

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

V. TRSTENJAK

van 7 september 2010 (1)

Zaak C-270/09

Macdonald Resorts Limited

tegen

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

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

„Belastingrecht – Harmonisatie – Omzetbelasting – Uitlegging van artikelen 9, lid 2, en 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) – Begrip ‚vrijstelling van verpachting en verhuur van onroerende goederen van belasting’ – Uitzonderingsbepalingen – Verkoop door vakantieclub van Points Rights die recht geven op verblijf op timesharebasis in vakantieaccommodatie in een bepaald jaar”

Inhoud

I – Inleiding

II – Juridisch kader

III – Feiten

IV – Hoofdgeding en prejudiciële vragen

V – Procesverloop voor het Hof

VI – Voornaamste argumenten van partijen

A – Kwalificatie van de litigieuze diensten

B – Plaats van de heffing en mogelijke belastingvrijstelling

VII – Juridische beoordeling

A – Inleidende opmerkingen

1. Noodzaak van een uniforme bepaling van de plaats van de dienstverrichting
2. Grondbeginselen van de regels betreffende de plaats van een dienst
3. Noodzaak van een herschikking van de prejudiciële vragen

B – Kwalificatie van de litigieuze dienstverrichtingen en de plaats van de dienstverrichting

1. Noodzaak van een wederkerige betrekking
2. De verschillende soorten van vergoedingen
3. btw-rechtelijke beoordeling van de afzonderlijke prestaties

a) Opwaarderingsvergoedingen

- i) Kwalificatie van de relevante prestatie
- ii) Bepaling van de plaats van de dienst

b) Koopvergoedingen

- i) Kwalificatie van de relevante prestatie
- ii) Bepaling van de plaats van de dienst

– Eerste aanpak: een bepaalde portefeuille onroerende goederen als aanknopingspunt

Vereiste van een directe samenhang met een onroerend goed

Rechtstreeks verband tussen prestatie en tegenprestatie

Conclusie

– Tweede aanpak: tijdstip van de inwisseling van punten als aanknopingspunt

Argumenten voor deze aanpak

Argumenten tegen deze aanpak

Conclusie

c) Mogelijkheid van de accommodatie in hotels

d) Geen kwalificatie als clublidmaatschap

e) Voorlopige conclusie

C – Mogelijkheid van belastingvrijstelling

1. Bemiddeling bij accommodatie in de door MRL geëxploiteerde hotels

2. Bemiddeling bij accommodatie in onroerende goederen, waarin derden timesharebelangen hebben

a) Algemene opmerkingen met betrekking tot de belastingvrijstellingen en de uitzonderingen van artikel 13 B, sub b, van de Zesde richtlijn

b) Begrip „verhuur van onroerende goederen”

c) Toepasselijkheid van de uitzonderingsregeling van artikel 13, B, sub b, punt 1

d) Toepasbaarheid van de door artikel 13, B, sub b, tweede alinea, verleende machtiging

D – Samenvatting

VIII – Conclusie

I – Inleiding

1. Met de onderhavige prejudiciële verwijzing krachtens artikel 234 EG(2) stelt de Schotse Court of Session (hierna: „verwijzende rechter”) het Hof van Justitie een aantal vragen met betrekking tot de uitlegging van de artikelen 9, lid 2, en 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (hierna: „Zesde richtlijn”).(3)

2. De prejudiciële vragen hebben betrekking op zowel de juiste kwalificatie, voor de heffing van de btw, van bepaalde diensten die in het kader van de verkrijging van rechten op deeltijds gebruik van onroerende goederen (hierna: „timesharebelangen”) worden verricht, als de bepaling van de doorslaggevende criteria voor de beoordeling van de fiscaalrechtelijk relevante plaats van de dienstverrichting. Aanleiding voor het prejudiciële verzoek is een geschil tussen Macdonald Resorts Limited (hierna: „MRL”), een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde onderneming die onder andere timesharebelangen verkoopt, en de Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (de Britse belastingautoriteiten; hierna: „HMRC”) over de belasting van bepaalde inkomsten uit een specifieke dienst van deze onderneming, waarbij timesharebelangen volgens een bepaald puntenstelsel (hierna: „Points Rights-programma”) tegen betaling worden verstrekt.

3. De onderhavige zaak vertoont een zekere parallellie met de zaak RCI Europe, waarin het Hof zich op 3 september 2009(4) heeft uitgesproken, met name omdat het ook in die zaak ging om de fiscale behandeling op btw-gebied van zakelijke transacties in samenhang met de verwerving van timesharebelangen. De verschillen, die voornamelijk met het aanbod van MRL te maken hebben, zijn evenwel legio. De constatering van het Hof in het arrest RCI Europe kunnen bijgevolg hooguit dienen als uitgangspunt voor de juridische beoordeling van de onderhavige zaak.

II – Juridisch kader

4. De Zesde richtlijn bevat 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 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde(5) herschikt, waarbij de voor het hoofdgeding relevante bepalingen in hoge mate ongewijzigd zijn overgenomen.

5. Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn(6) 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(7) bevat enkele uitzonderingsbepalingen. 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”.

Artikel 10, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn(8) bepaalt het volgende:

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

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

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

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

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

- uiterlijk bij de uitreiking van de factuur, of
- uiterlijk bij ontvangst van de prijs, of,
- wanneer de factuur niet of niet tijdig wordt uitgereikt, binnen een bepaalde termijn te rekenen vanaf de datum van het belastbare feit.”

7. Artikel 13, B, van de Zesde richtlijn(9) luidt onder andere:

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

[...]

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

1. het verstrekken van accommodatie, als omschreven in de wetgeving der lidstaten, in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie, met inbegrip van de verhuuraccommodatie in vakantiecampen of op kampeerterreinen;
2. verhuur van parkeerruimte voor voertuigen;
3. verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;
4. verhuur van safeloketten.

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

III – Feiten

8. MRL is een niet-beursgenoteerde, in Schotland (Verenigd Koninkrijk) gevestigde vennootschap die zich toelegt op de verkoop van timesharebelangen in onroerende goederen in het Verenigd Koninkrijk en Spanje tezamen met de bijhorende diensten voor instandhouding van het object, alsook andere verwante diensten. MRL exploiteert verschillende vakantieresorts in beide landen, alsmede een hotelketen in het Verenigd Koninkrijk. HMRC is de autoriteit die in het Verenigd Koninkrijk bevoegd is voor de btw-heffing.

9. Tot 2003 golden de door MRL verkochte timesharebelangen voor vaste weken (hierna „vaste gebruiksweken”). De klanten van MRL betaalden haar voor het langdurige of onbeperkte recht om gedurende een bepaalde periode in een bepaald object te verblijven, gewoonlijk een of twee specifieke weken per jaar. De klanten dienden de jaarlijkse instandhoudingskosten te dragen. Over de vergoeding die MRL ontving van klanten die vaste gebruiksweken kochten, droeg zij btw op basis van de locatie en de ouderdom van het betrokken object af. Was het object in het Verenigd Koninkrijk gelegen en minder dan drie jaar oud, dan betaalde zij het standaard btw-tarief. Was het object in het Verenigd Koninkrijk gelegen en ten minste drie jaar oud, dan werd de omzet als vrijgesteld van btw behandeld. Deze behandeling was in overeenstemming met de wijze waarop de btw-wetgeving volgens HMRC moest worden toegepast op de levering van vaste gebruiksweken. Met betrekking tot in Spanje gelegen objecten werd de omzet geacht buiten de werkingssfeer van de Britse btw te vallen en gold de relevante Spaanse fiscale behandeling. De btw op de instandhoudingskosten werd naargelang het geval in het Verenigd Koninkrijk of in Spanje voldaan.

10. In oktober 2003 introduceerde MRL een nieuw timeshareproduct: „Options by Macdonald Hotels and Resorts” (hierna: „Options-programma”). Voor de organisatie van het Options-programma richtte MRL een club op met de naam „Options by Macdonald Hotels and Resorts” (hierna: „club”), een vereniging zonder winstoogmerk en zonder rechtspersoonlijkheid. Volgens de schriftelijke statuten is het voornaamste doel ervan: „bescherming van de rechten van de leden om elk jaar voor bepaalde periodes vakantieaccommodatie en andere bijkomende voordelen te reserveren, gedurende de hierna omschreven periode van 30 jaar, overeenkomstig het programma zoals dat in deze statuten is gedefinieerd”.

11. Uit de prejudiciële verwijzingsbeslissing blijkt dat de statuten van de club en de bijbehorende contracten ingewikkelde stukken zijn. Hierna volgt een samenvatting van hun voornaamste kenmerken:

- i) De club is opgericht voor een periode van 30 jaar te rekenen vanaf 3 oktober 2003, dat wil zeggen tot 2 oktober 2033.
- ii) Op de statuten en de rechten die de partijen daaraan ontleen, alsmede de bijbehorende contracten, is Schots recht van toepassing.
- iii) MRL is volgens de statuten het oprichtend lid met de bevoegdheid en verantwoordelijkheid om de zaken en werkzaamheden van de club en het programma te leiden en al datgene te doen wat zij daartoe noodzakelijk acht.
- iv) Elk Points Right van een lid geeft recht op één stem.
- v) Als oprichtend lid heeft MRL een trustee benoemd, aan wie zij in of rond oktober 2003 haar recht en titel op alle onverkochte gebruiksweken in haar portefeuille timeshare?accommodatie heeft overgedragen. Op grond van de statuten kon MRL aanspraak maken op de aan die accommodatie toekomende „Points Rights”. MRL kan deze Points Rights (tezamen met de rechten met betrekking tot alle accommodatie die MRL nadien aan de trustee overdraagt) verkopen aan Ordinary Members (gewone leden). Het concept „Points Rights” wordt hieronder in punt vii toegelicht.
- vi) De klanten van MRL die zich aanmelden als lid en die voldoen aan de relevante voorwaarden voor lidmaatschap, worden gewone leden van het Options-programma. Zij verkrijgen Points Rights hetzij door ze te kopen van MRL (zoals hierboven aangegeven), hetzij door rechten op vaste gebruiksweken bij de trustee in te brengen (zoals hierna in punt viii wordt toegelicht).
- vii) MRL moet volgens de statuten een waarde toekennen aan alle gebruiksweken die beschikbaar zijn voor gebruik door de leden. De waarden worden uitgedrukt als een bepaald aantal punten afhankelijk van locatie, klasse en type accommodatie, en de tijd van het jaar. Aan de leden wordt ieder jaar een aantal punten toegekend op basis van hun Points Rights. Zij kunnen deze in dat jaar inwisselen voor een verblijf in een gewenste periode in de accommodatie van hun keuze, ter hoogte van de waarde van hun punten. De uitdrukking „Points Rights” staat voor het recht van leden op jaarlijkse toekenning van punten, zodat zij gedurende dat jaar hun recht op verblijf in een accommodatie kunnen uitoefenen. Het recht van de leden om de punten in te wisselen is afhankelijk van de beschikbaarheid van accommodatie in de gewenste periode en het gewenste resort.
- viii) Om aan het Options-programma deel te nemen is geen entreegeld verschuldigd; een nieuw gewoon lid moet echter wel Points Rights verwerven. Hij kan dat doen op twee manieren. In de eerste plaats kan hij Points Rights van MRL kopen (thans tegen 2,50 GBP per Points Right, behoudens tijdelijke kortingen). De aankoop komt tot stand doordat de klant een „Points Sales Contract” (puntenkoopovereenkomst) sluit met MRL. In de tweede plaats kan hij Points Rights verkrijgen door 1) bij de trustee eerder van MRL gekochte gebruiksweken in te brengen en 2) de betaling van een „enhancement fee” (opwaarderingsvergoeding). Deze tweede methode om Points Rights te verwerven, kan twee vormen aannemen. Een reeds bestaande MRL timeshare?eigenaar kan zijn timesharebelang in het Options-programma inbrengen door met MRL een „Enhancement Contract” (opwaarderingscontract) te sluiten, waardoor hij voor dat timesharebelang Points Rights ontvangt. De andere mogelijkheid is dat een aspirant-lid, dat nog geen gebruiksweken heeft, met MRL een „Resale and Enhancement Contract” (wederverkoop? en opwaarderingscontract) aangaat, waarbij hij tegelijkertijd gebruiksweken koopt en deze in het Options-programma inbrengt. Leden die een van deze contracten hebben gesloten, worden „Enhanced Members” (opgevaardeerde leden) genoemd en zijn een bijzonder soort gewoon lid. Een opgevaardeerd lid behoudt het keuzerecht, dat binnen de eerste twee maanden van elk jaar

kan worden uitgeoefend, om gebruik te maken van zijn gebruiksweken in dat jaar. Kiest hij daar niet voor, dan krijgt hij een evenredig aantal punten, dat hij voor andere Options-accommodatie van gelijke waarde kan gebruiken, en komen zijn gebruiksweken, nadat deze bij de trustee zijn ingebracht, ter beschikking voor gebruik door een ander lid dat zijn punten wil inwisselen om het gebruik van de accommodatie voor die weken vast te leggen.

ix) Gewone leden gaan daarnaast akkoord met de betaling van een jaarlijkse beheersvergoeding naar rato van hun aantal Points Rights, en transactiekosten voor de reservering van de accommodatie bij het inwisselen van punten. De betaling geschiedt aan MRL in Schotland.

x) Gewone leden kunnen te allen tijde Points Rights van MRL bijkopen.

xi) De statuten bepalen dat MRL regelingen kan treffen zodat leden punten kunnen inwisselen voor accommodatie in door MRL geëxploiteerde hotels of voor andere diensten. In de praktijk heeft MRL ervoor gezorgd dat leden in plaats van punten inwisselen voor verblijf in timeshare-accommodatie, het recht hebben om tot 10 maanden tevoren te verzoeken om inwisseling van punten voor accommodatie voor een periode van drie, vier of zeven nachten in een van de ruim 70 hotels, afhankelijk van de beschikbaarheid. Het aantal punten dat voor een boeking is vereist, varieert volgens een gespecificeerde classificatie waarin de deelnemende hotels zijn gerangschikt. Na aanvaarding van de boeking is MRL het hotel de verblijfskosten verschuldigd.

xii) De statuten bepalen dat leden op verzoek in een bepaald jaar niet-gebruikte punten kunnen sparen om deze het daaropvolgende jaar te gebruiken. Indien het verzoek niet later dan negen maanden voor het einde van het dan lopende jaar wordt gedaan, kunnen zij hun volledige aantal punten sparen; indien het verzoek tussen de negende en de derde maand voor het einde van het jaar wordt gedaan, kan maximaal 50 % worden gespaard.

xiii) De statuten bepalen dat leden tot drie maanden voor het einde van het jaar punten kunnen lenen van hun quotum voor het daaropvolgende jaar, wanneer zij een reservering plaatsen die een groter aantal punten vereist dan hun Points Rights voor het betreffende jaar. Zij moeten in dat geval de geschatte beheersvergoeding voor het volgende jaar voldoen op het moment van reservering.

xiv) De statuten bepalen voorts dat MRL een regeling kan treffen zodat leden toegang krijgen tot en lid kunnen worden van een extern (dat wil zeggen, door een derde geleid) timeshareruilprogramma. MRL heeft aansluiting gezocht bij zo'n programma, Interval International genaamd. Wanneer zij toetreden tot het Options-programma, krijgen zij zonder bijbetaling een tweejarig lidmaatschap van Interval International. Daarna kunnen leden het lidmaatschap van Interval International bij afzonderlijke overeenkomst en voor eigen rekening voortzetten. Het lidmaatschap van Interval International geeft clubleden het recht om gebruiksweken binnen het Options-programma, waarvoor zij hun punten in een bepaald jaar hebben ingewisseld, te ruilen voor accommodatie die door andere leden van Interval International beschikbaar is gesteld. MRL is volgens de statuten gerechtigd een door haar gearrangeerde aansluiting bij een extern timeshareprogramma te beëindigen of te wijzigen.

xv) MRL is te allen tijde bevoegd gebruiksweken die zij aan de trustee heeft overgedragen (zie hierboven punt v) uit het Options-programma terug te trekken. MRL moet evenwel ervoor zorgen dat altijd voldoende accommodatie beschikbaar is om aan het totaal aantal Points Rights van haarzelf en van de gewone leden te voldoen. MRL is eveneens bevoegd om de Points-klasse van accommodatie te bepalen en te wijzigen, en de coupures van de Points en Points Rights te wijzigen door hun aantal evenredig aan elkaar te vergroten of te reduceren met behoud van hun waarde.

IV – Hoofdgeding en prejudiciële vragen

12. In het hoofdgeding gaat het om de juiste kwalificatie, voor de heffing van de btw, van de diensten die MRL verricht in het kader van haar economische activiteiten met betrekking tot de timesharebelangen. Bovendien bestaat verschil van inzicht met betrekking tot de plaats van deze diensten.

13. Het geschil vindt zijn oorsprong in de beschikking van HMRC van maart 2004, volgens welke de verstrekking van Points Rights moet worden behandeld als een belastbare verstrekking van voordelen verbonden aan het lidmaatschap van een club. HMRC bepaalden eveneens dat de plaats van de dienst het Verenigd Koninkrijk was.

14. MRL heeft tegen de beschikking van HMRC beroep ingesteld bij het Value Added Tax Tribunal te Edinburgh (hierna: „VAT Tribunal”). Op 24 april 2006 vond een getuigenverhoor plaats en heeft het Tribunal kennis genomen van een door partijen overgelegd overzicht van vaststaande feiten en van hun mondelinge opmerkingen. De einduitspraak van het Tribunal, waarbij het beroep van MRL werd verworpen, dateert van 16 juni 2006.

15. MRL heeft daarop hoger beroep ingesteld bij de verwijzende rechter. Na partijen te hebben gehoord, heeft deze besloten het Hof de navolgende vragen voor te leggen:

„1. Wanneer MRL, in overeenstemming met het bepaalde in de statuten van de club en de bijbehorende contracten, contractuele rechten („Points Rights”) verstrekt die de verkrijger recht geven op punten die hij jaarlijks kan inwisselen voor het verblijf in en het gebruik van timeshare?accommodatie in de resorts van MRL, moet die dienst dan worden gekwalificeerd:

- a) als de verpachting of verhuur van onroerende goederen in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde btw-richtlijn (thans artikel 135, lid 1, sub I, van richtlijn 2006/112); of
- b) als lidmaatschap van een club of
- c) anderszins?

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

- a) in sommige gevallen de contractuele rechten worden verkregen doordat de klant bij MRL in ruil daarvoor zijn reeds bestaande rechten op verblijf in timeshare?accommodatie op een bepaalde plaats voor een of meerdere vaste weken inbrengt,

- b) de klant in een willekeurig jaar kan besluiten zijn recht op punten voor dat jaar niet of slechts gedeeltelijk in te wisselen voor gebruiksrechten, en in plaats daarvan ervoor kan kiezen om zijn of haar rechten toe te voegen aan die voor het daaropvolgende jaar, dan wel, afhankelijk van de contractuele bedingen van het programma in een willekeurig jaar, het aantal punten voor dat jaar kan uitbreiden door punten te „lenen” van die welke hem of haar het daaropvolgende jaar toekomen,
- c) de onroerende goederen die deel uitmaken van het bestand van beschikbare accommodaties kunnen wijzigen tussen het tijdstip waarop Points Rights worden verkregen en dat waarop de punten worden ingewisseld voor gebruiksrechten,
- d) het aantal punten waarop de klant elk jaar recht heeft, door de dienstverrichter in overeenstemming met de contractuele bepalingen van het programma kan worden gewijzigd,
- e) verzoekster van tijd tot tijd houders van Points Rights toegang kan bieden tot een extern timeshareprogramma,
- f) verzoekster van tijd tot tijd houders van Points Rights de mogelijkheid kan bieden hun punten in te wisselen voor accommodatie in door verzoekster geleide hotels, dan wel voor andere door verzoekster geboden voordelen?

3. Wanneer een belastingplichtige de in de eerste en de tweede vraag beschreven diensten verricht,

- a) zijn dit dan „diensten met betrekking tot onroerende goederen” in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde btw-richtlijn (thans artikel 45 van richtlijn 2006/112)?
- b) Indien het antwoord op vraag 3a bevestigend luidt: hoe moet de plaats van de dienst worden vastgesteld wanneer de leden van de club hun contractuele rechten kunnen uitoefenen door timeshare?accommodatie te betrekken in meer dan één lidstaat, en op het moment van de prestatie niet bekend is in welke accommodatie het verblijf zal plaatsvinden?”

V – Procesverloop voor het Hof

16. De verwijzingsbeslissing van 10 juli 2009 is op 14 juli 2009 ter griffie van het Hof ingekomen.

17. MRL, de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Portugese regering en de regering van de Helleense Republiek, alsmede de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend binnen de in artikel 23 van het Statuut van het Hof genoemde termijn.

18. Ter terechtzitting van 10 juni 2010 hebben de vertegenwoordigers van MRL, de regering van het Verenigd Koninkrijk en de regering van de Helleense Republiek, alsmede de Commissie het woord gevoerd.

VI – Voornaamste argumenten van partijen

19. Bij zorgvuldige lezing van de verwijzingsbeslissing, kunnen de prejudiciële vragen in beginsel in twee thema’s worden ingedeeld. Het eerste thema omvat de juiste kwalificatie van de door MRL verrichte diensten, alsmede de vaststelling van de relevante beoordelingscriteria. Het tweede thema wordt gevormd door de eventuele toepasselijkheid van de belastingvrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen.

A – Kwalificatie van de litigieuze diensten

20. Volgens MRL moet het Points Rights-programma, waarmee kopers Points Rights kunnen inwisselen tegen timesharebelangen, worden aangemerkt als verpachting respectievelijk verhuur van onroerende goederen in de zin van artikel 13, B van de Zesde richtlijn. Subsidiair kan deze verstrekking worden aangemerkt als diensten met betrekking tot onroerende goederen in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, maar hoe dan ook niet als een door een club verrichte dienst.

21. De Portugese regering is van mening dat voor zover een lid van een vakantieclub hieraan een bepaald geldbedrag overmaakt respectievelijk een eigen timesharebelang tegen een bepaald aantal punten overdraagt, dit geldbedrag respectievelijk dit timesharebelang de tegenprestatie vormt voor een onder bezwarende titel verrichte dienst die wordt gevormd door de accommodatie in een vakantieresort, los van de vraag of de eigendom van het vakantieresort bij de club zelf, dan wel bij een derde berust die hieraan de accommodatie in rekening brengt.

22. De Griekse regering neemt het standpunt in dat de litigieuze diensten uit hoofde van het Points Rights-programma, waarmee kopers Points Rights kunnen inwisselen tegen timesharebelangen, moeten worden aangemerkt als het verstrekken van accommodatie die als omschreven in de wetgeving van de lidstaten of in sectoren met een soortgelijke functie overeenkomstig artikel 13, B, sub b, lid 1, van de Zesde richtlijn plaatsvindt. De diensten kunnen daarentegen niet worden aangemerkt als van belasting vrijgestelde verhuur respectievelijk verpachting.

23. Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk is artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn niet van toepassing op de onderhavige dienstverrichtingen. Zij is van mening dat moet worden uitgegaan van een beperkte uitlegging die strookt met de in de rechtspraak geformuleerde beginselen en de eisen van het btw-rechtsstelsel. Dergelijke beginselen moeten met name op het begrip van de verpachting en de verhuur van onroerende goederen worden toegepast. Met betrekking tot de verhuur heeft het Hof verklaard dat voor deze dienst kenmerkend is dat de eigenaar van een onroerend goed de huurder tegen betaling van huur voor een overeengekomen tijdsduur het recht verleent zijn goed te gebruiken en andere personen daarvan uit te sluiten. Wat de beginselen van de rechtspraak betreft, wijst het Verenigd Koninkrijk erop dat alle de betrokken dienst betreffende omstandigheden in aanmerking genomen moeten worden om de aard van een te belasten prestatie te beoordelen. Met betrekking tot het hoofdgeding betwijfelt de regering van het Verenigd Koninkrijk of het ondernemingsmodel van MRL als verpachting of verhuur van onroerende goederen kan worden aangemerkt. Tot staving van haar standpunt wijst zij erop dat op het tijdstip van de verkrijging van de punten noch een accommodatie, noch een verblijfsduur of zelfs een timesharebelang valt aan te wijzen. De aard van de accommodatie is de partijen bij de overeenkomst op dit tijdstip nog niet bekend, zodat de verkrijging van de punten geen verband houdt met een bepaald onroerend goed.

24. De regering van het Verenigd Koninkrijk is bijgevolg van mening dat vraag 1a ontkennend moet worden beantwoord. Volgens haar is geen sprake van verpachting of verhuur, maar van aan btw onderworpen diensten die in het kader van een clublidmaatschap worden verricht.

25. De Commissie is van mening dat het geldbedrag dat wordt betaald voor een dienstverrichting die bestaat in de bemiddeling in timesharebelangen in ruil voor Points Rights, niet als een bijdrage in het kader van een clublidmaatschap kan worden aangemerkt. De klant betaalt niet om lid van een club te zijn, maar om het recht te hebben elk jaar de onroerende goederen van MRL, die verbonden zijn met timesharebelangen, te gebruiken. Bijgevolg moet de plaats van de litigieuze dienst in het licht van deze voordelen worden beoordeeld.

26. De Commissie neemt het standpunt in dat voor zover Points Rights tegen timesharebelangen worden geruild, deze duidelijk voldoende rechtstreeks verband houden met een onroerend goed. Ingevolge artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn wordt de omzet uit deze diensten daar onderworpen aan de btw, waar het onroerend goed is gelegen. Bijgevolg moet de plaats van de dienst worden bepaald aan de hand van de geografische ligging van het onroerend goed dat de houder van Points Rights ter beschikking wordt gesteld.

27. De Commissie komt bijgevolg tot de slotsom dat voor de verstrekking van Points Rights in het kader van een programma, zoals dat door MRL wordt aangeboden, dezelfde btw-rechtelijke regeling dient te gelden als voor de dienst van het inruilen van Points Rights. De inruil van Points Rights als tegenprestatie voor het gebruik van een bepaald onroerend goed, waaraan timesharebelangen verbonden zijn, of voor een hotelverblijf, vormt een dienst in samenhang met een onroerend goed in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn.

B – Plaats van de heffing en mogelijke belastingvrijstelling

28. MRL is van mening dat het bij de in de eerste en de tweede prejudiciële vraag omschreven diensten gaat om „diensten die betrekking hebben op een onroerend goed” in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn. Met betrekking tot prejudiciële vraag 3b moet volgens MRL de plaats van de dienst worden bepaald aan de hand van de vraag of het gaat om prestaties tegen betaling van een opwaarderingsvergoeding, dan wel om de koop van Points Rights.

29. MRL geeft in overweging om in het eerste geval, zoals in het arrest RCI Europe, als de plaats van de dienst aan te merken, de plaats waar het onroerend goed waarin het betrokken lid het timesharebelang heeft, is gelegen. MRL verklaart dat, in het tweede geval, het onroerend goed waarop de diensten betrekking hebben, gevormd wordt door de totale timeshare?accommodatie die MRL op het tijdstip van de koop van Points Rights in portefeuille heeft, zoals overgedragen aan de trustee voor het beheer van de ingebrachte timesharebelangen.

30. Gelet op het feit dat de timeshare?accommodatie van MRL zich in twee lidstaten (Spanje en het Verenigd Koninkrijk) bevindt, is een splitsing raadzaam. MRL stelt derhalve voor om een splitsingsmethode te hanteren, waarbij wordt uitgegaan van de telkens op het tijdstip van de verkoop van Points Rights in beide lidstaten bijeengebrachte vermogensbestanddelen in de vorm van de onroerende goederen. Deze splitsingsmethode is niet nieuw en de situatie komt overeen met die van een in het Verenigd Koninkrijk gevestigde onroerendgoedmakelaar die een portefeuille onroerende goederen verkoopt, waarvan zich enkele in het Verenigd Koninkrijk en andere in Spanje bevinden. Hij kan de totale portefeuille aan één koper verkopen voor een totaalprijs. In dat geval doet de onroerendgoedmakelaar in beide staten een belastingaangifte op de grondslag van een evenwichtige verdeling van de ontvangen tegenprestatie.

31. De Portugese regering is van mening dat de omstandigheid dat betalingen worden gedaan, respectievelijk rechten worden overgedragen, nog voordat de klant het betrokken vakantieresort kiest, geen invloed op de plaats van de heffing kan hebben. De doorslaggevende elementen van het belastbaar feit, dat wil zeggen de toekomstige dienstverrichting, zijn pas bekend, wanneer het vakantieresort, waarin de klant zal verblijven, wordt bepaald. MRL kan pas vanaf dat tijdstip de

betrokken dienstverrichting volledig belastingrechtelijk bepalen en de respectieve belasting berekenen. Aangezien de dienst pas als verricht kan worden aangemerkt wanneer het betrokken vakantieresort, waarin de accommodatiediensten worden verricht, bepaald wordt, kan geen twijfel bestaan met betrekking tot de plaats van de dienst.

32. Deze benadering van de litigieuze dienst ten behoeve van zowel haar juridische kwalificatie als de plaats waar hierover belasting wordt geheven, waarborgt dat de daadwerkelijke belastingheffing daar plaatsvindt waar de dienst ook wordt verbruikt. Een andere benadering, met name die van de Britse autoriteiten, zou verhinderen dat over de inkomsten uit deze accommodatiediensten in die lidstaat belasting wordt geheven, waar zij daadwerkelijk zijn verricht en hiervan gebruik is gemaakt.

33. De Portugese regering komt bijgevolg tot de slotsom dat de prejudiciële vragen 3a en 3b aldus moeten worden beantwoord dat de plaats van de door MRL verrichte diensten in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, de plaats is waar het respectieve vakantieresort is gelegen, waarbij de plaats van de heffing pas vaststaat en de belasting pas verschuldigd wordt, wanneer alle doorslaggevende elementen van het belastbaar feit, dat wil zeggen het precieze vakantieresort, waarin de klant wordt ondergebracht, bekend zijn.

34. Volgens de Griekse regering bestaat er geen twijfel over dat timesharebelangen rechten met betrekking tot een onroerend goed zijn en dat zowel de bemiddeling erin alsook het bieden van de mogelijkheid van hun inruil, dienstverrichtingen met betrekking tot een onroerend goed vormen, zoals het Hof in punt 39 van zijn arrest RCI Europe heeft verklaard. Bijgevolg moet prejudiciële vraag 3a in die zin bevestigend worden beantwoord dat de in de eerste twee prejudiciële vragen omschreven, door een belastingplichtige verrichte diensten moeten worden aangemerkt als diensten met betrekking tot een onroerend goed in de zin van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn.

35. De Griekse regering geeft in overweging om prejudiciële vraag 3b aldus te beantwoorden dat in die gevallen, waarin de leden van een club in die zin van hun contractuele rechten gebruik kunnen maken dat zij een vakantiewoning, ten aanzien waarvan een timesharebelang bestaat, kunnen gebruiken en waarin op het tijdstip van de dienstverrichting niet bekend is welke vakantiewoning dit zal zijn, de plaats van de dienst voor de in de eerste en de twee prejudiciële vraag genoemde diensten in de zin van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn, de plaats is 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.

36. Volgens de regering van het Verenigd Koninkrijk houdt de verstrekking van Points Rights onvoldoende verband met een bepaald onroerend goed om de conclusie te wettigen dat artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn van toepassing is. Uit het enkele feit dat het betrokken onroerend goed niet bekend is en op het tijdstip van de verstrekking van Points Rights mogelijk niet in MRL's portefeuille is opgenomen, blijkt dat er onvoldoende verband is tussen deze dienstverrichting en het uiteindelijk te gebruiken onroerend goed. Deze opvatting vindt steun in het feit dat het aan de houder van Points Rights voorbehouden blijft om hiervan gebruik te maken, of deze tegen andere voordelen in te ruilen. Het is niet onlogisch te concluderen dat artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn niet van toepassing is, temeer omdat er onvoldoende verband bestaat tussen de verstrekking van Points Rights en het latere gebruik van een onroerend goed. Prejudiciële vraag 3a moet bijgevolg ontkennend worden beantwoord.

37. Een parallel tussen de onderhavige zaak en de zaak RCI Europe kan niet worden getrokken. Anders dan in de laatstgenoemde zaak streeft MRL er bij de verrichting van haar diensten niet naar een stelsel voor de uitwisseling van reeds bestaande timesharebelangen op te

zetten. De toegang tot de voorraad vakantieaccommodatie wordt niet als bijkomend element aangeboden, zoals in de zaak RCI Europe wel het geval was. Veeleer is het tegendeel het geval, aangezien de toegang ertoe het enige doel van de economische activiteit van MRL is.

38. De regering van het Verenigd Koninkrijk stelt voor om prejudiciële vraag 3a ontkennend te beantwoorden en dienovereenkomstig niet meer op prejudiciële vraag 3b in te gaan. Desalniettemin maakt zij erop attent dat de in deze prejudiciële vraag weergegeven problemen wijzen op het ontbreken van enig verband tussen enerzijds de verstrekking van Points Rights en anderzijds een later gebruik van de accommodatie en derhalve aantonen dat de toepassing van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn tot een eenvoudig en juist resultaat leidt, hetgeen bij de toepassing van artikel 9, lid 2, niet het geval is.

39. De Commissie pleit voor de toepassing van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, omdat volgens haar voldoende verband bestaat tussen de verstrekking van Points Rights en een bepaald onroerend goed. Mocht de algemene regel van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn worden toegepast, dan kunnen de marktdeelnemers zich eenvoudig aan de btw-plicht onttrekken door hun economische activiteiten in de vorm van een club uit te oefenen en hun zetel buiten het toepassingsgebied van de communautaire btw-wetgeving te vestigen.

40. De Commissie acht een belastingvrijstelling op basis van artikel 13, B, sub b, nauwelijks te verdedigen. Bovendien beschikken de lidstaten over aanzienlijke beoordelingsvrijheid bij de bepaling van de reikwijdte van de uitzonderingsregeling, aangezien de laatste zin van deze bepaling luidt dat de lidstaten nog andere handelingen van de toepassing van deze vrijstelling kunnen uitsluiten. Het Hof heeft verklaard dat deze bepaling de lidstaten toestaat om bij wege van een algemene regel de verhuur van onroerende goederen aan belasting over de toegevoegde waarde te onderwerpen en bij wijze van uitzondering enkel vrijstelling van die belasting te verlenen voor de verhuur van onroerende goederen die voor bewoning zijn bestemd.

41. De Commissie komt bijgevolg tot de slotsom dat artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn niet eraan in de weg staat dat een lidstaat een dienstverrichting uitsluit van de belastingvrijstelling, voor zover deze dienstverrichting bestaat in het ter beschikking stellen van een vakantieaccommodatie en enkel van kort duur is.

VII – Juridische beoordeling

A – Inleidende opmerkingen

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

42. Het geschil tussen MRL en de Commissioners is ontstaan naar aanleiding van de vraag naar de plaats van de belastbare handeling. Het antwoord op deze vraag is doorslaggevend bij de beantwoording van de vraag of de door MRL in het kader van haar bedrijfsuitoefening verrichte handelingen onder de heffingsbevoegdheid van de Spaanse belastingdienst of van die van het Verenigd Koninkrijk vallen.

43. 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 van toepassing is.⁽¹⁰⁾ 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, kan het nationale btw-recht enkel worden toegepast wanneer de plaats van de dienst zich in het binnenland bevindt.

44. Als elke nationale belastingautoriteit zou aanknopen bij verschillende criteria om de plaats

van een dienst vast te stellen, dan zou dat niet alleen tot dubbele belastingheffing, maar ook tot niet-heffing leiden. Juist vanuit deze gezichtshoek heeft de uniforme aanknoping ter vaststelling van de plaats van een dienst binnen de gemeenschappelijke markt een bijzondere betekenis.(11) 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.(12) 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.(13)

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

45. 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 het vermoedelijke eindverbruik respectievelijk de besteding van de inkomsten uit de desbetreffende dienst plaatsvindt.

46. 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(14), 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 zelfs tot de uitzondering maakt.(15) Daar komen de bijzondere regelingen bij, waarin rekening wordt gehouden met de specifieke kenmerken van bepaalde economische activiteiten.

3. Noodzaak van een herschikking van de prejudiciële vragen

47. De prejudiciële vragen zijn zo geformuleerd dat zij in feite een bepaalde volgorde van onderzoek vastleggen. Zoals ik evenwel reeds heb opgemerkt, beogen deze vragen in wezen de opheldering van drie juridische hoofdvragen die op hun beurt in twee verschillende thema's kunnen worden ingedeeld. In de eerste plaats gaat het om de juiste fiscaalrechtelijke kwalificatie van de betrokken diensten, alsmede de bepaling van de plaats van de dienstverrichting. In de tweede plaats gaat het om de vraag of de uitzonderingsregeling van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn op het hoofdgeding van toepassing is. Ten behoeve van de overzichtelijkheid moeten de prejudiciële vragen derhalve overeenkomstig de systematiek van het btw-recht worden herschikt en in de door mij voorgestelde volgorde worden beantwoord.(16)

48. Ik zal derhalve eerst de relevante prestatie bepalen die door de litigieuze dienst wordt gevormd en daarmee de basis voor de belasting van de hiermee behaalde omzet inhoudt. Vervolgens zal ik aan de hand van de bepalingen van de Zesde richtlijn de plaats van de dienst vaststellen. Tot slot sta ik stil bij de vraag of de door MRL verrichte dienst vrijgesteld is van btw.

B – *Kwalificatie van de litigieuze dienstverrichtingen en de plaats van de dienstverrichting*

1. Noodzaak van een wederkerige betrekking

49. Ingevolge artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen „diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende

belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht". Volgens vaste rechtspraak wordt een dienst enkel „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn verricht en is dus enkel belastbaar, 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.(17)

50. Ten behoeve van de kwalificatie van de litigieuze dienstverrichting moet allereerst de relevante prestatie worden bepaald door deze in een wederkerige betrekking tot de te leveren tegenprestatie te plaatsen. Bij de litigieuze dienstverrichting van MRL gaat het, zoals uit de verwijzingsbeslissing blijkt, om „[de verstrekking] van contractuele rechten („Points Rights’) [...] die de verkrijger recht geven op punten die hij jaarlijks kan inwisselen voor het verblijf in en het gebruik van timeshare?accommodatie in de resorts van MRL”. Deze omschrijving geeft in haar algemeenheid evenwel geen duidelijkheid over de precieze verhouding tussen de prestatie en de dienstverrichting.

2. De verschillende soorten van vergoedingen

51. Het lijkt mij het meest doeltreffend om de prestaties van MRL te onderzoeken in een soort a-contrarioredenering aan de hand van de verschillende vergoedingen die zij van haar klanten ontvangt.

52. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat MRL haar klanten weliswaar geen entreegeld vraagt, maar wel de betaling verlangt van verschillende vormen van vergoedingen naargelang de categorie lidmaatschap waar het in het concrete geval om gaat. Alle drie de categorieën hebben in elk geval als gezamenlijk kenmerk dat gewone leden verplicht zijn tot betaling van (1) jaarlijkse „beheersvergoedingen” naar rato van hun aantal Points Rights, en (2) „transactiekosten” voor de reservering van de accommodatie bij het inwisselen van punten.

53. Hier komen nog bij (3) die vergoedingen die voor de verwerving van Points Rights worden berekend. Deze Points Rights kunnen op twee manieren worden verworven, namelijk in de eerste plaats (a) door koop (hierna: „koopvergoeding”), dan wel (b) door eigen gebruiksweken in te brengen en een „enhancement fee” (opwaarderingsvergoeding) te betalen. Volgens de verwijzende rechter kan deze tweede methode van verwerving op twee manieren plaatsvinden. Een reeds bestaande houder van timesharebelangen kan zijn timeshare in het Options-programma inbrengen door met MRL een „Enhancement Contract” te sluiten, waardoor hij voor dat timesharebelang Points Rights ontvangt. De andere mogelijkheid is dat een aspirant-lid, dat nog geen gebruiksweken heeft, met MRL een „Resale and Enhancement Contract” aangaat, waarbij hij tegelijkertijd gebruiksweken koopt en deze in het Options-programma inbrengt.

54. Uit de eerste prejudiciële vraag blijkt dat de verwijzende rechter enkel verzoekt om een btw-rechtelijke beoordeling met betrekking tot de prestaties in de vorm van de verstrekking van Points Rights. Gelet op het feit dat enkel de opwaarderings- en de koopvergoedingen een verband vertonen met de verstrekking van dergelijke Points Rights, beperk ik mijn onderzoek hierna tot deze twee vormen van vergoeding.

3. Btw-rechtelijke beoordeling van de afzonderlijke prestaties

a) Opwaarderingsvergoedingen

i) Kwalificatie van de relevante prestatie

55. De door MRL in rekening gebrachte opwaarderingsvergoedingen moeten worden

aangemerkt als tegenprestatie voor de deelname aan een programma dat de klanten van MRL om te beginnen in staat stelt om gebruiksweken onderling te ruilen. Hierbij worden deze vergoedingen gekenmerkt door het feit dat zij, in de eerste plaats, losstaan van de uitkomst van een bepaalde ruilactiviteit en dat, in de tweede plaats, de betaling ervan een voorwaarde is voor de toegang tot een virtuele ruilbeurs. Dienovereenkomstig kan de eigenlijke prestatie niet in de ruil zelf zijn gelegen, maar moet deze noodzakelijkerwijs verband houden met een in de toekomst liggend feit. Dit feit kan enkel bestaan in de door MRL geboden mogelijkheid tot het ruilen van gebruiksweken. Wat de opwaarderingsvergoedingen betreft, wordt de eigenlijke prestatie derhalve gevormd door het vergemakkelijken van het ruilen van eigen gebruiksweken. In zoverre kunnen bepaalde parallellen worden getrokken met het programma waar het in de zaak RCI Europe om ging. De litigieuze vergoedingen zijn, zoals MRL terecht opmerkt⁽¹⁸⁾, vergelijkbaar met de door RCI Europe berekende inschrijvings- en lidmaatschapsgelden.

56. Dienaangaande verwijs ik naar het arrest RCI Europe, waarin het Hof zich in punt 34 heeft gebogen over de kwalificatie van aan de exploitant van een ruilbeurs te betalen vergoedingen en heeft verklaard dat de litigieuze inschrijvings- en lidmaatschapsgelden „moeten [...] worden beschouwd als tegenprestatie voor de deelname aan een programma dat oorspronkelijk werd opgezet om elk lid van RCI Europe in staat te stellen zijn recht van gebruik in deeltijd te ruilen.” Het Hof heeft hieruit de conclusie getrokken dat „[d]e door RCI Europe verrichte dienst [erin] bestaat [...] het ruilen te vergemakkelijken, en [dat] het inschrijvingsgeld en het jaarlijkse lidmaatschapsgeld [...] de door een lid voor die dienst betaalde tegenprestatie [vormen].” De onderhavige zaak laat een soortgelijke constellatie zien.

57. Aan de parallellie tussen beide programma's wordt niet afgedaan door het feit dat in het onderhavige stelsel een ruil tussen twee klanten niet direct, maar veeleer indirect via de verwerving van Points Rights en het inwisselen van punten plaatsvindt. Het doel van het programma, namelijk het vergemakkelijken van de ruil van timesharebelangen via een gemeenschappelijk, door een derde beheerd centraal punt, komt in wezen op hetzelfde neer. Het verschil tussen het door MRL opgezette programma en dat in de zaak RCI Europe is enkel dat het eerstgenoemde de mogelijkheid biedt om gebruiksweken door middel van inwisseling in punten in een abstract puntenstelsel in te brengen, teneinde deze vervolgens voor alle andere klanten open te stellen. De punten, waarop iedere houder van Points Rights recht heeft, weerspiegelen de waarde van een bepaald onroerend goed en vormen tegelijk in zekere zin een gemeenschappelijke valuta die door de klanten wordt gebruikt om voor de terbeschikkingstelling van een onroerend goed te betalen.

ii) Bepaling van de plaats van de dienst

58. Gelet op de hierboven geconstateerde parallellen met de zaak RCI Europe, kan in beginsel, wat het doel van het ondernemingsmodel van de respectieve exploitant en de afzonderlijke prestaties betreft, ook met betrekking tot de opwaarderingsvergoedingen dezelfde aanpak als in die zaak worden gevolgd.

59. De basisvoorwaarde voor toepassing van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn is een voldoende nauwe samenhang tussen de dienstverrichting en het betrokken onroerend goed. In een constellatie als die in de zaak RCI Europe bevestigde het Hof dat van een dergelijke samenhang sprake was. Dienaangaande heeft het Hof in punt 37 van het arrest in die zaak verklaard dat „rechten van gebruik in deeltijd rechten op onroerende goederen zijn en dat de overdracht daarvan in ruil voor het genot van soortgelijke rechten een transactie vormt die betrekking heeft op onroerende goederen”.

60. Met betrekking tot de vraag van welk onroerend goed in geval van de ruil van timesharebelangen concreet moet worden uitgegaan, heeft het Hof voor recht verklaard dat

„[a]rtikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn [...], [...] aldus [moet] worden uitgelegd dat de plaats van diensten die worden verricht door een vereniging waarvan de activiteit bestaat in het organiseren van de ruil van rechten van gebruik in deeltijd van vakantiewoningen tussen haar leden, als tegenprestatie waarvoor deze vereniging van haar leden inschrijvingsgeld, jaarlijks lidmaatschapsgeld en een ruilvergoeding ontvangt, de plaats is waar het onroerend goed is gelegen met betrekking waartoe het betrokken lid het recht van gebruik in deeltijd houdt”.

61. Voor een overeenkomstige toepassing van deze aanpak op het hoofdgeding pleit de bemiddelende rol die MRL speelt in de onderlinge verhouding tussen de klanten. Zoals dat ook het geval was in het ondernemingsmodel dat in de zaak RCI Europe is onderzocht, neemt een klant die zijn gebruiksweken met die van een andere klant wil ruilen, niet met deze, maar met MRL contact op. Voorts pleit voor deze aanpak het eigenlijke doel van de prestatie waarvoor de opwaarderingsvergoeding wordt voldaan. De klant waarvan MRL een opwaarderingsvergoeding krijgt, betaalt namelijk niet voor een vakantie, maar in eerste instantie voor de door MRL aangeboden dienst om de ruil van een op een bepaald onroerend goed betrekking hebbend recht te vergemakkelijken. Hieruit volgt dat het onroerend goed waarop de dienst van MRL betrekking heeft, het goed is met betrekking waartoe het recht van de in een ruil geïnteresseerde houder van de gebruiksweken bestaat. Overeenkomstig de aanpak die het Hof in het arrest RCI Europe heeft gekozen, moet bij de toepassing van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn voor de belasting van de opwaarderingsvergoeding worden uitgegaan van de plaats waar het door de klant ingebrachte onroerend goed is gelegen.

b) Koopvergoedingen

i) Kwalificatie van de relevante prestatie

62. Koopvergoedingen voor de verwerving van Points Rights worden daarentegen enkel in rekening gebracht in die gevallen, waarin de klant geen eigen gebruiksweken inbrengt. Zij worden – zoals MRL verklaart⁽¹⁹⁾ – betaald met het oog op de concrete respectievelijk toekomstige verwerving van timesharebelangen in onbekende onroerende goederen. Bijgevolg moet ervan worden uitgegaan dat de tegenprestatie van MRL bestaat in de verstrekking van Points Rights en de bemiddeling in het gebruik van onroerende goederen.

ii) Bepaling van de plaats van de dienst

63. In de omstandigheden van het onderhavige geval is meteen al uit te sluiten dat dezelfde aanpak als die van de opwaarderingsvergoedingen mutatis mutandis kan worden toegepast, omdat de klant immers niet over eigen gebruiksweken beschikt die hij ter inwisseling kan aanbieden. Het is bijgevolg niet mogelijk om in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn uit te gaan van een eigen onroerend goed van de koper.

64. Niettemin zou deze richtlijnbeepaling kunnen worden toegepast indien wordt uitgegaan van het onroerend goed dat door de klant wordt uitgekozen en na de inwisseling van zijn punten ook door hem kan worden gebruikt. Deze aanpak strookt met de beginselen van het btw-recht en in de eerste plaats met het zogenoemde bestemmingslandbeginsel. Ingevolge de overwegingen die aan de basis liggen van de in artikel 9 van de Zesde richtlijn opgenomen bepalingen inzake de plaats van de dienst, moet immers de btw zoveel mogelijk op die plaats worden geheven waar het eindverbruik van het goed plaatsvindt of van de diensten gebruik wordt gemaakt. Van de door MRL verrichte diensten in de vorm van het gebruik van het betrokken onroerend goed, wordt uiteraard gebruikgemaakt op de plaats waar het onroerend goed zich bevindt.

65. De toepassing van de algemene regel van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn bergt daarentegen het gevaar in zich dat de marktdeelnemers de btw op hun diensten zouden kunnen

ontlopen door hun zetel te vestigen buiten het gebied waar de communautaire btw geldt. Zoals uit de punten 39 en 40 van het arrest RCI Europe blijkt, lagen deze overwegingen ten gronde aan beslissing van het Hof.(20)

66. Aangezien artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn de specifiekere regelingen bevat, moet dit overeenkomstig het beginsel „lex specialis derogat legi generali” primair worden onderzocht en, indien aan de voorwaarden daarvoor is voldaan, worden toegepast.(21) Op artikel 9, lid 1, moet bijgevolg pas dan worden teruggevallen wanneer geen aanknopingspunt met enig onroerend goed in het land van bestemming kan worden gevonden.

– Eerste aanpak: een bepaalde portefeuille onroerende goederen als aanknopingspunt

Vereiste van een directe samenhang met een onroerend goed

67. Een probleem bij de toepassing van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn is het feit dat de klant op het tijdstip van de verwerving van Points Rights in de regel nog niet weet, welke onroerende goederen in een bepaald jaar beschikbaar zijn en hoeveel punten zij waard zullen zijn. Hierop wordt door verschillende partijen gewezen.(22) Een pragmatische en objectieve oplossing van dit probleem zou kunnen zijn om – overeenkomstig het voorstel van MRL(23) – bij de bepaling van de plaats van de dienstverrichting uit te gaan van de beschikbare accommodatie op het tijdstip van de verwerving van Points Rights. In aanmerking nemend dat MRL zowel in Spanje als in het Verenigd Koninkrijk onroerende goederen bezit, zou het in beginsel mogelijk zijn om naar rato van het respectieve aandeel in de portefeuille onroerende goederen in beide lidstaten btw te heffen en aan de belastingautoriteiten van die staten af te dragen. Het voordeel van deze aanpak zou zijn gelegen in de voorzienbaarheid van de belastingplicht en uiteindelijk in een grotere mate van rechtszekerheid voor ondernemingen die soortgelijke diensten als MRL verrichten. Rechtszekerheid impliceert dat de toepassing van gemeenschapsrecht voor de justitiabelen voorzienbaar moet zijn(24) en vormt, zoals advocaat-generaal Poiares Maduro in zijn conclusie van 16 februari 2005 in de zaken Optigen e. a. heeft benadrukt(25), juist op het gebied van het belastingrecht als specifieke uitdrukking van de fiscale neutraliteit(26), een wezenlijk beginsel waarmee op de juiste wijze rekening moet worden gehouden.

68. Hiermee zou tegelijkertijd zijn voldaan aan het juridische vereiste van „betrekking hebben op een onroerend goed” van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn, aangezien het gewenste onroerende goed, waarop de dienstverrichting van MRL betrekking heeft, in elk geval uit een naar verhouding eenvoudig te bepalen portefeuille van beschikbare vakantiewoningen afkomstig zal zijn. Hierop wijzen ook de uitspraken van MRL, volgens welke zij, anders dan in het geval van het door RCI Europe gehanteerde ondernemingsmodel, over een basisvoorraad beschikbare vakantieaccommodatie beschikt, teneinde te waarborgen dat alle klanten hun punten ook daadwerkelijk kunnen inwisselen. Ervan uitgaande dat dit juist is, zou in elk geval verzekerd zijn dat een onroerend goed als aanknopingspunt zou kunnen dienen. Het feit dat het onroerend goed op het tijdstip van de verwerving van Points Rights nog niet nader bepaald is, is mijns inziens ook in het licht van het voor de btw geldende vereiste van een „rechtstreeks verband” tussen de dienstverrichting en een onroerend goed niet kwalijk.

69. Het Hof heeft zich tot nu toe niet uitgesproken over de vraag hoe en hoe rechtstreeks dit verband moet zijn. In het arrest Heger(27) heeft het enkel verklaard dat alleen diensten die „voldoende rechtstreeks verband” houden met een onroerend goed, onder artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn vallen, temeer omdat alle in deze bepaling genoemde diensten worden gekenmerkt door een dergelijk verband. Het Hof heeft bijgevolg gereageerd op de bedenkingen van advocaat-generaal Sharpston(28) die in haar conclusie in die zaak uitdrukking gaf aan haar

twijfels over een enkel grammaticale uitlegging van deze bepaling. Zij heeft er terecht op gewezen dat een ruime uitlegging van „betrekking hebben op” niet zou passen, omdat elke dienst uiteindelijk op een of andere wijze betrekking kan hebben op een onroerend goed, opgevat als een afgebakende ruimte. Een dergelijke betrekking tot een onroerend goed kan naargelang de dienstverrichting inderdaad meer of minder nauw respectievelijk duidelijk zijn. Wat het hoofdgeding betreft, zijn deze bedenkingen evenwel ongegrond, aangezien buiten kijf staat dat de economische activiteit van MRL de bemiddeling in onroerende goederen met het oog op het gebruik ervan inhoudt.

Rechtstreeks verband tussen prestatie en tegenprestatie

70. Deze aanpak houdt verder rekening met het in de rechtspraak van het Hof erkende criterium van het „rechtstreeks verband”.(29) Dit houdt in dat een dienst enkel belastbaar is, wanneer tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie een rechtstreeks verband bestaat. Een nadere beschouwing laat zien dat de in de eerste prejudiciële vraag weergegeven dienstverrichting in twee transacties kan worden opgedeeld: (1) de verkoop van Points Rights en (2) de bemiddeling in onroerende goederen waarin timesharebelangen bestaan en die de klant pas bij de inwisseling van tevoren verworven Points Rights kan gebruiken. Dit werpt noodzakelijkerwijs de vraag op van welke transactie concreet moet worden uitgegaan. Gelet op het feit dat in het hoofdgeding de omzet reeds bij de verkoop van Points Rights en niet pas bij de inwisseling ervan wordt behaald, zou eerder wat de eerstgenoemde dienst betreft van een rechtstreeks verband kunnen worden gesproken.

Conclusie

71. In het onderhavige geval, waarin prestaties in de vorm van de verstrekking van Points Rights in ruil voor koopvergoedingen worden geleverd, is het bijgevolg denkbaar om als de plaats van de dienst, de plaats in de lidstaten aan te merken waar de dienstverrichter op het tijdstip van de verwerving van Points Rights door de klant onroerende goederen heeft. De btw zou dienovereenkomstig naar rato van het respectieve aandeel in de portefeuille onroerende goederen in de afzonderlijke lidstaten moeten worden geheven.

– Tweede aanpak: tijdstip van de inwisseling van punten als aanknopingspunt

72. Daarnaast kan een andere aanpak worden overwogen, waarbij niet wordt uitgegaan van de verkoop, maar veeleer van de tweede transactie, namelijk het inwisselen van punten. Deze aanpak heeft evenwel voor- en nadelen die tegen elkaar moeten worden afgewogen.

Argumenten voor deze aanpak

73. Deze aanpak heeft om te beginnen het voordeel dat een duidelijk verband wordt gelegd tussen de door MRL verrichte dienst en een concreet onroerend goed. Bijgevolg hoeft niet te worden uitgegaan van een abstract, niet nader bepaald onroerend goed, behorend tot de accommodatie die de exploitant in portefeuille heeft.

74. Tegen de eerste aanpak zou, als gezegd, kunnen pleiten dat hierbij geen rekening wordt gehouden met het feit dat de klant de eerste transactie niet omwille van punten verricht, maar veeleer met de bedoeling om gebruik te kunnen maken van het later gekozen onroerend goed. Het lijkt aannemelijk dat vanuit het oogpunt van de klant de koop van Points Rights op zichzelf geen eigen waarde kan vormen.(30) Feitelijk bezien moeten de koop en de inwisseling van Points Rights veeleer worden beschouwd als noodzakelijke tussenstappen om van het timesharebelang dat ten aanzien van het respectieve onroerend goed bestaat gebruik te kunnen maken. De eigenlijke dienstverrichting vindt bijgevolg pas dan plaats, wanneer de klant zijn van tevoren

verworven Points Rights inwisselt tegen een aan iemand anders toebehorend timesharebelang. Pas op dat moment kan sprake zijn van het belastbaar feit en het verschuldigd worden van de btw in de zin van artikel 10, lid 2, eerste alinea, van de Zesde richtlijn. Volgens deze algemene regel vindt namelijk het belastbare feit pas plaats en wordt de belasting verschuldigd op het tijdstip waarop de goederen worden geleverd of de diensten worden verricht.

75. Voor deze aanpak, zo deze zou worden gekozen, pleit verder dat indien enkel zou worden uitgegaan van de eerste transactie, dit een geforceerde opsplitsing van de litigieuze dienstverrichting met zich brengt die de toepassing van de btw-voorschriften onnodig ingewikkeld maakt. Bovendien zou een belasting die reeds op het tijdstip van de eerste transactie op de omzet betaald met de verkoop van Points Rights wordt geheven, niet op artikel 10, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn kunnen worden gebaseerd. Dit voorschrift bevat een uitzondering op de hiervoor genoemde algemene regeling in artikel 10, lid 2, eerste alinea, aangezien hierin wordt bepaald dat indien vooruitbetalingen worden gedaan, de belasting verschuldigd wordt zonder dat de goederen zijn geleverd of de diensten zijn verricht. Zoals evenwel het Hof in het arrest BUPA⁽³¹⁾ terecht heeft verklaard, moeten voor het verschuldigd worden van de belasting in een dergelijke situatie „alle relevante elementen van het belastbare feit, dat wil zeggen van de toekomstige levering of van de toekomstige dienst reeds bekend zijn, en moeten dus in het bijzonder, [...], de goederen of de diensten op het tijdstip van de vooruitbetaling nauwkeurig zijn omschreven”.⁽³²⁾ Hieruit heeft het Hof de conclusie getrokken dat „over de vooruitbetalingen voor leveringen van goederen of voor diensten die nog niet duidelijk zijn bepaald, geen btw [kan] worden geheven”.⁽³³⁾

76. Zou men deze conclusies toepassen op het hoofdgeding, dan moet worden geconstateerd dat de klant zich op het tijdstip van de verwerving van Points Rights in precies dezelfde situatie bevindt, aangezien hij, zoals gezegd, nog niet weet welke onroerende goederen in een bepaald jaar beschikbaar zijn en hoeveel punten zij waard zullen zijn. Ook de situatie waarin de klant een eigen timesharebelang ter beschikking stelt, houdt een onzekerheid in, temeer omdat het MRL is die indeling van de accommodatie ten behoeve van de puntenverstrekking vaststelt, zodat de keuze van de klant van meet af aan beperkt is tot de onroerende goederen waarvoor hij voldoende punten heeft. In dit licht kan niet worden betoogd dat op het tijdstip van de eerste transactie de doorslaggevende elementen voor het verschuldigd worden van de belasting bekend zijn. Een toepassing van artikel 10, lid 2, tweede alinea, van de Zesde richtlijn moet in het onderhavige geval bijgevolg van de hand worden gewezen.

77. Bij een objectieve beschouwing van alle aspecten van de door MRL verrichte diensten, zou bij deze aanpak ervan moeten worden uitgegaan dat de hier relevante transactie, die het wezenlijke kenmerk van de dienstverrichting vormt, de inwisseling van de van tevoren door de klant verworven Points Rights vormt. Bijgevolg is de plaats van de dienstverrichting de plaats waar het onroerend goed dat de klant na inwisseling van zijn punten ter beschikking staat, gelegen is.

Argumenten tegen deze aanpak

78. Deze aanpak brengt evenwel bepaalde nadelen met zich die, zoals ik zal uiteenzetten, in wezen voortkomen uit de moeilijkheid om in het concrete geval de btw te berekenen.

79. De grondslag voor de berekening van de btw is, los van de gekozen aanpak, steeds de omzet die bij de verkoop van Points Rights wordt behaald. Voor zover evenwel – overeenkomstig de tweede voorgestelde aanpak – wordt uitgegaan van het inwisselen van punten en niet van de koop van Points Rights, zal het voor de berekening van de btw nodig zijn om telkens de door de klant ingewisselde punten om te zetten in Points Rights en vervolgens in de geldelijke waarde die elk van de Points Rights vertegenwoordigt. De som van deze bedragen vormt dan de te belasten omzet. Op de keper beschouwd blijkt deze handelwijze evenwel nogal complex te zijn, vooral

omdat het geschetste omzettingsproces door verschillende factoren wordt beïnvloed.

80. Een factor is bijvoorbeeld de wisselende geldelijke waarde van de afzonderlijke Points Rights. Zo blijkt weliswaar uit de verwijzingsbeslissing dat de afzonderlijke Points Rights kunnen worden gekocht tegen 2,50 GBP per Points Right, maar ook dat tijdelijk promotionele kortingen worden gegeven. Hieruit volgt dat de koopprijs niet constant, maar zeer wel variabel is.

81. Een andere factor is de onduidelijke omrekeningskoers in de verhouding tussen Points Rights en punten. Points Rights en punten komen begripsmatig niet met elkaar overeen. Points Rights vormen veeleer slechts de grondslag voor het recht van de klanten, elk jaar naar rato van hun Points Rights een bepaald aantal punten te krijgen. Enkel deze punten worden ingewisseld. Bij gebreke van nadere feitelijke inlichtingen blijft onduidelijk volgens welk stelsel de jaarlijkse creditering van punten plaatsvindt. Onduidelijk blijft vooral op hoeveel punten per Points Right de respectieve klant precies kan rekenen.

82. Een wezenlijk nadeel van deze aanpak is dat gedurende langere perioden mogelijk geen belasting over de omzet wordt geheven. Klanten die Points Rights verwerven, zullen niet telkens al hun punten inwisselen, maar de in een jaar ongebruikte punten sparen om ze in het daaropvolgend jaar te gebruiken. De statuten van MRL kennen hun dit recht uitdrukkelijk toe. Anders gezegd: tussen de koop en het inwisselen van de punten zal niet zelden een aanzienlijke tijd liggen, waarin, voor zover deze aanpak wordt gevolgd, geen btw-heffing plaatsvindt, hoewel de klant reeds heeft betaald voor zijn Points Rights en daarmee in feite uit fiscaalrechtelijk oogpunt reeds sprake is van een niet onbelangrijke transactie. Bij deze aanpak zal de omzet immers pas bij het inwisselen van de punten worden belast.

83. Het belang van de eerste transactie blijkt niet in de laatste plaats uit het feit dat ten behoeve van de bepaling van de belastbare omzet uiteindelijk de omzetting van de koopvergoeding naar Points Rights en tot slot naar punten moet worden teruggerekend. Een dergelijke terugberekening zou MRL evenwel opzadelen met complexe boekhoudkundige operaties, teneinde het stelsel zowel voor de belastingplichtige klanten, alsook voor de belastingautoriteiten zo transparant mogelijk te maken. De klant zal er in de regel belang bij hebben dat enkel dat bedrag wordt belast dat ook met zijn daadwerkelijk ingewisselde punten overeenkomt. De belastingautoriteiten zullen er op hun beurt belang bij hebben dat een abstract puntenstelsel als dat van MRL niet wordt misbruikt voor doeleinden van belastingontduiking. Met deze afwegingen moet bij de keuze tussen alle in aanmerking komende benaderingswijzen rekening worden gehouden.

84. Ter terechtzitting heeft MRL uitdrukkelijk gewaarschuwd voor de praktische moeilijkheden die met deze aanpak gepaard zouden gaan. Dienaangaande heeft MRL bijvoorbeeld overtuigend uiteengezet dat gelet op de lange looptijd van de contracten niet valt uit te sluiten dat de btw-tarieven in de periode tussen de verwerving van Points Rights en de inwisseling van punten wijzigingen ondergaan, hetgeen de berekening van de btw voor elke afzonderlijke klant nog lastiger maakt.

85. Een ander probleem bij deze aanpak is de nog onduidelijke btw-rechtelijke beoordeling van de situatie, waarin de klant zijn punten niet inwisselt, maar simpelweg laat verlopen. In de verwijzingsbeslissing is weliswaar niet uitdrukkelijk stilgestaan bij deze mogelijkheid, maar in de statuten lijkt hiermee impliciet rekening te zijn gehouden, zoals blijkt uit de uitlegging van de statutaire mogelijkheid om niet-gebruikte punten in het daaropvolgende jaar te gebruiken.

Conclusie

86. Gelet op het voorgaande kom ik tot de conclusie dat de tweede aanpak – waarbij wordt

uitgegaan van het tijdstip van het inwisselen van punten – slechts op het eerste gezicht bijdraagt aan een zinvolle oplossing. Deze aanpak heeft enerzijds het voordeel dat gemakkelijk een rechtstreeks verband met een onroerend goed kan worden gelegd en dat er bijgevolg ook geen twijfel over de plaats van de dienst bestaat. Anderzijds moet worden gevreesd dat de toepassing ervan gepaard gaat met administratieve problemen. De eerste aanpak – die een toepassing van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn uitgaande van een bepaalde portefeuille onroerende goederen impliceert – lijkt mij daarentegen eenvoudig toepasbaar en pragmatisch. Om die reden geef ik in overweging de eerste aanpak te volgen.

c) Mogelijkheid van accommodatie in hotels

87. De voorafgaande overwegingen dienen ook dan te gelden, wanneer de houder van Points Rights zijn punten, zoals in prejudiciële vraag 2f wordt uiteengezet, uiteindelijk inwisselt voor accommodatie in door MRL geleide hotels, mits deze hotels ook deel uitmaken van de op het tijdstip van de verwerving van Points Rights beschikbare voorraad accommodatie.

88. De accommodatie in hotels behoort namelijk ook tot de diensten die „betrekking hebben op een onroerend goed” in de zin van dit voorschrift. Deze rechtsopvatting kan worden gesteund op de verduidelijking die de communautaire wetgever met richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG(34) met betrekking tot de plaats van de dienst heeft aangebracht.(35) Richtlijn 2008/8 wijzigt namelijk artikel 47 van richtlijn 2006/112 – de bepaling die in de plaats is gekomen van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn – in die zin dat onder een dienst die betrekking heeft op een onroerend goed ook „het verstrekken van accommodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie”, alsmede „het verlenen van gebruiksrechten op een onroerend goed” moet worden verstaan.

89. Aan de juridische beoordeling wordt niet afgedaan door het feit dat klanten ingevolge de statuten hun punten kunnen inwisselen tegen accommodatie in door MRL geleide hotels. Veeleer moet steeds worden uitgegaan van de wijze van de verwerving van Points Rights door de klant.(36)

d) Geen kwalificatie als clublidmaatschap

90. De opvatting van het Verenigd Koninkrijk dat de relevante prestatie als clublidmaatschap moet worden gezien en dat artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn van toepassing moet zijn, deel ik daarentegen niet.

91. Zoals de Commissie terecht opmerkt, betaalt de klant in het hoofdgeding niet om lid van een club te zijn. De door hem verrichte betalingen kunnen niet worden aangemerkt als regelmatige lidmaatschapsbijdragen die in de vorm van een vast bedrag worden betaald in ruil voor een groot aantal prestaties. Anders dan in de zaak Kennemer Golf(37), waaraan een dergelijk feitencomplex ten gronde lag(38), kunnen in het hoofdgeding namelijk de afzonderlijke betalingen zeer wel aan afzonderlijke prestaties worden gekoppeld. Los hiervan lijkt sinds het arrest RCI Europe een kwalificatie zoals die door het Verenigd Koninkrijk wordt voorgesteld, juridisch niet te verdedigen. In die zaak, waarin het ging om de beoordeling uit het oogpunt van de btw van een op een clublidmaatschap lijkend ondernemingsmodel, kon het Hof op grond van een zorgvuldig onderzoek van alle omstandigheden een wederkerige verhouding tussen de afzonderlijke vormen van bijdragen en de respectieve door de vereniging verrichte diensten aanwijzen.(39)

92. Toepassing van artikel 9, lid 2, sub a, kwam in die zaak in aanmerking, omdat het Hof vervolgens heeft verklaard dat de toegang tot een ruilbeurs voor timesharebelangen slechts een bijkomstig element was ten opzichte van het eigenlijke doel, namelijk het ruilen zelf of de mogelijkheid tot deelname aan een dergelijke ruil in de toekomst.(40) In het licht van het feit dat

het Hof timesharebelangen heeft aangemerkt als rechten op onroerende goederen en de overdracht daarvan in ruil voor het genot van soortgelijke rechten als een transactie die betrekking heeft op onroerende goederen(41), lijkt de toepassing van dit voorschrift in die zaak sluitend.

93. De toepassing van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn op grond van de overweging dat de betrokken dienstverrichting een clublidmaatschap vormt, moet wat het hoofdgeding betreft bijgevolg worden afgewezen.

e) Voorlopige conclusie

94. Bijgevolg moet prejudiciële vraag 3a in die zin worden beantwoord dat het bij de door MRL verrichte diensten gaat om dienstverrichtingen „die betrekking hebben op een onroerend goed” in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (thans artikel 45 van richtlijn 2006/112), waarbij met betrekking tot de bepaling van de plaats van de dienst het navolgende in aanmerking moet worden genomen.

95. Wat de opwaarderingsvergoedingen betreft, is de plaats van de dienst de plaats waar het onroerend goed, waarin het respectieve lid een timesharebelang heeft, gelegen is.

96. Wat de koopvergoedingen betreft, is voor de plaats van de dienst bepalend in welke lidstaten de dienstverrichter onroerende goederen beheert op het tijdstip van de verwerving van Points Rights door de klant. De btw moet worden geheven naar rato van het respectieve aandeel in de portefeuille onroerende goederen in de respectieve lidstaten.

C – Mogelijkheid van belastingvrijstelling

1. Bemiddeling in accommodatie in de door MRL geëxploiteerde hotels

97. De vraag of de door MRL verrichte dienst is vrijgesteld van btw moet – voor zover het gaat om de verkoop van Points Rights en de bemiddeling in accommodatie in door MRL geëxploiteerde hotels – ondubbelzinnig ontkennend worden beantwoord, aangezien artikel 13, B, sub b, punt 1, van de Zesde richtlijn het verstrekken van accommodatie in het hotelbedrijf uitdrukkelijk uitsluit van de belastingvrijstelling.

2. Bemiddeling in accommodatie in onroerende goederen, waarin derden timesharebelangen hebben

98. Daarentegen moet nader worden stilgestaan bij de vraag of over de bemiddeling onder bezwarende titel door MRL in accommodatie in onroerende goederen, waarin derden timesharebelangen hebben, btw moet worden afgedragen. De beantwoording ervan hangt namelijk af van de vraag of deze activiteit als „verhuur van onroerende goederen” in de zin van artikel 13, B, sub b, moet worden aangemerkt en of eventuele uitzonderingsbepalingen van toepassing zijn.

a) Algemene opmerkingen met betrekking tot de belastingvrijstellingen en de uitzonderingen van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn

99. Ingevolge de richtlijn is de verhuur van onroerende goederen in beginsel vrijgesteld van btw. Zoals advocaat-generaal Jacobs in zijn conclusie in de zaak Blasi(42) uitvoerig heeft uiteengezet, komen in deze vrijstelling de bijzondere moeilijkheden tot uiting die de heffing van btw over onroerend goed meebrengt. Anders dan gewone voorwerpen is grond niet het resultaat van een productieproces. De verhuur van een onroerend goed is veeleer een tamelijk passieve activiteit die geen grote toegevoegde waarde oplevert. Daarom is de verhuur van een onroerend goed, hoewel het een economische activiteit is in de zin van artikel 4 van de richtlijn, in beginsel

vrijgesteld van belasting. Bij de in artikel 13, B, sub b, punt 1, van de Zesde richtlijn genoemde handelingen is van een andere situatie sprake, aangezien zij een meer actieve exploitatie van het onroerend goed inhouden, die een belastingheffing rechtvaardigen.(43)

100. De verhouding tussen de regel en de uitzondering in deze bepaling heeft uiteindelijk gevolgen voor de uitlegging van de afzonderlijke toepassingsvoorwaarde. De door het beginsel van de fiscale neutraliteit in de vijfde overweging van de considerans van de Eerste richtlijn(44) geëiste zo algemeen mogelijke heffing van de btw leidt ertoe, dat de toepassingsvoorwaarden voor de werkingssfeer van de btw ruim moeten worden uitgelegd. A contrario betekent dit dat de voorwaarden waaronder uitzonderingen worden toegestaan, dat wil zeggen belastingvrijstellingen, beperkt moeten worden uitgelegd.(45) In de inmiddels opgeheven Tweede richtlijn(46) kwam dit nog tot uitdrukking in vierde overweging van de considerans, waarin werd overwogen „dat het, om het stelsel op eenvoudige en neutrale wijze te kunnen toepassen en om het normale tarief van de belasting binnen redelijke grenzen te kunnen houden, noodzakelijk is de bijzondere regelingen en uitzonderingsmaatregelen in te perken.”

101. Onder verwijzing naar zijn vaste rechtspraak geeft het Hof ook zonder een overeenkomstig voorschrift in de Zesde richtlijn steeds een beperkte uitlegging aan de belastingvrijstellingen van deze richtlijn. Overeenkomstig het bovengenoemde beginsel heeft het Hof verklaard dat „de bewoordingen waarin de in artikel 13 van de Zesde richtlijn bedoelde vrijstellingen zijn omschreven, strikt moeten worden uitgelegd, daar die vrijstellingen afwijkingen zijn van het algemene beginsel, dat omzetbelasting wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht”.(47)

b) Begrip „verhuur van onroerende goederen”

102. Voorts gaat het Hof ervan uit dat de vrijstellingen in artikel 13 van de Zesde richtlijn autonome begrippen van gemeenschapsrecht zijn, die derhalve een communautaire omschrijving dienen te krijgen.(48) Dit geldt niet in de laatste plaats ook voor het begrip „verhuur”, waarvan volgens de vaste rechtspraak van het Hof het wezenlijke kenmerk is „dat aan de houder voor een overeengekomen tijdsduur tegen vergoeding het recht wordt verleend, een onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar ervan en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten”.(49) Om te kunnen beoordelen of een bepaalde overeenkomst aan deze omschrijving voldoet, moeten alle omstandigheden waaronder de betrokken handeling wordt verricht in aanmerking worden genomen om daaruit de kenmerkende elementen naar voren te halen.(50) Doorslaggevend is hierbij de objectieve aard van de betrokken handeling(51), ongeacht hoe deze handeling door partijen wordt voorgesteld.(52)

103. Mijns inziens is aan deze voorwaarden met betrekking tot het gebruiksrecht dat de klant in ruil voor zijn punten verkrijgt, voldaan. In de eerste plaats heeft dit recht – zoals overtuigend door MRL is uiteengezet(53) en door de meerderheid van partijen op zijn minst stilzwijgend is erkend – kenmerken die overeenkomen met die van „verhuur” volgens artikel 13, B, sub b, in de zin van die definitie. In de tweede plaats verschaft een timesharebelang, ongeacht het krachtens het recht van de lidstaten vast te stellen respectieve juridische karakter(54) ervan, de eigenaar in ieder geval een met de huur van een woning vergelijkbaar gebruiksrecht.(55) Hierop heb ik reeds gewezen in mijn conclusie in de zaak RCI Europe.(56)

104. Bij de bemiddeling in vakantieaccommodatie, zoals die door verzoekster beroepsmatig wordt bedreven, wordt echter kennelijk geen recht van het ene lid op het andere overgedragen. Volgens de verwijzingsbeslissing worden veeleer gebruiksrechten voor vastgelegde weken bij de trustee ter beschikking gesteld, hetgeen betekent dat de klant niet het timesharebelang zelf verkrijgt. Niettemin bevatten timesharecontracten in de regel de mogelijkheid om al dan niet onder bezwarende titel gebruiksrechten aan derden ter beschikking te stellen, zodat deze zich op die

rechten kunnen beroepen.(57) In zoverre moet ervan worden uitgegaan dat de klant die een gebruiksrecht met betrekking tot dergelijke vakantieaccommodatie verkrijgt, een met die van de houder van het timesharebelang vergelijkbare rechtspositie verwerft.

105. Tegen de op deze plaats verdedigde kwalificatie als „verhuur” in de zin van artikel 13, B, sub b, pleit enkel en alleen de rechtsopvatting van de regering van het Verenigd Koninkrijk die ik evenwel niet erg overtuigend vind, omdat hierbij enkel van de eerste transactie – de verkoop van Points Rights – wordt uitgegaan. Tot staving van haar opvatting wijst zij er bijvoorbeeld op dat in de eerste plaats met deze transactie geen voldoende bepaald onroerend goed ter beschikking wordt gesteld en in de tweede plaats Points Rights onder omstandigheden nooit worden ingewisseld. Dit standpunt is evenwel te formalistisch, aangezien dit om te beginnen enkel op een deelaspect van het ondernemingsmodel van MRL is gebaseerd en voorts het eigenlijke doel van de eerste transactie volledig buiten beschouwing laat. De klant verwerft Points Rights namelijk uiteindelijk met de bedoeling om gebruiksweken in een vakantieaccommodatie te verkrijgen.(58) Het is bijgevolg ten behoeve van de kwalificatie van het juridische karakter van de terbeschikkingstelling voor gebruik als „verhuur” irrelevant, dat op het tijdstip van de eerste transactie de afzonderlijke kenmerken van het onroerend goed onder omstandigheden niet voldoende bekend zijn, aangezien de contractpartijen hoe dan ook op de hoogte van de gebruiksvoorwaarden zijn. Deze gebruiksvoorwaarden komen, zoals hierboven reeds uiteengezet(59), overeen met de door het Hof geformuleerde definitie van verhuur in de zin van het btw-recht. De door het Verenigd Koninkrijk bepleite rechtsopvatting moet daarom van de hand worden gewezen.

106. Bijgevolg is in het hoofdgeding sprake van een „verhuur van onroerende goederen” in de zin van dit voorschrift. De vraag is echter, of een uitzonderingsregeling van toepassing is.

c) Toepasselijkheid van de uitzonderingsregeling van artikel 13, B, sub b, punt 1

107. In deze zaak moet worden nagegaan of de regeling, volgens welke „het verstrekken van accommodatie, [...], in het hotelbedrijf of in sectoren met een soortgelijke functie” wordt uitgesloten van de belastingvrijstelling, mogelijk van toepassing is. Bij het in casu relevante verblijf in onroerende goederen, waarin derden timesharebelangen hebben, zou het namelijk kunnen gaan om „accommodatie [...] in sectoren met een soortgelijke functie”. Hierbij moet in aanmerking worden genomen dat artikel 13, B, sub b, punt 1, van de Zesde richtlijn als uitzondering op de eigenlijke belastingvrijstelling in beginsel niet strikt mag worden uitgelegd, zodat de algemene regel van deze richtlijn dat alle belastbare handelingen aan belasting zijn onderworpen, effect kan sorteren.(60)

108. Deze bepaling zou om te beginnen vanuit het oogpunt van fiscaal beleid toepassing moeten vinden in het belang van een coherente toepassing van de btw-bepalingen op het hoofdgeding, aangezien geen overtuigende reden bestaat om verstrekking van vakantieaccommodatie voor korte duur fiscaalrechtelijk anders te behandelen dan het verstrekken van accommodatie in het hotelbedrijf. Zoals uit de verwijzingsbeslissing blijkt, kunnen de klanten in beginsel vrij kiezen tussen beide alternatieven. Een koppeling van de belasting van de door MRL gerealiseerde omzet aan een eventueel keuzerecht van de klanten zou niet in overeenstemming zijn met het beginsel van de fiscale neutraliteit, dat de algemene belasting van alle handelingen en hun fiscale gelijke behandeling verlangt.(61) Dit zou ten koste gaan van de voorspelbaarheid van de toepassing van btw-rechtelijke bepalingen. Bovendien verschillen beide diensten – bij gebreke van andersluidende inlichtingen – nauwelijks van elkaar en kunnen zij derhalve geen verschillende fiscaalrechtelijke behandeling rechtvaardigen.

109. Uit de regeling in artikel 13, B, sub b, punt 1, van de Zesde richtlijn blijkt dat er naast het hotelbedrijf zeer wel ook andere sectoren met een soortgelijke functie kunnen bestaan die btw

moeten afdragen, waarbij moet worden opgemerkt dat ingevolge dit voorschrift de lidstaten nog andere handelingen van de toepassing van deze vrijstelling kunnen uitsluiten. Zoals het Hof in het arrest Blasi(62) heeft verklaard beschikken de lidstaten over een beoordelingsmarge bij de bepaling, welke accommodatieverstrekkingen in afwijking van de vrijstelling voor verpachting en verhuur van onroerende goederen overeenkomstig artikel 13, B, sub b, punt 1, van de Zesde richtlijn moeten worden belast.(63) Deze beoordelingsmarge wordt begrensd door het doel van deze bepaling, die, wat het ter beschikking stellen van woonruimten betreft, ertoe strekt de – belastbare – verstrekkingen van accommodatie in het hotelbedrijf of in sectoren met soortgelijke functies te onderscheiden van vrijgestelde handelingen, met name de verpachting en verhuur van onroerende goederen. Het Hof heeft in dit arrest de lidstaten, bij de omzetting van artikel 13, B, sub b, punt 1, van de Zesde richtlijn de bevoegdheid toegekend om de criteria in te voeren die zij passend achten om dit onderscheid aan te brengen.(64) Dienaangaande heeft het Hof verklaard dat de duur van de accommodatieverstrekking een passend criterium vormt om het verstrekken van accommodatie in het hotelbedrijf (als belastbare handeling) te onderscheiden van de verhuur van woonruimtes (als vrijgestelde handeling).(65)

110. In het licht van het feit dat de betrokken diensten – de verstrekking van vakantieaccommodatie en de verstrekking van accommodatie in het hotelbedrijf – in wezen dezelfde doelstelling hebben en van overige vormen van verhuur verschillen door de korte duur van de onderbrenging, ligt een overeenkomstige toepassing van deze rechtspraak op het hoofdgeding op zijn minst voor de hand.

d) Toepasbaarheid van de door artikel 13, B, sub b, tweede alinea, verleende machtiging

111. Maar ook in het niet onwaarschijnlijke geval dat, gelet op de concrete omstandigheden van het hoofdgeding, de juridische voorwaarde van een „soortgelijke functie” niet is vervuld, bijvoorbeeld omdat de vakantieaccommodatie van MRL in de regel niet gepaard gaat met hetzelfde soort diensten als die welke aan een klant in een hotel worden verleend(66), zouden de lidstaten – zoals de Commissie terecht opmerkt(67) – in elk geval bevoegd zijn om krachtens de door artikel 13, B, sub b, tweede alinea, verleende algemene machtiging en de door die bepaling geboden invullingsvrijheid, ook deze vorm van verstrekking van vakantieaccommodatie voor korte duur van belastingvrijstelling uit te sluiten. Deze bepaling verleent hun namelijk de bevoegdheid om ook andere handelingen uit te zonderen van de belastingvrijstelling voor de verhuur van onroerende goederen.(68) Zij houdt derhalve een autonome regeling ten opzichte van de door de communautaire wetgever in artikel 13, B, sub b, punten 1 tot en met 4, van de Zesde richtlijn opgesomde categorieën in.

112. Uit de voorafgaande overwegingen volgt dat artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn niet eraan in de weg staat dat een lidstaat de bemiddeling onder bezwarende titel in accommodatie in onroerende goederen waarin derden timesharebelangen hebben, aan btw onderwerpt, voor zover het bij een dergelijke economische activiteit gaat om de verstrekking van accommodatie voor korte duur.

D – *Samenvatting*

113. Samenvattend kan worden geconstateerd dat een dienst in de vorm van de verstrekking van Points Rights, zoals door MRL verricht, op grond waarvan de koper het recht heeft om jaarlijks punten in te wisselen voor de bezetting en het gebruik van timeshare?accommodatie in de vakantieresorts van MRL, behoort tot de „diensten die betrekking hebben op een onroerend goed” in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (thans artikel 45 van richtlijn 2006/112).

114. Wat de bepaling van de plaats van de dienst betreft, is het daarentegen noodzakelijk om een onderscheid te maken tussen de diensten die in ruil voor de opwaarderingsvergoedingen en die

welke in ruil voor de koopvergoedingen worden verricht.

115. De plaats van een dienst die wordt verricht door een vereniging die zich bezighoudt met het vergemakkelijken van de ruil van timesharebelangen, waarvoor deze vereniging van haar klanten een opwaarderingsvergoeding als tegenprestatie vraagt, is de plaats waar het onroerend goed waarin de betrokken klanten een timesharebelang hebben, gelegen is.

116. De plaats van een dienst die de verkoop van Points Rights inhoudt, hangt af van de vraag in welke lidstaten de dienstverrichter op het tijdstip van de verwerving van Points Rights door de klant onroerende goederen beheert. De btw moet overeenkomstig het respectieve aandeel in de portefeuille onroerende goederen in de betrokken lidstaten worden geheven.

117. Belastingvrijstelling is mogelijk, aangezien de hierboven omschreven dienstverrichting als „verhuur van onroerende goederen” in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn (thans artikel 135 lid 1, sub I, van richtlijn 2006/112) moet worden aangemerkt. Niettemin staat dit voorschrift niet eraan in de weg dat de lidstaten deze dienstverrichting van de belastingvrijstelling uitzonderen.

VIII – Conclusie

118. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vragen van de Court of Session als volgt te beantwoorden:

1. Een dienst in de vorm van de verstrekking van contractuele rechten (Points Rights), zoals door MRL verricht, op grond waarvan de koper het recht heeft om jaarlijks punten in te wisselen voor de bezetting en het gebruik van timeshare?accommodatie in de vakantieresorts van MRL, maakt deel uit van de „diensten die betrekking hebben op een onroerend goed” in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (thans artikel 45 van richtlijn 2006/112 van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde).

2. Wat de opwaarderingsvergoeding betreft, is de plaats van de dienst de plaats waar het onroerend goed waarin de betrokken klant een timesharebelang heeft, gelegen is. Wat de koopvergoedingen betreft, is voor de plaats van de dienst bepalend in welke lidstaten de dienstverrichter op het tijdstip van de verwerving van Points Rights door de klant onroerende goederen beheert. De btw moet overeenkomstig het respectieve aandeel in de portefeuille onroerende goederen in de betrokken lidstaten worden geheven.

3. De hiervoor omschreven dienstverrichting moet weliswaar als „verhuur van onroerende goederen” in de zin van artikel 13, B, sub b, van de Zesde richtlijn (thans artikel 135, lid 1, sub I, van richtlijn 2006/112) worden aangemerkt, maar deze bepaling staat niet eraan in de weg dat de lidstaten deze dienstverrichting van de belastingvrijstelling uitzonderen.”

1 – Oorspronkelijke taal: Engels.

2 – De prejudiciële procedure is in het Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap van 13 december 2007 (PB C 306, blz. 1) thans geregeld in artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie.

3 – PB L 145, blz. 1.

4 – Arrest van 3 september 2009, RCI Europe (C-37/08, Jurispr. blz. I-0000).

5 – PB L 347, blz. 1.

6 – Thans artikel 43 van richtlijn 2006/112.

7 – Thans artikel 45 van richtlijn 2006/112.

8 – Thans artikelen 62-66 van richtlijn 2006/112.

9 – Thans artikel 135, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/112.

10 – 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.

11 – Weiermayer, R., „Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung des EuGH”, *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (uitg. door Markus Achatz/Michael Tumpel), Wenen 2001, blz. 125.

12 – Zie in die 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). Hierin heeft het Hof in verband met de regels van artikel 9 van de Zesde richtlijn om te bepalen waar een dienst voor de belastingheffing moet worden geacht te zijn verricht, verklaard dat het doel van deze bepalingen is om bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden en het niet-belasten van inkomsten te vermijden.

13 – 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.

14 – 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.

15 – 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.

16 – Om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven aan de hand waarvan deze het bij hem aanhangige geding kan oplossen, is het Hof bevoegd de aan hem voorgelegde vragen in voorkomend geval te herformuleren. Zie dienaangaande arresten van 11 juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Jurispr. blz. I-6325, punt 32); 28 november 2000, Roquette Frères (C-88/99, Jurispr. blz. I-10465, punten 18 en 19), en 4 maart 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola (C-87/97, Jurispr. blz. I-1301, punt 16).

17 – Zie in dit verband arresten van 3 maart 1994, Tolsma (C-16/93, Jurispr. blz. I-743, punt 14); 14 juli 1998, First National Bank of Chicago (C-172/96, Jurispr. blz. I-4387, punten 26-29), en 21 maart 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Jurispr. blz. I-3293, punt 39).

18 – Zie blz. 14, punt 3.32, van de schriftuur van MRL.

19 – Zie blz. 14, punt 3.33, van de schriftuur van MRL.

20 – Arrest RCI Europe (aangehaald in voetnoot 4, punten 39 en 40).

21 – In die zin ook Weiermayer, R. (aangehaald in voetnoot 11, blz. 134).

22 – Zie blz. 7, 9 en 22 van de schriftuur van MRL alsmede blz. 8, punt 20, van de schriftuur van de regering van het Verenigd Koninkrijk en punt 23 van de schriftuur van de Griekse regering.

23 – Zie blz. 11, punt 3.22, en 22, punt 5.10, van de schriftuur van MRL.

24 – Zie onder andere arresten van 22 februari 1984, Kloppenburg (70/83, Jurispr. blz. 1075, punt 11); 15 december 1987, Denemarken/Commissie (348/85, Jurispr. blz. 5225, punt 19); 1 oktober 1998, Verenigd Koninkrijk/Commissie (C-209/96, Jurispr. blz. I-5655, punt 35); 22 november 2001, Nederland/Raad (C-301/97, Jurispr. blz. I-8853, punt 43), en 29 april 2004, Sudholz (C-17/01, Jurispr. blz. I-4243, punt 34).

25 – Conclusie van advocaat-generaal Poiares Maduro van 16 februari 2005, Optigen e.a. (C-354/03, C-355/03 en C-484/03, arrest van 12 januari 2006, Jurispr. blz. I-483, punt 29).

26 – In die zin Ridsdale, M., „Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT”, *EC Tax Review*, 2005, punt 2, blz. 87. Ook Terra, B./Kajus, J. (aangehaald in voetnoot 10, blz. 36) wijzen op de bijzondere betekenis van het beginsel van de rechtszekerheid in het belastingrecht.

27 – Aangehaald in voetnoot 14, punt 24.

28 – Conclusie van advocaat-generaal Sharpston van 7 maart 2006, Heger (aangehaald in voetnoot 14, punten 31 en 33).

29 – Arresten van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Jurispr. blz. 1443, punten 11 en 12), en Tolsma (aangehaald in voetnoot 17, punt 13).

30 – Zie in dit verband arrest RCI Europe, waaraan kennelijk soortgelijke overwegingen ten gronde liggen. Met betrekking tot het litigieuze ondernemingsmodel heeft het Hof in punt 28 namelijk terecht verklaard dat „een lid als tegenprestatie voor de betaling van het inschrijvingsgeld om te beginnen alleen maar toegang tot het ruilprogramma RCI Weeks verkrijgt, maar zou het

lidmaatschap van een dergelijk programma voor de houder van een recht van gebruik in deeltijd geen zin hebben indien hij niet voornemens was zijn recht te ruilen met dat van andere leden". Voorts heeft het Hof in punt 29 verklaard dat „[z]elfs indien de verschillende fases van het RCI Weeks-programma in aanmerking worden genomen, dan nog zouden het inschrijvingsgeld en het jaarlijkse lidmaatschapsgeld namelijk geen enkel nut dienen indien niet het voornemen bestond om rechten van gebruik in deeltijd te ruilen via de door RCI Europe gecreëerde markt”.

31 – Arrest van 21 februari 2006, BUPA (C-419/02, Jurispr. blz. I-1685).

32 – Idem, punt 48.

33 – Idem, punt 50.

34 – PB L 44, blz. 11.

35 – Terra, B./Kajus, J. (aangehaald in voetnoot 10, blz. 514), zien in de wijziging van de formulering van deze bepaling enkel een verduidelijking van de reeds bestaande juridische situatie. Hiervoor zou ook punt 6 van de considerans van richtlijn 2008/8 pleiten, ingevolge waarvan specifieke uitzonderingen, die de belastingheffing op de plaats van verbruik moeten waarborgen, grotendeels op „bestaande criteria” zijn gebaseerd.

36 – Zie met betrekking tot de modaliteiten van de verwerving van Points Rights punt 53 van deze conclusie.

37 – Arrest Kennemer Golf (aangehaald in voetnoot 17).

38 – Idem.

39 – Arrest RCI Europe (aangehaald in voetnoot 4, punten 34 en 35).

40 – Idem, punt 35.

41 – Idem, punt 37.

42 – Conclusie van advocaat-generaal Jacobs van 25 september 1997, Blasi (C-346, Jurispr. blz. I-481, punten 15 en 16).

43 – Zie de hiermee overeenkomende uiteenzettingen van advocaat-generaal La Pergola in zijn conclusie van 18 maart 1999, Amegual (C-12/98, Jurispr. blz. I-527, punt 9), en van advocaat-generaal Ruiz-Jarabo Colomer in zijn conclusie van 4 mei 2004, Temco Europe (C-284/03, Jurispr. blz. I-11237, punt 24).

44 – Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten inzake omzetbelasting (PB 71, blz. 1301).

45 – In die zin Lohse, C., „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht”, *EuGH Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (aangehaald in voetnoot 11, blz. 62).

46 – Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten inzake omzetbelasting – structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 71, blz. 1303). Opgeheven bij artikel 37 van de Zesde richtlijn.

47 – Arresten van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 13); 11 augustus 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Jurispr. blz. I-2341, punt 19); 5 juni

1997, SDC (C?2/95, Jurispr. blz. I?3017, punt 20); 12 februari 1998, Blasi (C?346/95, Jurispr. blz. I?481, punt 18); 7 september 1999, Gregg (C?216/97, Jurispr. blz. I?4947, punt 12); 12 september 2000, Commissie/Verenigd Koninkrijk (C?359/97, Jurispr. blz. I?6355, punt 64) en Commissie/Ierland (C?358/97, Jurispr. blz. I?6301, punten 52 en 55); 18 januari 2001, Stockholm Lindöpark (C?150/99, Jurispr. blz. I?493, punt 25), en 12 juni 2003, Sinclair Collis (C?275/01, Jurispr. blz. I?5965, punt 23); arrest Temco Europe (aangehaald in voetnoot 43, punt 17), en arrest van 3 maart 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C?428/02, Jurispr. blz. I?1527, punt 29).

48 – Zie arrest van 26 maart 1987, Commissie/Nederland (235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 18); arresten Stichting Uitvoering Financiële Acties (aangehaald in voetnoot 47, punt 11) en SDC (aangehaald in voetnoot 47, punt 21); arrest van 12 november 1998, Institute of the Motor Industry (C?149/97, Jurispr. blz. I?7053, punt 17); arrest Commissie/Ierland (aangehaald in voetnoot 47, punt 51); arresten van 8 maart 2001, Försäkringsaktiebolaget Skandia (C?240/99, Jurispr. blz. I?1951, punt 32); 10 september 2002, Ambulanter Pflegedienst Kügler (C?141/00, Jurispr. blz. I?6833, punt 25), en 16 januari 2003, Maierhofer (C?315/00, Jurispr. blz. I?563, punt 25); arresten Sinclair Collis (aangehaald in voetnoot 47, punt 22); Temco Europe (aangehaald in voetnoot 43, punt 16) en Fonden Marselisborg Lystbådehavn (aangehaald in voetnoot 47, punt 27); arresten van 19 april 2007, Velvet & Steel Immobilien (C?455/05, Jurispr. blz. I?3225, punt 15), en 6 december 2007, Walderdorff (C?451/06, Jurispr. blz. I?10637, punt 16).

49 – Arresten van 4 oktober 2001, „Goed Wonen” (C?326/99, Jurispr. blz. I?6831, punt 55); 9 oktober 2001, Cantor Fitzgerald International (C?108/99, Jurispr. blz. I?7257, punt 21), en Sinclair Collis (aangehaald in voetnoot 47, punt 25).

50 – Zie arrest Stockholm Lindöpark (aangehaald in voetnoot 47, punt 26).

51 – Arrest Cantor Fitzgerald International (aangehaald in voetnoot 49, punt 33).

52 – Arrest Maierhofer (aangehaald in voetnoot 48, punt 39).

53 – Zie blz. 9, punt 3.18, van de schriftuur van MRL.

54 – 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 (PB L 280, blz. 83) bepaalt dat „[d]e lidstaten [...] met inachtneming van de algemene bepalingen van het Verdrag bevoegd [blijven] ten aanzien van de andere aspecten, waaronder 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 gebruiksrecht als „een zakelijk recht of enig ander recht op het gebruik van een of meer onroerende goederen gedurende een bepaalde of bepaalbare periode per jaar van minstens één week”.

55 – Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden 2005, 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.

56 – Zie punt 123 van mijn conclusie van 2 april 2009 in de zaak RCI Europe (aangehaald in voetnoot 4).

57 – Vanbrabant, B., *Time-Sharing*, Brussel 2006, 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. (aangehaald in voetnoot 55, 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.

58 – Zie punt 74 van deze conclusie.

59 – Zie punt 103 van deze conclusie.

60 – Zie arrest Blasi (aangehaald in voetnoot 47, punt 19), alsmede punt 18 van de conclusie van advocaat-generaal Jacobs in die zaak. Volgens Jacobs moet de uitdrukking „sectoren met een soortgelijke functie” ruim worden uitgelegd, aangezien zij beoogt te verzekeren, dat het tijdelijk verstrekken van accommodatie op overeenkomstige wijze als in het hotelbedrijf, en dus potentieel in concurrentie daarmee, aan belasting wordt onderworpen.

61 – Zie punt 100 van deze conclusie.

62 – Zie arrest Blasi (aangehaald in voetnoot 47).

63 – Idem, punt 21.

64 – Idem, punt 22.

65 – Idem, punt 23.

66 – Dit hangt af van de concrete inhoud van de overeenkomst. In zijn conclusie in de zaak Blasi (aangehaald in voetnoot 42) is advocaat-generaal Jacobs ervan uitgegaan dat een belastingplichtige die bijvoorbeeld voor korte duur woonruimte aan vakantiegangers verhuurt, in wezen dezelfde functie vervult als – en concurreert met – een belastingplichtige in de hotelsector. Het wezenlijke verschil tussen dergelijke verhuur en de vrijgestelde verhuur van woonruimte zou het tijdelijk karakter van de accommodatie zijn. Hoe dan ook zou er bij verhuur van korte duur eerder sprake zijn van bijkomende diensten zoals het verstrekken van beddengoed en de schoonmaak van de gemeenschappelijke ruimtes van gebouwen of van de accommodatie zelf; bovendien zou verhuur van korte duur een meer actieve exploitatie van het goed vergen dan verhuur van lange duur, aangezien meer toezicht en beheer vereist zou zijn.

67 – Zie punt 46 van de schriftuur van de Commissie.

68 – Zie arresten van 15 december 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Jurispr. blz. I-6665, punt 13), en 3 februari 2000, Amengual (C-12/98, Jurispr. blz. I-527, punt 10).