en dienst

b) Precisering van de prejudiciële vragen

2. Btw-rechtelijke beoordeling van de afzonderlijke prestaties

a) Inschrijvingsgeld

i) Indeling als tegenprestatie

ii) Vaststelling van de plaats van de dienst

b) Lidmaatschapsgeld

i) Indeling als tegenprestatie

ii) Vaststelling van de plaats van de dienst

c) Ruilvergoeding

i) Indeling als tegenprestatie

ii) Vaststelling van de plaats van de dienst

– Toepasselijkheid van de bijzondere regeling voor reisbureaus

– Hoedanigheid van reisbureau of reisorganisator

– Op eigen naam handelen

– Gebruikmaken van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen

– Toepasselijkheid van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn

VIII – Slotsom

IX – Conclusie

I – Inleiding

1. Met zijn verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG stelt het VAT Tribunal Centre te London (hierna: „verwijzende rechter”) het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen een reeks vragen betreffende de uitlegging van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting: uniforme grondslag (hierna: „Zesde richtlijn”)(2).
2. Dit verzoek geschiedt in het kader van een door RCI Europe (hierna: „verzoekster”) bij de Value Added Tax Tribunals (Verenigd Koninkrijk; hierna: „VAT Tribunal”) ingesteld beroep tegen drie beschikkingen van de nationale fiscus (Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs; hierna: „Commissioners”). Verzoekster verzet zich in rechte tegen een naheffing van volgens de Commissioners te laag aangegeven btw over de door haar verrichte handelingen.
3. Partijen in het hoofdgeding zijn het in wezen oneens over de beoordeling van grensoverschrijdende diensten in het licht van het btw-recht, met name over het bepalende aanknopingspunt voor de vaststelling van de plaats van de dienst. De beantwoording van de vraag of het Verenigd Koninkrijk, waar verzoekster als vennootschap is gevestigd, wel heffingsbevoegdheid heeft, is daarvan afhankelijk.

II – Rechtskader

4. De Zesde richtlijn voorziet in bepalingen omtrent de vaststelling van de plaats van belastbare handelingen. Deze richtlijn is door de op 1 januari 2007 in werking getreden richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006(3) herschikt (hierna: „herschikte btw-richtlijn”), waarbij de voor het hoofdgeding relevante bepalingen in hoge mate ongewijzigd zijn overgenomen.
5. Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn(4) stelt de volgende algemene regel vast:
„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.”
6. Artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn(5) bevat enkele afwijkende bepalingen. Aldus geldt krachtens sub a van deze bepaling als „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”.
7. Artikel 26 van de Zesde richtlijn(6) bevat een bijzondere regeling voor reisbureaus. Deze luidt als volgt:
„1. De lidstaten passen de belasting over de toegevoegde waarde op de handelingen van reisbureaus toe overeenkomstig het bepaalde in dit artikel, voor zover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger optreden en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruik maken van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen. Dit artikel is niet van toepassing op reisbureaus die alleen optreden als tussenpersoon en waarop artikel 11, A, lid 3, sub c, van toepassing is. In de zin van dit artikel worden onder reisbureaus ook reisorganisatoren (tour

operators) verstaan.

2. De handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis worden beschouwd als één enkele dienst van het reisbureau aan de reiziger. Deze dienst wordt belast in de lidstaat waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit het de dienst heeft verleend. Voor deze dienst wordt als maatstaf van heffing en prijs exclusief belasting in de zin van artikel 22, lid 3, sub b, beschouwd de winstmarge van het reisbureau, dat wil zeggen het verschil tussen het totale bedrag dat de reiziger exclusief belasting over de toegevoegde waarde moet betalen en de werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, mits deze handelingen de reiziger rechtstreeks ten goede komen.”

III – Feiten

A – *Bedrijfsuitoefening van RCI Europe*

8. Verzoekster in het hoofdgeding is op 29 november 1973 opgericht in het Verenigd Koninkrijk. Haar bedrijfsuitoefening is erop gericht het ruilen van rechten van deeltijds gebruik van een buitenlandse vakantiewoning door haar leden mogelijk te maken en te organiseren (ook bekend als het timesharingmodel).

9. De specifieke wettelijke status van een timesharebelang hangt af van de wetten van het land waarin het goed is gelegen. Een timeshare-eigenaar heeft echter het recht om een bepaald vakantieverblijf in een bepaald vakantieresort voor een afgesproken tijd binnen bepaalde data te gebruiken. Het timesharebelang dat het lid in het goed heeft, noemt men zijn „vakantiegebruiksrechten”.

10. Verzoekster exploiteert een programma van timeshareruיל per week, „RCI Weeks” genaamd, met de volgende specifieke kenmerken.

11. Volgens het systeem van dit programma worden projectontwikkelaars van vakantieresorts uitgenodigd om zich als zogenaamde „deelnemers” aan te sluiten. Personen met (van een projectontwikkelaar gekochte) timesharebelangen in een aangesloten resort kunnen een aanvraag indienen om lid van RCI Weeks te worden.

12. Het lidmaatschap van RCI Weeks biedt het lid de mogelijkheid om vakantiegebruiksrechten voor zijn of haar timesharegoed in te brengen in een pool timeshareverblijven (hierna: „Weeks Pool”), en de beschikking te krijgen over de vakantiegebruiksrechten die door andere leden in de Weeks Pool zijn ingebracht. De leden hebben daarbij uitsluitend contact met verzoekster. Wanneer vakantiegebruiksrechten in de Weeks Pool worden ingebracht, krijgt verzoekster geen recht op het goed met een timesharebelang. Integendeel, de timeshare-eigenaar verliest op geen enkel moment zijn of haar timesharebelang.

13. De leden van RCI Weeks betalen een inschrijvingsgeld voor een periode van 1 tot en met 5 jaar, en een jaarlijks te betalen lidmaatschapsgeld. Daar komt een ruilvergoeding bij, die moet worden betaald op het tijdstip waarop om een ruil wordt verzocht. Verzoekster behandelt deze ruilvergoeding vanuit boekhoudkundig oogpunt als een aanbetaling die eventueel moet worden terugbetaald. Wanneer verzoekster in de Weeks Pool geen voor het lid aanvaardbare ruil kan vinden, houdt zij de ruilvergoeding in credit op de rekening van het lid voor een toekomstige ruil, of betaalt zij deze op verzoek van het lid terug.

14. De Weeks Pool kan worden gefourneerd, doordat verzoekster verblijven van een derde koopt of doordat een projectontwikkelaar bijkomende weken ter beschikking stelt. Een lid van RCI

Weeks kan tegen betaling van een ruilvergoeding ook verzoeken om een ruil met deze extra verblijven.

B – Procedure voor de nationale belastingdiensten

15. Verzoekster is gevestigd in het Verenigd Koninkrijk. Het merendeel van haar leden bestaat uit onderdanen van deze lidstaat. Het merendeel van de onroerende goederen, die onder het ruilprogramma van RCI Weeks vallen, bevindt zich op zijn beurt in Spanje.

16. De bevoegde belastingdiensten in het Verenigd Koninkrijk en in Spanje kwamen op grond van deze omstandigheden tot van elkaar afwijkende conclusies aangaande de btw-rechtelijke status van verzoekster. Volgens hen vielen de door verzoekster geleverde diensten onder hun respectieve nationale btw-bepalingen. Dientengevolge sommeerden zij verzoekster allebei tot betaling van btw over de verrichte handelingen, wat uiteindelijk leidt tot dubbele belastingheffing in twee verschillende lidstaten.

1. Standpunt van de belastinginspectie van het Verenigd Koninkrijk

17. De Commissioners zijn van mening dat het aanbieden van een lidmaatschap van de timeshareruilverclub een dienst is die wordt verricht waar verzoekster haar bedrijf heeft gevestigd, namelijk in het Verenigd Koninkrijk. Derhalve dienen het inschrijvingsgeld en het lidmaatschapsgeld in het Verenigd Koninkrijk aan de btw te worden onderworpen. Volgens de Commissioners vallen de ruilvergoedingen onder de nationale bepalingen waarmee artikel 26 van de Zesde richtlijn is omgezet. De tegen een ruilvergoeding verrichte dienst werd door de Commissioners aangemerkt als een „designated travel service”, die derhalve belastbaar is in het Verenigd Koninkrijk.

18. Uit de verwijzingsbeschikking blijkt dat verzoekster tot en met 31 december 2003 in het Verenigd Koninkrijk btw voldeed over al het inschrijvingsgeld dat werd betaald door nieuwe leden en over al het lidmaatschapsgeld dat door reeds ingeschreven leden voor het komende lidmaatschapsjaar werd betaald. Verder voldeed zij tot en met 31 december 2005 in het Verenigd Koninkrijk eveneens btw over alle ruilvergoedingen die zij ontving van leden die het recht hadden verworven om gebruik te maken van een timesharebelang in een op het grondgebied van een lidstaat van de Europese Unie gelegen goed. Verzoekster voldeed in het Verenigd Koninkrijk geen btw over ruilvergoedingen die zij ontving van leden die het recht hadden verworven om gebruik te maken van een timesharebelang in een buiten de Europese Unie gelegen goed.

2. Standpunt van de Spaanse belastinginspectie

19. De Spaanse belastinginspectie gaat er daarentegen van uit dat verzoeksters diensten betrekking hebben op een onroerend goed, en derhalve aan btw zijn onderworpen in het land waar het timesharegoed gelegen is.

20. De door de Spaanse belastinginspectie jegens verzoekster vastgestelde belastingbeschikkingen, met inbegrip van de afwijzende uitspraken van de belastingrechters, zijn thans voorwerp van cassatieberoep bij het Tribunal Supremo.

IV – Hoofddeding en prejudiciële vragen

21. Op grond van het hierboven uiteengezette Spaanse standpunt voldeed verzoekster met ingang van 1 januari 2004 niet langer btw in het Verenigd Koninkrijk over het inschrijvings- en lidmaatschapsgeld dat zij ontving van leden met een in Spanje gelegen onroerend goed. Zij voldeed in het Verenigd Koninkrijk ook geen btw meer over ruilvergoedingen die zij ontving van

leden die hun vakantiegebruiksrechten ruilden met vakantiegebruiksrechten op een onroerend goed in Spanje.

22. Op 23 maart 2005 legden de Commissioners een aanslag op voor de btw die verzoekster volgens hen in het jaar 2004 had moeten voldoen over het inschrijvings- en lidmaatschapsgeld dat zij ontving van leden met vakantiegebruiksrechten op Spaanse onroerende goederen, alsook over ruilvergoedingen die werden betaald voor vakantiegebruiksrechten op Spaanse onroerende goederen. Deze aanslag is op 5 april 2005 opgelegd voor een bedrag van 1 339 709 GBP.

23. Tegen deze aanslag heeft verzoekster op 5 mei 2005 bij de verwijzende rechter beroep ingesteld.

24. De verwijzende rechter verwijst in zijn verwijzingsbeslissing naar de voortdurende juridische onzekerheid over de vaststelling van de plaats van de dienst, en op het risico dat de bedrijfsuitoefening van verzoekster daardoor nadelig worden beïnvloed. Hij heeft derhalve beslist om de procedure te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vragen te stellen:

„1) Met welke factoren dient rekening te worden gehouden om vast te stellen of de diensten die verzoekster verricht voor:

- het inschrijvingsgeld;
- het lidmaatschapsgeld; en
- de ruilvergoeding

(die door leden van haar Weeks-programma worden betaald) ‚betrekking hebben op een onroerend goed’ in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (thans artikel 45 van de herschikte btw-richtlijn)?

2) Indien een aantal of alle door verzoekster verrichte diensten ‚betrekking hebben op een onroerend goed’ in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (thans artikel 45 van de herschikte btw-richtlijn), betreft het hier dan het onroerend goed dat in de pool is ingebracht, of het onroerend goed dat wordt opgevraagd in ruil voor het ingebrachte onroerend goed, dan wel beide?

3) Indien een van de diensten ‚betrekking heeft’ op onroerend goed van beide categorieën, hoe moet deze dienst dan voor toepassing van de Zesde richtlijn (thans de herschikte btw-richtlijn) worden gekwalificeerd?

4) Hoe moeten – gelet op de uiteenlopende oplossingen die door verschillende lidstaten worden toegepast – voor toepassing van de Zesde richtlijn (thans de herschikte btw-richtlijn) de inkomsten uit de ‚ruilvergoedingen’ worden gekwalificeerd die een belastingplichtige heeft ontvangen voor de volgende dienstverrichtingen:

- het vergemakkelijken van de ruil van vakantiegebruiksrechten van een lid van een door de belastingplichtige beheerd programma met vakantiegebruiksrechten van een ander lid van dit programma; en/of
- het verlenen van gebruiksrechten op verblijven die door de belastingplichtige van belastingplichtige derden werden gekocht ter fournering van de verblijven die deel uitmaken van de pool waaruit de leden van het genoemde programma kunnen putten?”

V – Procesverloop voor het Hof

25. De verwijzingsbeslissing van 9 januari 2008 is op 31 januari 2008 ingekomen ter griffie van het Hof.
26. Verzoekster in het hoofdgeding, de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Spaanse en de Griekse regering en de Commissie hebben binnen de in artikel 23 van het Statuut van het Hof genoemde termijn schriftelijke opmerkingen ingediend.
27. Ter terechtzitting van 19 februari 2009 zijn mondelinge opmerkingen ingediend door de vertegenwoordigers van verzoekster in het hoofdgeding en door de gemachtigden van de regering van het Verenigd Koninkrijk, van de Spaanse en de Griekse regering en van de Commissie.

VI – Belangrijkste argumenten van partijen

A – *Eerste en tweede prejudiciële vraag*

28. Verzoekster in het hoofdgeding is van mening dat de diensten die als tegenprestatie voor de betaling van het inschrijvingsgeld en het lidmaatschapsgeld worden verricht, onvoldoende betrekking hebben op een bepaald onroerend goed en derhalve niet binnen de werkingssfeer van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn vallen. Veeleer is de algemene regel van artikel 9, lid 1, van de richtlijn toepasselijk, met als gevolg dat de plaats van de te verrichten diensten, dat wil zeggen de aanmelding en de inschrijving van nieuwe leden, de plaats is waar de dienstverrichter zijn bedrijf heeft gevestigd. In het onderhavige geval is dat het Verenigd Koninkrijk.
29. Datzelfde moet gelden voor de diensten die tegen betaling van de ruilvergoeding worden verricht, temeer daar dit met het oog op de fiscale behandeling van het geheel van de verrichte diensten coherent is. Het is onredelijk om diensten die in wezen één geheel vormen, verschillend te behandelen.
30. De regering van het Verenigd Koninkrijk voert aan dat de diensten die als tegenprestatie voor de betaling van het inschrijvingsgeld en het lidmaatschapsgeld worden verricht binnen de werkingssfeer van artikel 9, lid 1, van deze richtlijn moeten vallen. Net als verzoekster in het hoofdgeding ontkent zij dat er sprake is van een voldoende rechtstreeks verband van de als tegenprestatie voor de litigieuze vergoedingen verrichte diensten met een of ander onroerend goed. Zij baseert zich onder andere op het feit dat verzoekster enkel toegang verleent tot een soort markt, waarop de leden hun gebruiksrechten kunnen ruilen. Wat de ruilvergoeding betreft, stelt de regering van het Verenigd Koninkrijk dat er geen verband bestaat met een of ander onroerend goed, temeer daar het lid zowel zijn gebruiksrecht kan inbrengen als de ruilvergoeding kan betalen tot 24 maanden voordat hij zijn gebruiksrecht uit de pool opneemt.
31. Volgens de Spaanse regering moeten in verband met de eerste prejudiciële vraag in wezen twee factoren in aanmerking worden genomen om te beoordelen of de bepaling betreffende de diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, dan wel de bijzondere regeling voor reisbureaus toepasselijk is. In de eerste plaats moet het gedrag van de tussenpersoon in overweging worden genomen en moet worden nagegaan of deze op eigen naam of op naam van een derde handelt. In de tweede plaats moet worden vastgesteld of de tussenpersoon de voor zijn bedrijfsuitoefening noodzakelijke goederen en diensten betreft van andere belastingplichtigen.
32. Wat de tweede prejudiciële vraag betreft, stelt de Spaanse regering dat voor zover terecht van een verband van de litigieuze diensten met het desbetreffende onroerend goed kan worden uitgegaan, het inschrijvingsgeld en het lidmaatschapsgeld indirect betrekking hebben op het

onroerend goed waarin de leden timesharebelangen hebben en die zij op de ruilbeurs inbrengen. Het gaat daarbij namelijk om vergoedingen die alleen op grond van het lidmaatschap van het systeem zelf moeten worden betaald, ook wanneer dit door het lid niet wordt gebruikt.

33. Volgens de *Griekse regering* moeten tot de factoren die in aanmerking moeten worden genomen bij de beoordeling of het gaat om diensten die „betrekking hebben op een onroerend goed” in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, de aard van de bedrijfsuitoefening van verzoekster en het verband tussen de litigieuze diensten en het onroerend goed worden gerekend. Met name moet worden nagegaan of het daarbij gaat om onafhankelijke, jegens de eigenaren van timesharebelangen te verrichten diensten in de vorm van reisdiensten, of veeleer om wederzijdse diensten die via verzoekster door de aan het ruilprogramma deelnemende eigenaren van timesharebelangen worden verricht.

34. De Griekse regering stelt voor om de tweede vraag aldus te beantwoorden dat het inschrijvingsgeld en het lidmaatschapsgeld rechtstreeks betrekking hebben op het onroerend goed waarin het lid een timesharebelang bezit, terwijl de ruilvergoeding rechtstreeks betrekking heeft op het onroerend goed waarop het ruilrecht wordt uitgeoefend.

35. De *Commissie* voert aan dat de door verzoekster verrichte diensten bestaan in het mogelijk maken van het ruilen van timesharebelangen. De te betalen bijdragen en vergoedingen moeten derhalve als tegenprestatie voor de deelname aan dit systeem worden beschouwd. Volgens haar vormen deze timesharebelangen rechten op onroerende goederen en vormt de overdracht daarvan in ruil voor het gebruik van overeenkomstige rechten op zijn beurt een dienst die betrekking heeft op een onroerend goed in de zin van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn. De plaats van de dienst, waarvoor het inschrijvingsgeld en het lidmaatschapsgeld zijn betaald, is de plaats van het onroerend goed waarin het lid de timesharebelangen bezit. De plaats van de dienst waarvoor de ruilvergoeding is betaald, is op zijn beurt de plaats van het onroerend goed waarvan het lid het gebruiksrecht in ruil ontvangt.

B – *Derde vraag*

36. Naar de mening van *verzoekster* rijst de derde prejudiciële vraag zoals de verwijzende rechter die in zijn verzoek aan het Hof om een prejudiciële beslissing heeft verwoord, hoe dan ook niet. Zoals uit haar uiteenzetting bij de eerste en de tweede prejudiciële vraag blijkt, hebben de door haar verrichte diensten onvoldoende betrekking op een onroerend goed.

37. Bovendien schendt de conclusie dat de dienst betrekking kan hebben op beide onroerende goederen – dat wil zeggen zowel op het ingebrachte als op dat wat in ruil voor het ingebrachte wordt gewenst – volgens haar de strekking en het doel van artikel 9 van de Zesde richtlijn. De gemeenschapswetgever heeft met artikel 9 van de richtlijn beoogd om conflicten tussen lidstaten over hun bevoegdheid tot het heffen van btw te vermijden, respectievelijk dubbele belastingheffing te voorkomen. Binnen de werkingssfeer van artikel 9, lid 2, sub a, van de richtlijn kan derhalve slechts één onroerend goed relevant zijn, en wel dat waarmee de nauwste band bestaat.

38. De *regering van het Verenigd Koninkrijk* is om dezelfde redenen als verzoekster van mening dat de derde prejudiciële vraag niet behoeft te worden beantwoord, omdat de dienst van verzoekster juist geen betrekking heeft op een onroerend goed. Uit deze vraag blijkt integendeel tot welke problemen de tegengestelde mening zou leiden. Indien de dienst van verzoekster namelijk zowel betrekking zou hebben op het ingebrachte als op het door ruil verkregen gebruiksrecht op een onroerend goed, dan zou één en dezelfde prestatie onder twee verschillende nationale btw-tarieven vallen.

39. Ook de *Spaanse regering* acht het zeer onwaarschijnlijk dat een dienst op beide

onroerende goederen betrekking zou kunnen hebben. Dat blijkt uit haar uiteenzetting bij de tweede prejudiciële vraag: de toetreding tot de Weeks Pool, de dienst die tegen betaling van het inschrijvingsgeld en het lidmaatschapsgeld wordt verricht, heeft uitsluitend betrekking op het onroerend goed waarin het lid zijn timesharebelang bezit; daarentegen heeft de dienst die tegen betaling van de ruilvergoeding wordt verricht – het lid een met zijn wensen voor het ruilen van zijn timesharebelang overeenkomend timesharebelang van een ander lid aan te bieden – rechtstreeks betrekking op het onroerend goed waarop het ruilrecht wordt uitgeoefend. Wanneer enerzijds de tegenprestatie voor het inschrijvingsgeld/lidmaatschapsgeld of anderzijds de ruilvergoeding evenwel daadwerkelijk op beide onroerende goederen betrekking zou hebben, dan zou overeenkomstig het arrest van het Hof in zaak C-429/97, Commissie/Frankrijk(7), de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd als plaats van de dienst moeten worden beschouwd.

40. De *Griekse regering* komt na haar uiteenzetting over de tweede prejudiciële vraag, die grotendeels overeenkomt met die van de Spaanse regering, eveneens tot de conclusie dat de derde prejudiciële vraag aldus moet worden beantwoord dat een handeling nooit tegelijkertijd op beide onroerende goederen betrekking heeft.

41. De *Commissie*, ten slotte, gaat in haar schriftelijke opmerkingen niet eens in op de derde prejudiciële vraag, omdat deze zich ook naar haar mening – die in wezen overeenkomt met die van het Koninkrijk Spanje en de Helleense Republiek – niet voordoet. De dienst van verzoekster heeft ofwel betrekking op het onroerend goed waarin het lid een timesharebelang bezit (dus in het geval van toetreding tot het ruilsysteem tegen betaling van het inschrijvingsgeld en het lidmaatschapsgeld) ofwel op het onroerend goed dat het lid in ruil kan gebruiken (dus in het geval van de tegenprestatie voor de ruilvergoeding), maar nooit op beide onroerende goederen tegelijkertijd.

C – Vierde vraag

42. *Verzoekster* is van mening dat er zich omtrent de plaats van de dienst geen verschil voordoet, ongeacht of de timesharebelangen in de Weeks Pool door een ander lid zijn ingebracht of door verzoekster ter fournering van haar aanbod aan verblijven van een belastingplichtige derde zijn gekocht. De dienst van verzoekster, die zij tegen betaling van de ruilvergoeding verricht, is immers, los van de herkomst van het gebruiksrecht dat het lid in ruil voor zijn ingebracht timesharebelang wordt aangeboden, hetzelfde. De dienst moet derhalve wat de btw betreft, overeenkomstig de uiteenzettingen van verzoekster bij de eerste en de tweede prejudiciële vraag, los van de herkomst van het in ruil verkregen gebruiksrecht worden behandeld.

43. Ook volgens de *regering van het Verenigd Koninkrijk* heeft de herkomst van het timesharebelang geen gevolgen voor de plaats van de dienst. In de beide in de vierde prejudiciële vraag bedoelde gevallen verricht verzoekster tegen betaling van de ruilvergoeding slechts een beheersdienst, die erin bestaat dat zij het lid meerdere, met zijn ruilwensen overeenkomende gebruiksrechten in andere resorts aanbiedt. Er wordt niet daadwerkelijk een timesharebelang overgedragen, omdat verzoekster niet kan waarborgen dat zij iets passends zal vinden en het lid ook geen van de aangeboden gebruiksrechten behoeft aan te nemen. Derhalve moeten de diensten die verzoekster tegen betaling van de ruilvergoeding verricht, los van de herkomst van het timesharebelang worden belast, overeenkomstig artikel 9, lid 1, van richtlijn 77/388.

44. De regering van het Verenigd Koninkrijk voert subsidiair echter aan dat, indien zij zich in haar analyse zou hebben vergist en de ruilvergoeding wordt geheven voor de daadwerkelijke overdracht van het timesharebelang in een ander resort, die vergoeding in het tweede geval van de vierde prejudiciële vraag, waarin verzoekster de timesharebelangen van een belastingplichtige derde heeft gekocht, eveneens zou moeten worden belast waar verzoekster is gevestigd. In dat geval zou immers de bijzondere regeling voor reisbureaus toepasselijk zijn.

45. De *Spaanse regering* verwijst voor de beantwoording van de vierde prejudiciële vraag naar haar uiteenzetting omtrent de belastingheffing over de ruilvergoeding. Zoals zij reeds bij de tweede prejudiciële vraag heeft gesteld, is de ruilvergoeding de tegenhanger van het recht om het timesharebelang in een ander resort te gebruiken. Derhalve heeft zij betrekking op dit onroerend goed en moet zij worden belast op de plaats waar het goed is gelegen.

46. De *Griekse regering* maakt onderscheid tussen de beide in de vierde prejudiciële vraag genoemde gevallen, waarbij zij ervan uit lijkt te gaan dat voor de overdracht van gebruiksrechten die verzoekster van belastingplichtige derden koopt, een aanvullende vergoeding moet worden betaald. In het eerste geval – wanneer verzoekster het lid het timesharebelang van een ander lid aanbiedt – moet de ruilvergoeding worden belast op de plaats waar het onroerend goed gelegen is waarin het andere lid het timesharebelang bezit. In het tweede geval moet wederom een onderscheid worden gemaakt: wanneer verzoekster een gebruiksrecht van een projectontwikkelaar van een vakantieresort ter beschikking stelt, moet het geval in de zojuist beschreven zin worden behandeld. Wanneer verzoekster het gebruiksrecht koopt om aan de wens van het lid te voldoen en zij het aan hem doorverkoopt, dan valt de dienst onder de bijzondere regeling voor reisbureaus. Wanneer verzoekster ten slotte gebruiksrechten die aan haar toebehoorden, overdraagt, dan vormt deze dienst een handeling van een hotelhouder die derhalve eveneens moet worden belast op de plaats waar het onroerend goed waarop dit gebruiksrecht bestaat, gelegen is.

47. De *Commissie*, ten slotte, gaat in haar schriftelijke opmerkingen niet in op de vierde prejudiciële vraag. Ik kan hier derhalve enkel naar haar mening verwijzen dat de tegenprestatie voor de ruilvergoeding betrekking heeft op het onroerend goed dat in ruil voor het ingebrachte timesharebelang kan worden gebruikt.

VII – Juridische beoordeling

A – Inleidende opmerkingen

1. Noodzaak van een uniforme vaststelling van de plaats van de dienst

48. Het geschil tussen verzoekster en de Commissioners is ontstaan naar aanleiding van de vraag naar de plaats van de belastbare handeling. Van het antwoord op deze vraag is op zijn beurt het antwoord op de vraag afhankelijk of de door verzoekster in het kader van haar bedrijfsuitoefening verrichte handelingen onder de heffingsbevoegdheid van de Spaanse belastingdienst of van die van het Verenigd Koninkrijk vallen.

49. Bij de btw-rechtelijke beoordeling van grensoverschrijdende diensten nemen de bepalingen omtrent de plaats van diensten een centrale positie in, omdat zij beslissend zijn voor de vraag welke nationale btw-regeling toepasselijk is.⁽⁸⁾ Aangezien de werkingssfeer van het btw-stelsel leveringen van goederen en diensten omvat, welke in het binnenland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht, maakt alleen een binnenlandse plaats van een dienst de toepassing van het nationale btw-recht mogelijk.

50. Als elke nationale heffingsbevoegdheid zou aanknopen aan verschillende criteria om de plaats van een dienst vast te stellen, dan zou dubbele belastingheffing, maar ook het niet-belasten, zijn ingebouwd. Juist vanuit deze gezichtshoek heeft de uniforme aanknopingspunt ter vaststelling van de plaats van een dienst binnen de gemeenschappelijke markt een speciale betekenis.⁽⁹⁾ De regels betreffende de plaats van een dienst in de Zesde richtlijn moeten volgens de zevende overweging van de considerans ervan de heffingsbevoegdheid van de afzonderlijke lidstaten zo van elkaar afbakenen dat deze bevoegdheidsconflicten worden vermeden.⁽¹⁰⁾ De uniforme vaststelling van het fiscale aanknopingspunt binnen de gehele Gemeenschap moet een passende afbakening van de respectieve toepassingsgebieden van de nationale btw-regelingen bewerkstelligen.⁽¹¹⁾

2. Grondbeginselen van de regels betreffende de plaats van een dienst

51. Kwalificatieconflicten tussen de lidstaten kunnen worden vermeden door zo ongecompliceerd en eenduidig mogelijke regels, waarbij uit wetgevend oogpunt verschillende aanknopingspunten mogelijk zijn, al naargelang het vestigingsplaatsbeginsel of het bestemmingslandbeginsel prioriteit krijgt. Volgens het eerstgenoemde beginsel wordt aangeknoopt bij de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd, terwijl volgens het laatstgenoemde beginsel als plaats van de dienst, de plaats wordt vastgesteld waar de vermoedelijke consumptie respectievelijk de besteding van de inkomsten uit de desbetreffende dienst plaatsvindt.

52. Zich bewust van het feit dat beide beginselen zowel voor- als nadelen voor het functioneren van de gemeenschappelijke markt inhouden, heeft de gemeenschapswetgever met de regels betreffende de plaats van een dienst in de Zesde richtlijn voor een gemengde opzet gekozen⁽¹²⁾, doordat hij in artikel 9, lid 1, in beginsel de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd als plaats van een dienst heeft aangemerkt. In lid 2 heeft hij echter talrijke dwingende afwijkingen van dit beginsel vastgesteld die de werkingssfeer van lid 1 fors beperken en het in de Zesde richtlijn geldende vestigingsplaatsbeginsel zelf tot de uitzondering maakt.⁽¹³⁾ Daar komen de bijzondere regelingen bij, waarin rekening wordt gehouden met de eigenaardigheden van bepaalde economische activiteiten.

B – *Bespreking van de prejudiciële vragen*

1. Algemene overwegingen

a) Afbakening tussen levering en dienst

53. Om te beginnen stel ik vast dat noch de verwijzende rechter, noch partijen in de onderhavige procedure betwisten dat de bedrijfsuitoefening van verzoekster uitsluitend bestaat in het tegen vergoeding verrichten van diensten in de zin van artikel 6, lid 1, van de Zesde richtlijn. Deze juridische beoordeling lijkt mij juist, en ik zal haar derhalve aan mijn hiernavolgende bespreking ten grondslag leggen.

54. Op grond van de duidelijke afbakening die de Zesde richtlijn aanbrengt met betrekking tot de juridische kwalificatie van handelingen die aan de btw zijn onderworpen⁽¹⁴⁾, is een beroep op de bepalingen betreffende de levering van goederen overeenkomstig artikel 5 en artikel 8 van de Zesde richtlijn uitgesloten. Derhalve is enkel en alleen de toepasselijkheid op de litigieuze diensten van artikel 9, lid 1, en artikel 9, lid 2, sub a, alsook de bijzondere regeling voor reisbureaus in artikel 26, lid 1, in het geding.

b) Precisering van de prejudiciële vragen

55. Bovendien stel ik vast dat de vragen van de verwijzende rechter elkaar inhoudelijk aanzienlijk overlappen, wat naar mijn mening een precisering van deze vragen noodzakelijk maakt.

56. Uit een afgewogen beoordeling van het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt dat met de prejudiciële vragen in de eerste plaats een beoordeling wordt verlangd van de vraag in hoeverre de verschillende soorten bijdragen en vergoedingen die de aan het ruilprogramma RCI Weeks deelnemende leden moeten betalen, kunnen worden aangeknoopt bij afzonderlijke diensten van verzoekster.

57. Het bestaan van een wederkerige rechtsbetrekking, in het kader waarvan partijen bij de overeenkomst zich wederzijds verplichten om overeenstemmende prestaties in de vorm van een dienst en een tegenprestatie met elkaar uit te wisselen, is relevant tegen de achtergrond dat overeenkomstig artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn alleen onder bezwarende titel verrichte diensten aan btw zijn onderworpen.⁽¹⁵⁾ Derhalve moet in het onderhavige geval nauwkeurig worden bepaald wat verzoeksters afzonderlijke contractuele verplichtingen zijn.

58. In de tweede plaats beogen de prejudiciële vragen een onderzoek van de vraag onder welke van de reeds genoemde bepalingen betreffende de plaats van een dienst, de litigieuze diensten moeten worden gerangschikt. Aan de hand van deze bepalingen kan worden vastgesteld of, en in welke omvang er sprake is van een heffingsbevoegdheid van het Verenigd Koninkrijk.

59. Duidelijkheidshalve en in het belang van een ter zake dienende beantwoording van de prejudiciële vragen, zal ik mijn juridisch onderzoek op deze beide belangrijkste aspecten concentreren.

2. Btw-rechtelijke beoordeling van de afzonderlijke prestaties

60. Het lijkt mij het meest doeltreffend om de prestaties van verzoekster te onderzoeken in een soort a-contrariorekening aan de hand van de verschillende vergoedingen die zij van haar klanten ontvangt. De door verzoekster geheven vergoedingen betreffen in de eerste plaats inschrijvingsvergoedingen in de vorm van een eenmalig inschrijvingsgeld, dat het lid bij de eerste aanmelding moet betalen, verder het jaarlijkse lidmaatschapsgeld, en ten slotte een zogenaamde ruilvergoeding in het geval van een succesvolle bemiddeling bij het ruilen van gebruiksrechten op een verblijf in het kader van het RCI Weeks-programma. Ik zal hierna gedifferentieerd aan de hand van deze vergoedingen toetsen welke prestaties van verzoekster daarmee verbonden zijn. Daarbij zal ik nagaan of deze prestaties één geheel vormen of als afzonderlijke prestaties moeten worden beschouwd, en of zij de passende tegenwaarde voor de vergoeding vormen. Op basis van de verworven inzichten kan vervolgens worden vastgesteld hoe de prestatie, wat de btw betreft, moet worden gekwalificeerd en kan bijgevolg de plaats van de dienst worden afgeleid.

61. De kwalificatie van de verrichte prestaties is bij zogenaamde timesharingovereenkomsten moeilijk. Privaatrechtelijk bestaat er voor hen geen uniform soort overeenkomst.⁽¹⁶⁾ Doorlopende gebruiksrechten zijn te vinden in de vorm van huurovereenkomsten, trustovereenkomsten met overdracht van zakelijke gebruiksrechten, aandelenovereenkomsten, vakantieclubovereenkomsten en talrijke andere varianten. Deze onoverzichtelijkheid was ook de reden voor de vaststelling van richtlijn 94/47/EG van het Europees Parlement en van de Raad van 26 oktober 1994 betreffende de bescherming van de verkrijger voor wat bepaalde aspecten betreft van overeenkomsten inzake de verkrijging van een recht van deeltijds gebruik van onroerende goederen.⁽¹⁷⁾ Aangezien direct na het van kracht worden van deze richtlijn reeds enkele nieuwe vormen van timeshareovereenkomsten op de markt werden aangeboden, heeft de Commissie ter opvulling van wettelijke lacunes in 2007 wijzigingsvoorstellen ingediend die een betere

bescherming van de consument beogen. Deze voorstellen zijn op 22 oktober 2008 in een licht gewijzigde vorm aangenomen door het Europees Parlement.

62. In het onderhavige geding gaat het echter niet om het afsluiten van timeshareovereenkomsten zelf, maar om het ruilen van vakantiegebruiksrechten tussen leden van een ruilbeurs.

a) Inschrijvingsgeld

i) Indeling als tegenprestatie

63. Uit de rechtspraak van het Hof blijkt dat er sprake is van een wederkerige rechtsverhouding wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie, waarbij de betaalde bedragen de daadwerkelijke tegenprestatie vormen voor een individualiseerbare dienst die is verricht in het kader van een rechtsverhouding waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld.⁽¹⁸⁾

64. Met betrekking tot het inschrijvingsgeld moet er dus een rechtstreeks verband met een voldoende individualiseerbare dienst zijn.

65. Uit een nadere beschouwing van de opzet van de onderneming van verzoekster, zoals deze door haar zelf en door de regering van het Verenigd Koninkrijk in hun schriftelijke opmerkingen in detail is uiteengezet, blijkt dat een lid als tegenprestatie voor de betaling van het inschrijvingsgeld om te beginnen alleen maar toegang tot het ruilprogramma RCI Weeks verkrijgt.

66. De inschrijving alleen verschaft echter nog niet het recht om gebruik te maken van gebruiksrechten van andere leden. Daartoe is naast het lidmaatschap van RCI Weeks, het inbrengen van eigen timesharebelangen op de ruilbeurs vereist. Daarbij wordt specifiek geëist dat de eigenaar van een timesharebelang verzoekster om het verrichten van een ruil verzoekt, waarbij hij in de eerste plaats een eigen geïndividualiseerd timesharebelang ter beschikking moet stellen en in de tweede plaats een overeenkomstig gebruiksrecht moet uitkiezen.

67. Naast de mogelijkheid om aan het ruilprogramma deel te nemen, krijgt het lid toegang tot een hoeveelheid informatie betreffende de aangeboden vakantieverblijven, zowel in de vorm van een regelmatig geactualiseerde papieren catalogus, als in de vorm van een overzicht via het internet. Het lid krijgt bovendien een telefoonnummer waar hij in voorkomend geval contact kan opnemen met de medewerkers van verzoekster en zich zowel kan laten informeren over de precieze ruilmogelijkheden als over aanvullende, op verzoek te verrichten, diensten van verzoekster.

68. De toegang tot RCI Weeks ziet er vanuit het perspectief van een nieuw lid dus in zekere zin uit als een fase die voorafgaat aan de deelneming aan het ruilprogramma, waarbij het lid als tegenprestatie voor de betaling van het inschrijvingsgeld potentieel van alle mogelijkheden gebruik kan maken. De informatie die het nieuw ingeschreven lid ter beschikking wordt gesteld, is erop gericht om hem op het eigenlijke ruilprogramma voor te bereiden. Met de inschrijving is evenwel nog niet de overdracht van rechten verbonden, maar uitsluitend het verschaffen van toegang tot een soort markt, waarop de leden met behulp van verzoekster hun timesharebelangen kunnen ruilen. Het lidmaatschap op zichzelf verplicht echter niet om deel te nemen aan dit ruilprogramma.

69. In zoverre bestaat alleen tussen het verschaffen van toegang tot het litigieuze ruilprogramma en de betaling van inschrijvingsgelden een rechtstreeks verband als bedoeld in de rechtspraak.

70. Daarentegen kan niet zonder meer een rechtstreeks verband tussen de inschrijving en de feitelijke verwezenlijking van het ruilprogramma worden geconstrueerd, aangezien hiervoor nadere handelingen van de partijen bij de overeenkomst noodzakelijk zijn, namelijk het verzoek van het lid en de bevestiging door verzoekster van de mogelijkheid om de ruil te verwezenlijken, en niet in de laatste plaats de betaling van de ruilvergoeding.

ii) Vaststelling van de plaats van de dienst

71. Verder moet ik nagaan hoe deze dienst binnen het stelsel van regels betreffende de plaats van een dienst van de Zesde richtlijn moet worden ingedeeld. Toepassing van de regels in artikel 9, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn komt in aanmerking. Daarbij zijn een paar opmerkingen vooraf omtrent de uitlegging van deze bepalingen nodig.

72. Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn bevat een algemene regel om het fiscale aanknopingspunt vast te stellen, terwijl in artikel 9, lid 2, een reeks specifieke aanknopingspunten worden genoemd.(19)

73. De Zesde richtlijn bevat geen uitdrukkelijke regeling van de verhouding tussen de algemene regel in artikel 9, lid 1, en de bijzondere regels van artikel 9, lid 2. Niettemin heeft het Hof geoordeeld dat lid 1 geen voorrang heeft boven lid 2. Voor elke afzonderlijke situatie dient veeleer de vraag te worden gesteld of zij overeenkomt met een van de in artikel 9, lid 2, van deze richtlijn genoemde gevallen. Zo niet, dan valt deze situatie onder artikel 9, lid 1.(20) Daaruit heeft het Hof geconcludeerd dat artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn niet als een strikt uit te leggen uitzondering op een algemene regel kan worden beschouwd.(21)

74. Het Hof gaat er dus kennelijk van uit dat artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn de bijzondere regels bevat die overeenkomstig het beginsel *lex specialis derogat legi generali* primair moeten worden getoetst en moeten worden toegepast wanneer aan de voorwaarden daarvan is voldaan.(22)

75. Ik moet derhalve om te beginnen onderzoeken of een handeling zoals degene die ik reeds heb beschreven, binnen de werkingssfeer van de bijzondere regel van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn valt. Daarvoor moet zijn voldaan aan de voorwaarde dat de betrokken dienst „betrekking [heeft] op een onroerend goed”.

76. Hier rijst evenwel de vraag op welk onroerend goed de betrokken dienst precies betrekking heeft. In principe is het denkbaar dat wordt aangeknoopt bij het onroerend goed waarin het lid reeds een timesharebelang bezit, zoals de Spaanse en de Griekse regering en de Commissie hebben bepleit.

77. Ongeacht de precieze feitelijke eisen die aan een dergelijk verband worden gesteld, waarop ik later nader zal ingaan(23), komt het mij reeds bij een eerste beschouwing voor dat er in het onderhavige geval geen sprake is van een rechtstreeks verband van de eigenlijke dienst met het betrokken onroerend goed.

78. Zoals ik al zei, ziet de toegang tot RCI Weeks er vanuit het perspectief van een nieuw lid uit als een fase die voorafgaat aan de deelneming aan het ruilprogramma.(24) De diensten die verzoekster in de vorm van het verschaffen van toegang en van informatie verricht, zijn eigenlijk gericht op de voorbereiding van het lid op het ruilprogramma, zonder dat daarmee een verplichting tot deelneming gepaard gaat. Dienovereenkomstig vindt er in dit vroege stadium van het lidmaatschap ook nog geen ruil van vakantiegebruiksrechten plaats.

79. Hoewel het lid na de inschrijving bij RCI Weeks over de mogelijkheid beschikt om zijn eigen timesharebelangen op de ruilbeurs in te brengen, is het verlenen van deze bevoegdheid voor het lid echter waardeloos, zolang niet is voldaan aan de voorwaarden voor de daadwerkelijke verwezenlijking van een ruil.

80. Het louter verlenen van de mogelijkheid om eigen timesharebelangen in een onroerend goed op de ruilbeurs in te brengen, kan op zichzelf niet als een hoofdprestatie in btw-rechtelijke zin worden beschouwd. Objectief gezien vormt zij hoogstens een ondergeschikte bijkomende prestatie, die voor een lid geen doel op zich is, maar een middel om optimaal gebruik te kunnen maken van de hoofdprestatie van de dienstverrichter: het ruilen van vakantiegebruiksrechten mogelijk maken.

81. Het beginsel van „eenheid van de prestatie”(25) in het btw-recht verbiedt om een dergelijke bijkomende prestatie als een zelfstandige prestatie te beschouwen. Volgens vaste rechtspraak van het Hof(26) mag de belastbare handeling niet in de verschillende onderdelen ervan worden gesplitst, om ze afzonderlijk aan de btw te onderwerpen. Bij de kwalificatie van een handeling dient veeleer het overheersende onderdeel binnen een geheel van prestaties in aanmerking te worden genomen. Een dergelijke bijkomende prestatie mag juist helemaal niet als bepalende prestatie aan de vaststelling van de plaats van de dienst ten grondslag worden gelegd, maar moet voor de eigenlijke hoofdprestatie wijken. Enkel laatstgenoemde geldt dan als de belastbare dienst in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn.

82. Ten slotte kan artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn niet worden toegepast omdat in het onderhavige geval niet blijkt dat er een voldoende nauw verband bestaat tussen de eigenlijke dienst, waarvoor een lid als tegenprestatie inschrijvingsgeld betaalt, en het onroerend goed waarin het lid timesharebelangen bezit.

83. Wanneer men er, zoals ik hiervoor heb gesteld, van uitgaat dat de litigieuze dienst waarvoor een lid inschrijvingsgeld betaalt slechts bestaat in de toegang tot de ruilbeurs en het verschaffen van informatie betreffende de mogelijkheden tot het ruilen van gebruiksrechten, dan komt de toepassing van artikel 26 van de Zesde richtlijn evenmin in aanmerking, omdat verzoekster om die reden in elk geval geen gebruik maakt van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen die voor de totstandbrenging van een reis zijn bestemd.

84. Aangezien er geen bijzondere regels toepasselijk zijn, kan de algemene regel van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn worden toegepast. Dientengevolge is de plaats van de dienst, wat het inschrijvingsgeld betreft, de plaats waar verzoekster is gevestigd.

b) Lidmaatschapsgeld

i) Indeling als tegenprestatie

85. Uit de opmerkingen van verzoekster kan worden afgeleid dat er geen inhoudelijk onderscheid bestaat tussen de inschrijvingsgelden en de lidmaatschapsgelden, omdat zij samen de tegenprestatie vormen voor de deelname aan het ruilprogramma RCI Weeks en voor de mogelijkheid om gebruik te maken van de voordelen van het lidmaatschap.(27)

86. Betaling van het lidmaatschapsgeld lijkt niets anders in te houden dan de regelmatige betaling van een forfaitair bedrag voor het gebruik van het gehele scala van diensten van verzoekster. Dienovereenkomstig moet het eveneens worden betaald wanneer het lid niet aan het ruilprogramma deelneemt, hetzij omdat hij geen eigen timesharebelangen op de ruilbeurs heeft ingebracht, hetzij omdat er geen geschikt te ruilen gebruiksrecht is gevonden.

87. Het staat buiten kijf dat er in het onderhavige geval sprake is van een rechtsverhouding in het kader waarvan overeenstemmende prestaties worden uitgewisseld. Dat het lidmaatschapsgeld niet gekoppeld is aan elk afzonderlijk gebruik van het ruilprogramma, doet daaraan niet af. Zoals het Hof in het arrest Kennemer Golf(28) heeft vastgesteld, is er ook sprake van een wederkerige rechtsverhouding wanneer een vereniging voortdurend een groot aantal diensten verricht en de leden van de vereniging als tegenprestatie een forfaitair bedrag in de vorm van een jaarlijkse bijdrage betalen. In dat opzicht voldoen de door verzoekster verrichte diensten aan de voorwaarden van een onder bezwarende titel verrichte dienst als bedoeld in artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn en zijn zij diensgevolge in principe aan btw onderworpen.

ii) Vaststelling van de plaats van de dienst

88. Gelet op het feit dat het lidmaatschapsgeld is bedoeld als tegenprestatie voor een groot aantal diensten, die in de eerste plaats niet altijd betrekking hebben op een onroerend goed en in de tweede plaats niet zonder meer in het kader van de verwezenlijking van de ruil van timesharebelangen worden verricht, zou het volgens mij echter onjuist zijn, aan te nemen dat er een verband met een onroerend goed bestaat als bedoeld in artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn. Dit zou niet alleen niet overeenkomen met de aangevoerde feiten, maar zou bovendien tot een niet te rechtvaardigen uitbreiding van deze bijzondere regel leiden.

89. Op dezelfde wijze als het inschrijvingsgeld, knoopt het lidmaatschapsgeld aan bij het lidmaatschap met de daaraan verbonden voordelen. Het lijkt dan ook logisch het lidmaatschapsgeld btw-rechtelijk op dezelfde wijze als het inschrijvingsgeld te behandelen.

90. Bijgevolg is de plaats van de dienst, wat het lidmaatschapsgeld betreft, overeenkomstig artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn de plaats waar verzoekster is gevestigd.

c) Ruilvergoeding

i) Indeling als tegenprestatie

91. Anders dan bij de hiervoor genoemde vergoedingen betaalt het lid de ruilvergoeding voor de concrete verwezenlijking van het ruilprogramma. Uiterlijk op het tijdstip waarop een dergelijke ruil van timesharebelangen regelmatig tot stand komt, brengt verzoekster, die daarbij in wezen een coördinerende rol vervult(29), het lid de ruilvergoeding in rekening.

92. Beide partijen bij de overeenkomst leveren aldus hun prestatie omwille van de tegenprestatie. Bijgevolg staat niet ter discussie dat de rechten van beide partijen bij de overeenkomst op een wederkerige rechtsverhouding berusten.

ii) Vaststelling van de plaats van de dienst

93. Het is daarentegen omstreden volgens welke regeling de plaats van de dienst moet worden vastgesteld.

– Toepasselijkheid van de bijzondere regeling voor reisbureaus

94. Om te beginnen komt de bijzondere btw-regeling in artikel 26 van de Zesde richtlijn in aanmerking. Anders dan de andere betrokkenen bij de procedure sluit de regering van het Verenigd Koninkrijk de toepasselijkheid daarvan niet categorisch uit.

Strekking en doel van de regeling

95. Artikel 26 van de Zesde richtlijn voorziet voor bepaalde handelingen van reisbureaus en reisorganisatoren in een uitzondering op de algemene regeling betreffende de maatstaf van heffing.(30) Als uitzondering op de normale regeling mag dit artikel enkel worden toegepast voor zover dit ter verwezenlijking van de doelstelling van de richtlijn noodzakelijk is.(31)

96. Het doel van de bij artikel 26 van de Zesde richtlijn ingestelde bijzondere btw-regeling is het aanpassen van de toepasselijke regels aan de bijzondere aard van de activiteit van de reisbureaus en de reisorganisatoren. De diensten van deze ondernemingen worden gekenmerkt door het feit dat zij regelmatig bestaan uit verschillende verrichtingen, met name op het gebied van vervoer en accommodatie, zowel binnen als buiten de lidstaat waar de onderneming haar zetel of een vaste inrichting heeft. Toepassing van de algemene regels met betrekking tot de plaats van heffing, de maatstaf van heffing en de aftrek van voorbelasting zou voor die ondernemingen, wegens de grote verscheidenheid van hun diensten en de plaatsen waar deze worden verricht, tot praktische moeilijkheden leiden en een belemmering vormen voor de uitoefening van hun werkzaamheid.(32)

97. Teneinde dit te vermijden, bepaalt artikel 26, lid 2, onder andere dat de handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis worden beschouwd als één enkele dienst van het reisbureau aan de reiziger. Deze dienst wordt belast in de lidstaat waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd, van waaruit het de dienst heeft verleend.

Voorwaarden voor toepassing

– Hoedanigheid van reisbureau of reisorganisator

98. Vooraf merk ik op dat het feit dat verzoekster noch een reisbureau, noch een reisorganisator in de gewone betekenis van die begrippen is, op zich niet in de weg staat aan de toepasselijkheid van artikel 26 van de Zesde richtlijn, voor zover zij overeenkomstig de rechtspraak van het Hof in het kader van een andere activiteit identieke handelingen verricht.(33)

99. Aan deze voorwaarde is in het onderhavige geval voldaan. Doordat verzoekster diensten aanbiedt die het haar leden mogelijk maken om in het buitenland gelegen vakantieverblijven voor vakantiedoeleinden te gebruiken, oefent zij een bedrijf uit dat in bepaalde opzichten lijkt op dat van een reisbureau of een reisorganisator, zonder daar volledig mee overeen te komen. Bovendien rechtvaardigt de strekking en het doel van artikel 26 van de Zesde richtlijn dat de handelingen van verzoekster binnen de werkingssfeer van deze regeling worden gebracht. De bedrijfsuitoefening van verzoekster wordt namelijk, ten gevolge van het grote aantal diensten dat zij verricht en de geografische scheiding tussen haar vestigingsplaats en de plaats van de dienst, op dezelfde wijze als een reisbureau of een reisorganisator aan het risico van dubbele belastingheffing blootgesteld.

– Op eigen naam handelen

100. Voorwaarde voor de toepasselijkheid van artikel 26 is overeenkomstig lid 1 ervan dat het reisbureau tegenover de reiziger op eigen naam optreedt en het voor de totstandbrenging van de reizen gebruikmaakt van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen. Een reisbureau

dat met betrekking tot reisdiensten alleen optreedt als tussenpersoon, valt niet onder artikel 26, maar verricht bemiddelingsdiensten vanuit zijn vestigingsplaats, overeenkomstig de algemene regeling van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn.(34)

101. Om te beginnen is dus beslissend of verzoekster bij het verrichten van haar diensten op eigen naam of op naam van een derde handelt.

102. Zoals de Spaanse regering terecht opmerkt(35), is het bij de afbakening van doorslaggevend belang of de activiteit van verzoekster zich beperkt tot het tot stand brengen van het contact tussen twee leden, opdat zij contractueel een ruil van vakantiegebruiksrechten kunnen overeenkomen. In dat geval zou er sprake zijn van een bemiddelingshandeling, aangezien verzoekster op naam van een derde zou handelen. Er zou daarentegen sprake zijn van handelen op eigen naam, wanneer de leden deze ruil zouden verwezenlijken zonder te weten wie de desbetreffende begunstigde is, omdat verzoekster de coördinatie zelf in handen neemt en de vakantiegebruiksrechten toewijst.

103. Volgens verzoekster in het hoofdgeding handelt zij bij het onderzoek van de beschikbaarheid van de uitgekozen vakantieverblijven en bij het zoeken naar alternatieve aanbiedingen telkens „in opdracht van haar leden”.(36) Verder wijst zij erop dat de leden uitsluitend met haar medewerkers contact hebben en niet rechtstreeks met elkaar communiceren.(37) Op grond van deze verklaringen moet ervan worden uitgegaan dat verzoekster in het hoofdgeding de enige contractante van de leden is.

104. Bijgevolg is er geen sprake van bemiddelingshandelingen van verzoekster. Veeleer handelt zij op eigen naam in de zin van artikel 26, lid 1, van de Zesde richtlijn.

– Gebruikmaken van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen

105. Het is daarentegen onduidelijk of in het concrete geval is voldaan aan een ander wezenlijk kenmerk van deze regeling, namelijk het vereiste dat gebruik wordt gemaakt van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen. Tot dergelijke diensten zouden bijvoorbeeld door derden te verrichten diensten op het gebied van onderdak en vervoer worden gerekend. Deze van derden betrokken diensten moeten echter meer zijn dan alleen een middel om de hoofddienst van deze ondernemer onder betere voorwaarden te benutten. Anders blijven deze prestaties overeenkomstig de rechtspraak van het Hof(38) van louter bijkomstige aard ten opzichte van de eigen prestaties en is belasting overeenkomstig artikel 26 van de Zesde richtlijn uitgesloten. Zou verzoekster haar leden, behalve de diensten in verband met het ruilen van vakantiegebruiksrechten, nog andere diensten aanbieden, die gewoonlijk door derden worden verricht, zoals bijvoorbeeld het vervoer naar Spanje, dan zou artikel 26 van de Zesde richtlijn toepasselijk zijn.

106. Noch uit de verwijzingsbeschikking, noch uit hetgeen verzoekster heeft aangevoerd, valt duidelijk op te maken dat verzoekster bij het verrichten van diensten voor haar leden gebruikmaakt van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen. Er is alleen bekend dat de Weeks Pool kan worden gefourneerd doordat verzoekster verblijven van een derde koopt of doordat een projectontwikkelaar bijkomende weken ter beschikking stelt. Tegen betaling van een ruilvergoeding kan een lid ook verzoeken om te ruilen met een verblijf uit dit aanvullende aanbod. De voor een juridische beoordeling van deze transacties noodzakelijke details lijken mij evenwel ontoereikend.

107. Het staat derhalve aan de nationale rechter om in detail na te gaan of er in het hoofdgeding gebruik wordt gemaakt van leveringen en diensten. Wanneer dat niet het geval is, is artikel 26 van de Zesde richtlijn niet toepasselijk.

– Toepasselijkheid van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn

108. Wanneer artikel 26 van de Zesde richtlijn niet toepasselijk is, moet ik vervolgens nagaan of een dienst die erin bestaat om eigenaren van timesharebelangen in bepaalde vakantieverblijven het ruilen van deze gebruiksrechten te vergemakkelijken, in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, betrekking heeft op een bepaald onroerend goed.

109. Volgens mij kan bij een letterlijke uitlegging van deze bepaling worden gesteld dat er een dergelijk verband is, aangezien de diensten die verzoekster verricht erop zijn gericht om het lid een gebruiksrecht te verschaffen op een bepaald vreemd onroerend goed voor een precies vastgelegde tijd.

110. In haar conclusie in de zaak Heger(39) heeft advocaat-generaal Sharpston evenwel bezwaar gemaakt tegen een louter letterlijke uitlegging van deze bepaling. Daarbij heeft zij er terecht op gewezen dat een te ruime uitlegging van „betrekking hebben op” niet past, omdat elke dienst uiteindelijk op een of andere wijze betrekking kan hebben op een onroerend goed, opgevat als een afgebakende ruimte. Inderdaad kan een dergelijk verband met een onroerend goed al naargelang de dienst meer of minder beperkt of uitgesproken zijn.

111. Het Hof heeft er tot nu toe van afgezien nader uiteen te zetten welke eisen moeten worden gesteld aan de aard en directheid van dit verband. In het arrest Heger(40) heeft het enkel geoordeeld dat alleen diensten die „voldoende rechtstreeks verband” houden met een onroerend goed, onder artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn vallen, vooral omdat alle in deze bepaling genoemde diensten door een dergelijk verband worden gekenmerkt.

112. In dat verband rijst de vraag of de in casu verdedigde uitlegging van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn ook wordt ondersteund door de systematische positie van deze bepaling binnen het totale stelsel van regels betreffende de plaats van een dienst, en door de strekking en het doel ervan.

113. De in artikel 9, lid 2, sub a, opgenomen opsomming van voorbeelden, die wegens de duidelijke bewoordingen ervan („met inbegrip van”, „zoals bijvoorbeeld”) in geen geval als limitatief mag worden beschouwd, blijkt verhelderend te zijn, aangezien deze voorbeelden, zoals het Hof in het arrest Heger heeft gesteld, belangrijke aanknopingspunten omtrent de aard en de hoedanigheid van een dergelijk verband verschaffen.

114. Bij de uitlegging van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn moet beslist de rechtspraak van het Hof in aanmerking worden genomen dat de in de Zesde richtlijn opgenomen begrippen, wegens het ontbreken van een uitdrukkelijke definitie daarvan of van een verwijzing naar het nationale recht van de lidstaten, in het gemeenschapsrecht een zelfstandige betekenis hebben en een communautaire definitie dienen te krijgen.(41)

115. De in artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn opgesomde voorbeelden van diensten die betrekking hebben op een onroerend goed, maken in ieder geval aannemelijk dat fysiek contact geen verplicht criterium kan zijn, vooral omdat vastgoedmakelaars en architecten hun diensten ook kunnen verrichten zonder het onroerend goed ooit bezichtigd of betreden te hebben. De makelaar dient enkel het over te dragen object te kennen en de architect moet over de plattegrond van het onroerend goed beschikken.

116. Het lijkt net zomin vereist te zijn dat de dienst uitsluitend wordt verricht door degene die juridisch bevoegd is om over het onroerend goed te beschikken, bijvoorbeeld tot zakenrechtelijke overdracht en belasting van de eigendom of tot verhuur aan derden in verbintenisrechtelijke zin, vooral omdat de rechthebbende en de vastgoedmakelaar doorgaans verschillende personen zijn.

117. Veeleer zou doorslaggevend moeten zijn dat het economische zwaartepunt van de dienst zonder het bestaan van een concreet onroerend goed eigenlijk niet mogelijk of zinvol zou zijn. Daarbij zou elk zakelijk verband met een onroerend goed of met delen daarvan voldoende moeten zijn.⁽⁴²⁾ Deze omschrijving slaat bijvoorbeeld op elke dienst die op de exploitatie, het gebruik, de bebouwing en het onderhoud van een onroerend goed is gericht, met inbegrip van de diensten die deze activiteiten rechtstreeks ondersteunen, zonder dat een andere economische activiteit op de voorgrond staat.⁽⁴³⁾

118. Aan deze voorwaarden is in het geval van een vastgoedmakelaar en van een architect zonder twijfel voldaan, aangezien werkzaamheden van beide beroepsgroepen zonder het bestaan van onroerende goederen niet zijn voor te stellen. Hetzelfde geldt voor het bedrijfsconcept van verzoekster, dat zonder het bestaan van onroerende goederen waarin timesharebelangen bestaan niet te verwezenlijken is.

119. Wanneer men aan de andere kant de aard van de prestaties van verzoekster met de door de wetgever bij wijze van voorbeeld opgesomde soorten beroepen vergelijkt, kan een veel grotere gelijkenis daarvan met die van een vastgoedmakelaar worden vastgesteld. Zijn diensten worden typisch gekenmerkt door de bemiddeling bij het sluiten of bij een mogelijkheid tot het sluiten van overeenkomsten betreffende onroerende goederen, waarbij voorwerp van deze overeenkomsten de verkoop en de aankoop, maar ook de verhuur van onroerende goederen of delen daarvan kan zijn. Met de diensten van een vastgoedmakelaar hebben de door verzoekster verrichte diensten gemeen dat zij het ter exploitatie ter beschikking stellen van een onroerend goed tot voorwerp hebben, waarbij verzoekster zoals een vastgoedmakelaar in zekere zin als bemiddelaar tussen de belanghebbende partijen optreedt en voor de succesvolle overeenkomst betreffende de terbeschikkingstelling een tegenprestatie ontvangt.

120. Uit de bovenstaande beschrijving van het beroep van vastgoedmakelaar valt af te leiden dat de terbeschikkingstelling die hij door zijn diensten mogelijk maakt, doorgaans zal bestaan in de verkoop of in de verhuur van een onroerend goed. Laatstgenoemde werkzaamheid zou men op grond van het nauwe verband met een bepaald onroerend goed btw-rechtelijk als een dienst in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn kunnen kwalificeren.⁽⁴⁴⁾

121. Nochtans staat volgens mij het feit dat het in het onderhavige geval uitsluitend om het ruilen van timesharebelangen gaat, niet in de weg aan de toepasselijkheid van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.

122. In de eerste plaats is de daarin opgenomen opsomming, zoals ik al zei, eerder instructief dan limitatief, waardoor zij niet in de weg staat aan een uitbreiding met nieuwe soorten diensten door middel van uitlegging door de rechter.

123. In de tweede plaats verschaft een timesharebelang, ongeacht het telkens krachtens het recht van de lidstaten vast te stellen juridisch karakter⁽⁴⁵⁾ ervan, de eigenaar in ieder geval een met de huur van een woning vergelijkbaar gebruiksrecht⁽⁴⁶⁾. Stellig is er bij de ruil van timesharebelangen, zoals verzoekster die beroepsmatig bedrijft, geen sprake van een juridische overgang van het ene naar het andere lid. Aangezien timesharingovereenkomsten echter regelmatig voorzien in de mogelijkheid om kosteloos of onder bezwarende titel gebruiksrechten ter beschikking te stellen aan derden, kan ook het andere bij de ruil betrokken lid op deze rechten een beroep doen.⁽⁴⁷⁾

124. In de derde plaats zou het belasten van de omzet op de plaats van het onroerend goed overeenkomen met het bestemmingslandbeginsel. Er zou rekening worden gehouden met het feit dat het lid het door hem uitgekozen vakantieverblijf alleen ter plaatse kan gebruiken en de ontvangen prestatie uit het oogpunt van het btw-recht alleen op deze plaats kan verbruiken.

125. Uit dat alles volgt dat er tussen een dienst die erin bestaat om eigenaren van timesharebelangen in bepaalde vakantieverblijven het ruilen van deze gebruiksrechten te vergemakkelijken, en het onroerend goed met betrekking waartoe het recht om te ruilen wordt uitgeoefend, een voldoende rechtstreeks verband bestaat. Dientengevolge is overeenkomstig artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn de plaats van de dienst, de plaats waar dit onroerend goed is gelegen.

VIII – Slotsom

126. Op grond van de bovenstaande bespreking kom ik tot de conclusie dat de diensten die verzoekster verricht als tegenprestatie voor de betaling van het inschrijvingsgeld en het lidmaatschapsgeld, niet rechtstreeks betrekking hebben op een onroerend goed in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (respectievelijk artikel 45 van richtlijn 2006/112/EG) en derhalve binnen de werkingssfeer van de algemene regeling van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn (respectievelijk artikel 43 van richtlijn 2006/112/EG) vallen.

127. De vaststelling van de plaats van de diensten die verzoekster als tegenprestatie voor de betaling van de ruilvergoeding verricht, is op zijn beurt afhankelijk van de vraag of verzoekster gebruikmaakt van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen. Aangezien het Hof niet beschikt over concrete aanwijzingen dat verzoekster bij het verrichten van diensten voor haar leden gebruikmaakt van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen, staat het aan de nationale rechter om na te gaan in hoeverre dat hier het geval is. Bij een bevestigend antwoord is de bijzondere regeling van artikel 26, lid 1, van de Zesde richtlijn (respectievelijk artikel 307, tweede alinea, van richtlijn 2006/112/EG) toepasselijk. Wanneer echter niet aan deze voorwaarde is voldaan, moet artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (respectievelijk artikel 45 van richtlijn 2006/112/EG) worden toegepast.

IX – Conclusie

128. Gelet op het bovenstaande, geef ik het Hof in overweging de vragen van het VAT and Duties Tribunal te beantwoorden als volgt:

„1) De diensten die verzoekster verricht als tegenprestatie voor de betaling van het inschrijvingsgeld en het lidmaatschapsgeld hebben niet rechtstreeks betrekking op een onroerend goed in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (respectievelijk artikel 45 van richtlijn 2006/112/EG) en vallen derhalve binnen de werkingssfeer van de algemene regeling van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn (respectievelijk artikel 43 van richtlijn 2006/112/EG). Bijgevolg is de plaats van de dienst, de plaats waar verzoekster de zetel van haar bedrijfsuitoefening of een

vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit zij deze diensten verricht.

2) Wat de diensten betreft die verzoekster als tegenprestatie voor de betaling van de ruilvergoeding verricht, staat het aan de nationale rechter om na te gaan of verzoekster gebruikmaakt van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen. Bij een bevestigend antwoord is de bijzondere regeling van artikel 26, lid 1, van de Zesde richtlijn (respectievelijk artikel 307, tweede alinea, van richtlijn 2006/112/EG) toepasselijk. Als plaats van de dienst moet dan de plaats worden aangemerkt waar verzoekster de zetel van haar bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit zij deze diensten verricht.

Wanneer echter niet aan deze voorwaarde is voldaan, moet artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (respectievelijk artikel 45 van richtlijn 2006/112/EG) worden toegepast, zodat als plaats van de dienst de plaats geldt waar het betrokken onroerend goed is gelegen.”

1 – Oorspronkelijke taal: Duits.

2 – PB L 145, blz. 1.

3 – PB L 347, blz. 1.

4 – Komt overeen met artikel 43 van richtlijn 2006/112/EG.

5 – Komt overeen met artikel 45 van richtlijn 2006/112/EG.

6 – Komt overeen met de artikelen 306 e.v. van richtlijn 2006/112/EG.

7 – Arrest van 25 januari 2001, Jurispr. blz. I°637.

8 – Aldus eveneens Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Wenen 1997, blz. 121. Zie eveneens Terra, B./Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to the European VAT 2008*, deel 1, blz. 497, die stellen dat het leerstuk inzake de vaststelling van de plaats van een dienst geen rol speelt in gevallen waarin handelingen onder een en dezelfde nationale belastingbevoegdheid vallen. Zodra meerdere nationale belastingautoriteiten bevoegd zijn, bijvoorbeeld omdat goederen naar het grondgebied van een andere lidstaat worden verplaatst of diensten worden verricht voor een persoon die in een andere lidstaat woonachtig is, kan niet eenduidig worden bepaald of een economische activiteit binnen of buiten het grondgebied van een bepaalde staat heeft plaatsgevonden. De vaststelling van de plaats van een dienst is doorslaggevend voor de beantwoording van de vraag of en welke btw moet worden geheven.

9 – Weiermayer, R., „Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung des EuGH”, in: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (uitgave van M. Achatz/M. Tumpel), Wenen 2001, blz. 125.

10 – Zie in deze zin arresten van 4 juli 1985, Berkholz (168/84, Jurispr. blz. 2251, punt 14); 26 september 1996, Dudda (C°327/94, Jurispr. blz. I°4595, punt 20); 6 maart 1997, Linthorst e.a. (C°167/95, Jurispr. blz. I°1195, punt 10), en 12 mei 2005, RAL (C°452/03, Jurispr. blz. I°3947, punt 23). Daarin heeft het Hof met betrekking tot de regels betreffende de plaats van een dienst in artikel 9 van de Zesde richtlijn gesteld dat het doel daarvan is, bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden en het niet-belasten van inkomsten te vermijden.

11 – Volgens Menner, S., *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft – Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*, Keulen 1992, blz. 81, is het voornaamste doel van deze regeling de heffingsbevoegdheden tussen de lidstaten

eenduidig af te bakenen om dubbele belastingheffing en niet-belaste consumptie te vermijden.

12 – In haar conclusie van 7 maart 2006, Heger (C?166/05, Jurispr. blz. I-7749, punt 27), stelt advocaat-generaal Sharpston dat de gemeenschapswetgever binnen de Zesde richtlijn een zekere mate van interne spanning heeft gecreëerd, aangezien de algemene regels betreffende de plaats van een dienst op het oorsprongs? en niet op het bestemmingslandbeginsel berusten, hoewel het grondbeginsel van de btw, als verbruiksbelasting, is dat zij behoort te worden geheven op de plaats van het verbruik.

13 – Communier, J.?M., *Droit fiscal communautaire*, Brussel 2001, blz. 293, verklaart deze omstandigheid uit de ontstaansgeschiedenis van de Zesde richtlijn. Bij de uitwerking van het voorstel voor de richtlijn is men ervan uitgegaan dat het in aanmerking nemen van de plaats van vestiging van de onderneming de meest doelmatige oplossing was, waarbij dit voorstel naar verhouding weinig afwijkingen bevatte. Desalniettemin is het aantal afwijkingen tijdens de afsluitende beraadslagingen in de Raad gegroeid, met het gevolg dat de wettekst die de Raad in mei 1977 heeft aangenomen, sedertdien niet eenvoudig is toe te passen.

14 – Leveringen en diensten sluiten elkaar theoretisch uit. Artikel 6, lid 1, van richtlijn 77/388/EEG bepaalt dat als dienst wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed in de zin van artikel 5 is. Krachtens artikel 5, lid 1, van die richtlijn wordt als levering van een goed beschouwd de overdracht of overgang van de macht om als een eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken. Afbakeningsmoeilijkheden treden op bij prestaties, die uit een reeks prestaties bestaan, maar op grond van het beginsel van „eenheid van de prestatie” uitsluitend een levering of een dienst kunnen zijn (zie conclusie van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer van 23 november 2004, Hotel Scandic, C?412/03, Jurispr. blz. I?743, punt 21; Haunold, P., „Der Steuergegenstand”, in: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* [uitgave van Markus Achatz/Michael Tumpel], Wenen 2001, blz. 110). Het Hof heeft meermaals geoordeeld over de vraag of in de aan hem voorgelegde gevallen een handeling voldeed aan de voorwaarden voor een levering van goederen, dan wel aan die voor het verrichten van een dienst (zie bijvoorbeeld arresten van 14 juli 1998, First National Bank of Chicago, C?172/96, Jurispr. blz. I?4387; 2 mei 1996, Faaborg-Gelting Linien, C?231/94, Jurispr. blz. I?2395; 17 november 1993, Commissie/Frankrijk, C?68/92, Jurispr. blz. I?5881, en 14 mei 1985, Van Dijk's Boeckhuis, 139/84, Jurispr. blz. 1405).

15 – Aangaande de vraag wanneer een dienst onder bezwarende titel wordt verricht, heeft het Hof reeds vastgesteld dat een dienst enkel „onder bezwarende titel” wordt verricht in de zin van artikel 2, punt 1, van richtlijn 77/388/EEG 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 bijvoorbeeld arrest van 3 maart 1994, Tolsma, C?16/93, Jurispr. blz. I?743, punt 14; arrest First National Bank of Chicago, aangehaald in voetnoot 14, punten 26?29, en arrest van 21 maart 2002, Kennemer Golf, C?174/00, Jurispr. blz. I?3293, punt 39).

16 – Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden 2005, blz. 45, wijst er bijvoorbeeld op dat timesharing-overeenkomsten, op grond van de uiteenlopende vormgeving van de overeenkomsten, geen homogeen soort overeenkomsten vormen. Indeling van de timesharingovereenkomsten bij een van de klassieke soorten overeenkomsten van het Duitse privaatrecht is, zelfs bij een onderverdeling in verbintenisrechtelijke, zakenrechtelijke en vennootschaps- respectievelijk verenigingsrechtelijke timesharingovereenkomsten, niet mogelijk. Om deze reden werden timesharingovereenkomsten na hun verschijning in het Duitse rechtsgebied om te beginnen tot de onbenoemde overeenkomsten respectievelijk de

overeenkomsten in het handelsverkeer gerekend, die zich onderscheidten door het ontbreken van een wettelijke regeling, ondanks de toenemende verschijning ervan in het rechtsverkeer, alsook door de gelijkgerichte belangen en door de inhoud van de contractuele bepalingen. Vanbrabant, B., *Time-Sharing*, Brussel 2006, blz. 29 e.v., en Mostin C./Feron, B., „Le timesharing: une nouvelle forme de propriété? Analyse en droit belge et en droit comparé”, *Annales de droit de Louvain*(1994), blz. 33 e.v., noemen een reeks mogelijke juridische constructies om timesharingovereenkomsten binnen de categoriën van het Belgische en Franse privaatrecht te vatten. Volgens hen komen verbintenisrechtelijke, zakenrechtelijke en vennootschaps-respectievelijk verenigingsrechtelijke constructies in aanmerking. Vanbrabant wijst erop dat in Portugal en Spanje timesharebelangen als zakelijke rechten zijn ontwikkeld. In Portugal is reeds in de jaren tachtig het zogenaamde „direito de habitação periodica” tot stand gebracht, terwijl in Spanje wet 42/1998 van 15 december 1998 (Ley 42/1998, de 15 diciembre de 1998, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias) is aangenomen. Papp, T., „Timesharing Contract”, *Tanulmányok Dr. Besenyei Lajos, Egytemi Tanár, 70. Születésnapjára, Szeged 2007*, blz. 573, wijst erop dat timesharingovereenkomsten bij de groep onbenoemde overeenkomsten moeten worden ingedeeld.

17 – PB L 280, blz. 83.

18 – Zie arresten van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Jurispr. blz. 1443, punten 11, 12 en 16), en 23 november 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Jurispr. blz. 6365, punt 11); arrest Tolsma (aangehaald in voetnoot 15, punt 14); arrest van 16 oktober 1997, Fillibeck (C?258/95, Jurispr. blz. I?5577, punt 12); arrest Kennemer Golf (aangehaald in voetnoot 15, punt 39); arresten van 19 juni 2003, First Choice Holidays (C?149/01, Jurispr. blz. I-6289, punt 30); 23 maart 2006, FCE Bank (C?210/04, Jurispr. blz. I?2803, punt 34), en 18 juli 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C?277/05, Jurispr. blz. I?6415, punt 19).

19 – Arrest van 7 september 2006, Heger (C?166/05, Jurispr. blz. I?7749, punt 15).

20 – Zie in deze zin arresten Dudda (aangehaald in voetnoot 10, punt 21) en RAL (aangehaald in voetnoot 10, punt 24); arrest van 27 oktober 2005, Levob Verzekeringen en OV Bank (C?41/04, Jurispr. blz. I?9433, punt 33), en arrest Heger (aangehaald in voetnoot 19, punt 15). Deze rechtspraak wijkt in dat opzicht af van de met het arrest Berkholz (aangehaald in voetnoot 10, punt 17) gevestigde rechtspraak, dat volgens artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn economische activiteit heeft gevestigd gewoonlijk het voornaamste aanknopingspunt is.

21 – Zie in deze zin arrest van 15 maart 2001, SPI (C?108/00, Jurispr. blz. I?2361, punt 17).

22 – Aldus eveneens Weiermayer, R., t.a.p. (voetnoot 9), blz. 134.

23 – Zie punten 108 e.v. van deze conclusie.

24 – Zie punt 68 van deze conclusie.

25 – Advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer heeft deze uitdrukking („beginsel van eenheid van de prestatie”) voor het eerst gebruikt in zijn conclusie in de zaak Hotel Scandic (aangehaald in voetnoot 14, punt 21). Zij is afkomstig van Haunold, P., „Der Steuergegenstand”, t.a.p. (voetnoot 14), blz. 111.

26 – Zie omtrent het karakter van samenhangende diensten in de zin van het btw-recht mijn conclusie van 9 december 2008, Tellmer Property (C?572/07, Jurispr. blz. I-0000, punten 33 e.v.). Uit artikel 2 van de Zesde richtlijn vloeit voort dat elke prestatie normaal gesproken als

onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd (zie arrest van 25 februari 1999, CPP, C?349/96, Jurispr. blz. I?973, punt 29; arrest Levob Verzekeringen en OV Bank, aangehaald in voetnoot 20, punt 20, en arrest van 21 februari 2008, Part Service, C?425/06, Jurispr. blz. I?897, punt 50). In bepaalde omstandigheden moeten verschillende formeel onderscheiden prestaties die los van elkaar kunnen worden verricht en zodoende ieder als zodanig tot belastingheffing of tot vrijstelling kunnen leiden, echter worden beschouwd als één enkele handeling wanneer zij niet zelfstandig zijn (zie reeds aangehaald arrest Part Service, punt 51). Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer reeds na een aan de hand van objectieve criteria uitgevoerd onderzoek blijkt dat een of meer prestaties een hoofdprestatie vormen, terwijl de andere prestatie of prestaties moeten worden beschouwd als een of meer bijkomende prestaties die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen (zie arrest CPP, hierboven aangehaald, punt 30; arrest van 15 mei 2001, Primback, C?34/99, Jurispr. blz. 2001, I?3833, punt 45; arresten Levob Verzekeringen en OV Bank, aangehaald in voetnoot 20, punt 21, en Part Service, hierboven aangehaald, punt 52). Een prestatie moet in het bijzonder als bijkomend bij een hoofdprestatie worden beschouwd, wanneer zij voor de klanten geen doel op zich is, maar een middel om de hoofdprestatie van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken (zie hierboven aangehaalde arresten CPP, punt 29, en Part Service, punt 52). Eveneens kan worden gesproken van één enkele prestatie wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn (zie arresten Levob Verzekeringen en OV Bank, aangehaald in voetnoot 20, punt 22, en Part Service, hierboven aangehaald, punt 53).

27 – Zie punt 32 van de schriftelijke opmerkingen van verzoekster.

28 – Arrest Kennemer Golf (aangehaald in voetnoot 15, punt 40). Deze zaak draaide rond de kwalificatie van de prestaties van een sportvereniging als dienst in de zin van artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn. Volgens het Hof doet het gegeven dat de jaarlijkse contributie van de leden van een sportvereniging forfaitair is en niet is gekoppeld aan elk afzonderlijk gebruik van de golfbaan, niet af aan het feit dat over en weer prestaties worden uitgewisseld tussen de leden van een sportvereniging en de vereniging zelf. De prestaties van de vereniging bestaan immers in de permanente terbeschikkingstelling aan haar leden van het sportcomplex en de daarbij behorende faciliteiten, en niet in de verrichting van individuele prestaties op verzoek van de leden. Er is dus een rechtstreeks verband tussen de jaarlijkse contributie van de leden van een sportvereniging als die in het hoofdgeding en de door deze vereniging verrichte prestaties.

29 – Volgens Kelp, U., t.a.p. (voetnoot 16), blz. 27, coördineert een ruilorganisatie de ruilwensen van bezitters van gebruiksrechten zodanig, dat zij de rechten op een verblijf van personen die wensen te ruilen aanbiedt aan andere belangstellenden, opdat zij als tegenprestatie „vreemde” timesharingobjecten in andere vakantieresorts kunnen gebruiken.

30 – Arrest van 22 oktober 1998, Madgett en Baldwin (C?308/96 en C?94/97, Jurispr. blz. I?6229, punt 5), en arrest First Choice Holidays (aangehaald in voetnoot 18, punt 21).

31 – Arresten Madgett en Baldwin (aangehaald in voetnoot 30, punt 34) en First Choice Holidays (aangehaald in voetnoot 18, punt 22).

32 – Arresten van 12 november 1992, Van Ginkel (C?163/91, Jurispr. blz. I?5723, punten 11 e.v.); 20 februari 1997, DFDS (C?260/95, Jurispr. blz. I?1005, punt 13); arresten Madgett en Baldwin (aangehaald in voetnoot 30, punt 18) en First Choice Holidays (aangehaald in voetnoot 18, punten 23?25), en arrest van 13 oktober 2005, iSt internationale Sprach- und Studienreisen (C?200/04, Jurispr. blz. I?8691, punt 21).

33 – In het arrest Madgett en Baldwin (aangehaald in voetnoot 30, punt 20) heeft het Hof

vastgesteld dat de redenen die aan de bijzondere regeling voor reisbureaus en reisorganisatoren ten grondslag liggen, eveneens gelden indien de ondernemer geen reisbureau of reisorganisator in de gewone betekenis van die begrippen is, maar in het kader van een andere activiteit, bijvoorbeeld die van hotelhouder, identieke handelingen verricht. Een uitlegging die de toepassing van artikel 26 van de Zesde richtlijn enkel voorbehoudt aan ondernemers die reisbureau of reisorganisator in de gewone betekenis van die begrippen zijn, zou immers tot gevolg hebben dat identieke prestaties, naargelang de formele hoedanigheid van de ondernemer, onder verschillende bepalingen zouden vallen. Dit is bevestigd in het arrest *iSt internationale Sprach- und Studienreisen* (aangehaald in voetnoot 32, punt 22).

34 – In deze zin eveneens Birkenfeld, W./Forst, C., *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3. Aufl., Bielefeld 1998, blz. 169.

35 – Zie punt 20 van de schriftelijke opmerkingen van de Spaanse regering.

36 – In punt 11 van haar schriftelijke opmerkingen verklaart verzoekster het volgende: „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.” (Cursivering van mij.) [„Wanneer een lid een beschikbaar ruilobject uitkiest, tracht verzoekster, *handelend namens het lid*, de ruil te bevestigen door de beschikbaarheid van het ruilobject te toetsen. Wanneer het object niet beschikbaar is, zal verzoekster, *nog steeds handelend namens het lid*, trachten, mogelijk geschikte alternatieve onroerende goederen te vinden en ze aan het lid aan te bieden, die ze al dan niet kan accepteren.”]

37 – Zie punt 33 van de schriftelijke opmerkingen van verzoekster.

38 – Zie arresten *Madgett en Baldwin* (aangehaald in voetnoot 30, punten 24-27) en *iSt internationale Sprach- und Studienreisen* (aangehaald in voetnoot 32, punten 25-27). Het Hof heeft niet als louter bijkomende prestaties beschouwd, de prestaties die uitgaan boven hetgeen tot de traditionele taken van hotelhouders behoort, en waarvan de uitvoering een aanmerkelijke invloed op de berekende totaalprijs heeft, zoals de reis naar het hotel vanaf afgelegen verzamelpunten. Het Hof heeft daarentegen als louter bijkomende prestaties beschouwd, reisprestaties die gewoonlijk worden aangeboden in verband met een taalopleiding en -onderricht, zoals bijvoorbeeld het vervoer van klanten naar en/of het verblijf in het gastland.

39 – Conclusie van advocaat-generaal Sharpston in de zaak *Heger* (aangehaald in voetnoot 12, punten 31 en 33).

40 – Arrest *Heger* (aangehaald in voetnoot 19, punt 24).

41 – Deze rechtspraak, die oorspronkelijk betrekking had op de uitlegging van de vrijstellingen in artikel 13 van de Zesde richtlijn (zie arresten van 12 september 2000, *Commissie/Ierland*, C-358/97, Jurispr. blz. I-6301, punt 51; 16 januari 2003, *Maierhofer*, C-315/00, Jurispr. blz. I-563, punt 25, en 12 juni 2003, *Sinclair Collis*, C-275/01 Jurispr. blz. I-5965, punt 22), moet ook gelden voor de omschrijving van de in artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn opgenomen begrippen. In de eerste plaats worden de in artikel 9, lid 2, sub a, gebruikte begrippen niet uitdrukkelijk omschreven en wordt er voor de omschrijving ervan evenmin verwezen naar de nationale rechtsorden. In de tweede plaats kunnen conflicten tussen nationale rechters en belastingautoriteiten, zoals ik in punt 51 van deze conclusie heb gesteld, enkel worden vermeden door de toepassing van gemeenschappelijke en uniforme criteria voor de vaststelling van de plaats van een dienst, zoals die van de Zesde richtlijn. Dit kan evenwel alleen worden bereikt

wanneer de begrippen in artikel 9, lid 2, sub a, een communautaire omschrijving krijgen. In deze zin reeds advocaat-generaal Sharpston in haar conclusie in de zaak Heger (aangehaald in voetnoot 12, punt 25).

42 – In deze zin eveneens Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, t.a.p. (voetnoot 8), blz. 138; Martin, S., *Umsatzsteuergesetz* (uitgave van Sölch/Ringleb), stand op 1 september 2005, München, § 3a, punt 74, blz. 14.

43 – Martin, S., t.a.p. (voetnoot 42), § 3a, punt 75, blz. 14 e.v.

44 – Verhuur van onroerende goederen zou in elk geval een dienst kunnen vormen die betrekking heeft op een onroerend goed in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn. Zie het voorstel van de Commissie voor de Zesde richtlijn (*Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, supplement 11/73, blz. 12), dat dit geval naast de verhuur van safeloketten uitdrukkelijk noemt als vallend binnen de werkingssfeer van de bepaling. Zie eveneens Fuster Gómez, M., *El IVA en las operaciones intracomunitarias – Entregas de bienes y prestaciones de servicios*, Madrid 2000, blz. 79, die verwijst naar de regeling in artikel 70, lid 1, sub a, van de Spaanse wet op de omzetbelasting (*Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*), waar de verhuur en de terbeschikkingstelling van onroerende goederen worden beschouwd als rechtstreeks betrekking hebbend op een onroerend goed. Een vergelijkbare regeling staat met betrekking tot de verhuur en de verpachting van onroerende goederen in § 3a, lid 2, punt 1, sub a, juncto § 4, punt 12, van de Duitse wet op de omzetbelasting.

45 – Artikel 1 van richtlijn 94/47/EG van het Europees Parlement en van de Raad van 26 oktober 1994 betreffende de bescherming van de verkrijger voor wat bepaalde aspecten betreft van overeenkomsten inzake de verkrijging van een recht van deeltijds gebruik van onroerende goederen, bepaalt dat de lidstaten onder andere bevoegd blijven „ten aanzien van [...] de bepaling van het juridische karakter van de rechten waarop de in deze richtlijn bedoelde overeenkomsten betrekking hebben”. Artikel 2 van deze richtlijn omschrijft dienovereenkomstig het recht van deeltijds gebruik als „een zakelijk recht of enig ander recht op het gebruik van een of meer onroerende goederen gedurende een bepaalde of bepaalde periode per jaar van minstens één week”.

46 – Kelp, U., t.a.p. (voetnoot 16), blz. 118 e.v., wijst erop dat de kern van de verbintenisrechtelijke timesharing wordt gevormd door de terbeschikkingstelling van woonruimte, omdat anders timesharing bij vakantieverblijven niet denkbaar is. Op grond hiervan wordt in de rechtsleer hoofdzakelijk het standpunt verdedigd dat het zwaartepunt van de contractuele verhoudingen in het huurrecht ligt. Volgens de auteur is dit het geval wanneer de diensten zich tot de instandhouding, de reiniging en het beheer van het timesharingobject beperken, vooral omdat de instandhouding van het huurobject ook bij zuivere huurovereenkomsten tot de verplichtingen van de verhuurder behoort. De reiniging en het beheer van het object vormen in vergelijking tot de terbeschikkingstelling van de woonruimte tevens ondergeschikte bijkomende prestaties.

47 – Vanbrabant, B., t.a.p. (voetnoot 16), blz. 48, wijst erop dat er in het kader van een ruil geen sprake is van een overgang van het gebruiksrecht. Er worden enkel verbintenisrechtelijke aanspraken gevestigd tussen de gebruikers en/of de onderneming die de ruilbeurs organiseert. Kelp, U., t.a.p. (voetnoot 15), blz. 26, ziet in de mogelijkheid om aan derden gebruiksrechten ter beschikking te stellen de oorzaak van het huidige succes van ruilbeurzen. Eigenaren van timesharebelangen die niet zelf van hun rechten gebruik willen maken, dienen zich namelijk in principe zelf te bekommeren om het doorgeven ervan. Timesharing wordt pas flexibel en daarmee interessant voor een grotere klantenkring door de aansluiting van het object bij een ruilorganisatie, die de ruilwensen van de gerechtigden tot het gebruik coördineert.