

Sag C-37/08

RCI Europe

mod

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af VAT and Duties Tribunal, London)

»Sjette momsdirektiv – fiskalt tilknytningsmoment – levering af tjenesteydelser vedrørende fast ejendom – tjenesteydelser, der består i at lette bytte mellem indehaverne af brugsrettigheder over ferieboliger«

Sammendrag af dom

*Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – tjenesteydelser – bestemmelse af det fiskale tilknytningsmoment – levering af tjenesteydelser vedrørende fast ejendom*

[Rådets direktiv 77/388, art. 9, stk. 2, litra a)]

Artikel 9, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes således, at leveringsstedet for tjenesteydelser fra en forening, hvis virksomhed består i at organisere medlemmernes bytte af deres timesharerettigheder vedrørende ferieboliger, for hvilke ydelser denne forening som vederlag modtager optagelsesgebyrer, årlige bidrag samt byttegebyrer fra medlemmerne, er det sted, hvor den ejendom er beliggende, over hvilken det pågældende medlem er indehaver af en timesharerettighed.

Det er vanskeligt at fastlægge forholdet mellem den forening, der organiserer byttet, og medlemmerne uden at tage hensyn til formålet med dette forhold. Desuden udgør timesharerettigheder rettigheder over fast ejendom, og overdragelse af sådanne mod at opnå ret til at gøre brug af tilsvarende rettigheder udgør en transaktion, der vedrører fast ejendom. En rettighedsindehaver, der ønsker at bytte sin timesharerettighed med en andens, kommer i direkte kontakt, ikke med sidstnævnte, men med den forening, der står for at organisere byttet. Det, som adskiller denne ordning fra almindelig leje gennem et rejsebureau, er den omstændighed, at den pågældende inden for rammerne af en sådan ordning betaler, ikke for en ferieydelse, men for den ydelse, som leveres af nævnte forening med henblik på at lette bytte af hans rettighed vedrørende en bestemt ejendom. Heraf følger, at den ejendom, som foreningens tjenesteydelse vedrører, er den ejendom, som den rettighedshaver, som ønsker at gennemføre et bytte, har en rettighed over. Desuden sigter den logik, der ligger til grund for bestemmelserne om leveringsstedet for tjenesteydelser i sjette direktivs artikel 9, mod, at afgiftspålæggelsen i videst muligt omfang sker på det sted, hvor goderne og tjenesteydelserne forbruges. Inden for rammerne af organisering af bytte af timesharerettigheder vedrørende ferieboliger bliver tjenesteydelserne forbrugt, ikke på det sted, hvor foreningen har etableret sit hjemsted, men på det sted, hvor den faste ejendom er beliggende, som den timesharerettighed, der er genstand for bytte, vedrører. Hvad angår optagelsesgebyret, de årlige bidrag og byttegebyret er denne ejendom den, over hvilken det pågældende medlem har timesharerettigheder, som han stiller til rådighed i bytteordningen.

(jf. præmis 37-39, 41 og 43 samt domskonkl.)

## DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

3. september 2009 (1)

»Sjette momsdirektiv – fiskalt tilknytningsmoment – levering af tjenesteydelser vedrørende fast ejendom – tjenesteydelser, der består i at lette bytte mellem indehaverne af brugsrettigheder over ferieboliger«

I sag C-37/08,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af VAT and Duties Tribunal, London (Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 9. januar 2008, indgået til Domstolen den 31. januar 2008, i sagen:

RCI Europe

mod

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (refererende dommer) og E. Levits,

generaladvokat: V. Trstenjak

justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 19. februar 2009,

efter at der er afgivet indlæg af:

- RCI Europe ved solicitor H. Foster og barristers M. Hall og M. Angolini
- Det Forenede Kongeriges regering ved Z. Bryanston-Cross, som befuldmægtiget, bistået af barrister R. Hill
- den græske regering ved S. Spyropoulos, I. Bakopoulos, S. Alexandriou og V. Karra, som befuldmægtigede
- den spanske regering ved B. Plaza Cruz, som befuldmægtiget
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal et M. Afonso, som

befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 2. april 2009, afsagt følgende

## Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 9, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), hvis ordlyd er gentaget i artikel 45 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), som trådte i kraft den 1. januar 2007.

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en sag mellem RCI Europe og Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »Commissioners«) vedrørende en efteropkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«).

## Retsforskrifter

3 Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, og artikel 9, stk. 2, litra a), bestemmer:

»1. Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.

2. Dog gælder følgende:

a) leveringsstedet for tjenesteydelser vedrørende fast ejendom, herunder ydelser fra ejendomsmæglere, ejendomshandlere og sagkyndige, samt ydelser vedrørende forberedelse eller samordning af byggearbejder, således ydelser fra arkitekter og tilsynsførende, er det sted, hvor ejendommen er beliggende

[...]

4 Sjette direktivs artikel 26, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne anvender [momsen] på transaktioner udført af rejsebureauer i overensstemmelse med denne artikel, for så vidt disse bureauer handler i eget navn over for den rejsende og til rejsens gennemførelse anvender leveringer og tjenesteydelser, der præsteres af andre afgiftspligtige personer. Denne artikel finder ikke anvendelse på rejsebureauer, der udelukkende fungerer som formidler, og på hvilke artikel 11, punkt A, stk. 3, litra c), finder anvendelse. Ved rejsebureauer forstås i denne artikel ligeledes personer, der organiserer turistrejser.

2. De transaktioner, der udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelse af en rejse, anses som én enkelt tjenesteydelse præsteret af rejsebureauet over for den rejsende. Denne ydelse pålægges afgift i den medlemsstat, hvor rejsebureauet har etableret hovedsædet for sin økonomiske virksomhed eller et fast kontor, hvorfra tjenesteydelsen præsteres af bureauet. For denne tjenesteydelse anses, som beskatningsgrundlag og som pris uden afgift i henhold til artikel 22, stk. 3, litra b), rejsebureauets fortjenstmargen, dvs. forskellen mellem det samlede beløb uden merværdiafgift, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af

andre afgiftspligtige personer præsterede leveringer og tjenesteydelser, for så vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode.«

## **Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

### *RCI Europes virksomhed*

5 RCI Europe blev stiftet den 29. november 1973 i Det Forenede Kongerige. Dets virksomhed består i at muliggøre og organisere medlemmernes bytte af timestarerettigheder i ferieboliger, der er beliggende uden for denne medlemsstat.

6 RCI Europe administrerer en ordning for bytte af timestarerettigheder på ugebasis, kaldet »RCI Weeks«, som besidder nedenstående særlige kendetegn.

7 Indehavere af feriecentre inviteres til at blive »tilknyttet« ordningen. Personer, der er indehavere af timestarerettigheder i et feriecenter, kan ansøge om at blive medlemmer af RCI Weeks-ordningen.

8 Optagelse i RCI Weeks-ordningen gør det muligt for medlemmerne at indskyde deres egne brugsrettigheder til timestareejendomme i bestemte ferieperioder i en pulje af timestareferieboliger (herefter »Weeks Pool«) og overtage de brugsrettigheder, der er indskudt af andre medlemmer. I denne forbindelse har medlemmerne udelukkende kontakt med RCI Europe. Indskud af brugsrettigheder i bestemte ferieperioder i Weeks Pool indebærer ikke nogen overførsel til RCI Europe af rettigheder over den ejendom, som brugsrettighederne vedrører. Den oprindelige indehaver af timestarerettigheden bevarer derimod denne under hele forløbet.

9 Medlemmerne af RCI Weeks-ordningen betaler et optagelsesgebyr, der dækker en periode på et til fem år, samt årlige bidrag. Herudover skal de betale et byttegebyr, når der indgives en bytteanmodning. RCI Europe bogfører dette byttegebyr som et depositum, der kan tilbagebetales. Såfremt selskabet ikke kan finde et bytte tilbud i Weeks Pool, der passer medlemmet, indebærer det, at medlemmet får godskrevet et tilgodehavende, som kan anvendes ved et fremtidigt bytte, eller efter anmodning kan få byttegebyret tilbagebetalt.

10 RCI Europe kan supplere Weeks Pool med leje af ferieboliger af tredjemand eller ved, at supplerende uger stilles til rådighed af en indehaver af et feriecenter. Mod betaling af et byttegebyr kan medlemmerne også anmode om bytte med en feriebolig, der er omfattet af sådanne supplerende tilbud.

### *Sagsbehandlingen ved de nationale afgiftsmyndigheder*

11 RCI Europes hjemsted er beliggende i Det Forenede Kongerige. En stor del af medlemmerne er statsborgere i denne medlemsstat. En stor del af de ejendomme, der er omfattet af RCI Weeks-bytteordningen, er derimod beliggende i Spanien. Såvel Det Forenede Kongeriges afgiftsmyndigheder som de spanske afgiftsmyndigheder gør krav på indbetaling af moms af RCI Europes transaktioner, hvilket i sidste ende indebærer en dobbelt afgiftsbelastning i to forskellige medlemsstater.

12 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at RCI Europe indtil den 31. december 2003 betalte moms i Det Forenede Kongerige af alle optagelsesgebyrer, som blev indbetalt af nye medlemmer, såvel som af alle årlige bidrag, som blev indbetalt af allerede optagne medlemmer. Desuden betalte RCI Europe indtil den 31. december 2005 moms i Det Forenede Kongerige af alle byttegebyrer, som blev indbetalt af medlemmer, som havde erhvervet ret til at gøre brug af en timestarerettighed vedrørende en ejendom beliggende inden for Den Europæiske Union.

Selskabet betalte ikke moms i Det Forenede Kongerige af alle byttegebyrer, som blev indbetalt af medlemmer, som havde erhvervet en sådan brugsrettighed vedrørende en ejendom beliggende uden for Unionen.

13 De spanske afgiftsmyndigheder er af den opfattelse, at de ydelser, som leveres af RCI Europe, har en direkte tilknytning til en fast ejendom og følgelig er momsplichtige i den stat, hvor denne timeshareejendom er beliggende. De afgiftsansættelser, som de spanske afgiftsmyndigheder udstedte for RCI Europes vedkommende, samt de efterfølgende frifindelser af de spanske afgiftsmyndigheder ved de spanske skattedomstole, er for nærværende genstand for en kassationsappel ved Tribunal Supremo (Spanien).

14 Fra den 1. januar 2004 ophørte RCI Europe med at betale moms til Det Forenede Kongerige af optagelsesgebyrerne og de årlige bidrag fra medlemmer, hvis timesharerettigheder vedrører fast ejendom beliggende i Spanien. Selskabet ophørte ligeledes med at betale moms i Det Forenede Kongerige af de byttegebyrer, som blev indbetalt af medlemmer, der byttede deres timesharerettigheder med tilsvarende rettigheder vedrørende fast ejendom beliggende i Spanien.

15 Den 23. marts 2005 besluttede Commissioners at udstede en afgiftsansættelse med henblik på opkrævning af moms, som RCI Europe ifølge denne myndighed burde have angivet for 2004 af optagelsesgebyrer og årlige bidrag fra medlemmer, hvis brugsrettigheder i bestemte ferieperioder vedrører fast ejendom beliggende i Spanien, samt af gebyr for bytte af timesharerettigheder vedrørende sådanne ejendomme. Afgiftsansættelsen, der beløb sig til 1 339 709 GBP, blev udstedt den 5. april 2005.

16 Den 5. maj 2005 anlagde RCI Europe sag ved den forelæggende ret med henblik på prøvelse af denne afgiftsansættelse.

17 I forelæggelsesafgørelsen har denne ret henvist til den vedvarende retlige usikkerhed med hensyn til fastlæggelsen af stedet for leveringen af ydelserne samt den risiko for forstyrrelse af RCI Europes virksomhed, som denne usikkerhed indebærer.

18 På denne baggrund har VAT and Duties Tribunal, London, besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Hvilke faktorer skal i forbindelse med tjenesteydelser leveret af [RCI Europe] for

- optagelsesgebyret
- bidraget og
- byttegebyret

der betales af medlemmerne af [RCI Europes] Weeks-ordning, tages i betragtning ved fastlæggelse af, om tjenesteydelser »vedrører« fast ejendom som omhandlet i [sjette direktivs] artikel 9, stk. 2, litra a) [...]?

2) Såfremt nogen af eller alle de tjenesteydelser, som [RCI Europe] leverer, »vedrører« fast ejendom som omhandlet i [sjette direktivs] artikel 9, stk. 2, litra a), [...] er den faste ejendom, som hver af eller alle tjenesteydelserne vedrører, da den faste ejendom, der er indskudt i puljen, eller den faste ejendom, der ansøges om i bytte for den indskudte faste ejendom, eller begge disse faste ejendomme?

3) Hvis nogen af disse tjenesteydelser »vedrører« begge faste ejendomme, hvorledes skal tjenesteydelsen da subsumeres i henhold til [sjette direktiv] [...]?

4) I lyset af de forskellige løsninger truffet af de forskellige medlemsstater, hvorledes karakteriserer [sjette direktiv] [...] da en afgiftspligtig persons indkomst fra byttegebyrer modtaget for følgende leveringer:

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

### **Om de præjudicielle spørgsmål**

19 Med spørgsmålene ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvilket sted der i henhold til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), er leveringsstedet for tjenesteydelser fra en forening, hvis virksomhed består i at organisere medlemmernes bytte af deres timestarerrettigheder vedrørende ferieboliger, for hvilke ydelser denne forening som vederlag modtager optagelsesgebyrer, årlige bidrag samt byttegebyrer fra medlemmerne.

20 Der skal henvises til, at sjette direktivs artikel 9 indeholder regler, som fastlægger tjenesteydelsers afgiftsmæssige tilknytningssted. Stk. 1 i denne artikel indeholder hovedreglen på området, mens stk. 2 opregner en række specifikke tilknytningsregler. Formålet med disse bestemmelser er dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftsbelastning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 14, af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20, og af 6.11.2008, sag C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 24).

21 Den forelæggende ret anmoder navnlig Domstolen om at oplyse, hvilke omstændigheder der skal tages i betragtning ved fastlæggelsen af, om de tjenesteydelser, der leveres som modydelse for hver enkelt af de betalinger, som foretages inden for den samlede RCI Weeks-ordning, er tjenesteydelser »vedrørende« fast ejendom.

22 Som generaladvokaten har anført i punkt 56 i forslaget til afgørelse, fremgår det således af en rimelig fortolkning af de præjudicielle spørgsmål, at de tager sigte på en afklaring af, i hvilket omfang de forskellige former for gebyrer, som skal betales af de medlemmer, der deltager i RCI Weeks-bytteordningen, kan henføres til forskellige tjenesteydelser fra RCI Europe.

23 De forskellige transaktioner, som gennemføres af parterne inden for rammerne af RCI Weeks-ordningen, skal derfor undersøges enkeltvis i relation til det gensidigt bebyrdende retsforhold, som generaladvokaten henviser til i punkt 57 i forslaget til afgørelse.

24 I denne henseende har Domstolen allerede fastslået, at en tjenesteydelse kun foretages »mod vederlag« som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og dermed kun pålægges afgift, hvis der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren (jf. bl.a. dom af 3.3.1994, sag C-16/93, Tolsma, Sml. I, s. 743, præmis 14, af 14.7.1998, sag C-172/96, First National Bank of Chicago, Sml. I, s. 4387,

præmis 26-29, og af 21.3.2002, sag C-174/00, Kennemer Golf, Sml. I, s. 3293, præmis 39).

25 På denne baggrund skal hver enkelt transaktion, som er gennemført inden for rammerne af RCI Weeks-ordningen, undersøges med henblik på dels at identificere de tjenesteydelser, der leveres som modydelse for de forskellige gebyrer, som faktureres af RCI Europe, dels at bedømme disse tjenesteydelsers kendetegn i relation til de kriterier, som er fastsat i sjette direktivs artikel 9.

*Om de tjenesteydelser, der leveres som modydelse for de forskellige gebyrer, som faktureres af RCI Europe*

26 Hvad for det første angår optagelsesgebyrerne og de årlige bidrag er det RCI Europes opfattelse, at de ydelser, der leveres som modydelse for betalingen af disse, ikke har en tilstrækkelig forbindelse til en bestemt fast ejendom og dermed ikke henhører under anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 9, stk. 2. Selskabet finder derimod, at det er hovedreglen i dette direktivs artikel 9, stk. 1, som bør anvendes, hvoraf, ifølge selskabet, følger, at leveringsstedet for tjenesteydelserne vedrørende tilmelding og optagelse af nye medlemmer samt de årlige bidrag er det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

27 Det Forenede Kongeriges regering er ligesom RCI Europe af den opfattelse, at der ikke består en tilstrækkeligt direkte forbindelse mellem de tjenesteydelser, der leveres som modydelse for de i hovedsagen omhandlede gebyrer og bidrag, og en eller anden ejendom. Denne opfattelse støttes navnlig på den omstændighed, at RCI Europe formidler adgang til en form for marked, inden for rammerne af hvilket medlemmerne kan bytte deres timestarerettigheder.

28 Som generaladvokaten har anført i punkt 65 i forslaget til afgørelse, viser en nærmere betragtning af RCI Europes forretningsmodel, således som den er beskrevet detaljeret af selskabet selv, ganske vist, at et medlem i første række kun får en adgang til RCI Weeks-bytteordningen som modydelse for betalingen af optagelsesgebyret, men ikke desto mindre ville optagelsen i en sådan ordning ikke tjene noget formål for en indehaver af en timestarerettighed, hvis denne ikke havde til hensigt at bytte sin rettighed med andre medlemmers rettigheder.

29 Det er i øvrigt i denne sammenhæng, at den gensidigt bebyrdende karakter af den aftale, der er indgået mellem RCI Europe og de enkelte medlemmer, skal tages i betragtning. Selv hvis de forskellige trin i RCI Weeks-ordningen tages i betragtning, forholder det sig ikke desto mindre således, at hvis der ikke forelå en hensigt om at gennemføre et bytte af timestarerettigheder via det marked, som er skabt af RCI Europe, ville optagelsesgebyrerne og de årlige bidrag være fuldkommen formålsløse.

30 I denne henseende fremgår det af Domstolens praksis, at afgiftsgrundlaget for en tjenesteydelse udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen, og at der, for at en tjenesteydelse kan pålægges afgift, skal være en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modydelse (dom af 18.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 11 og 12, samt Tolsma-dommen, præmis 13).

31 I hovedsagens tilfælde leveres RCI Europes ydelse ganske vist ikke umiddelbart, men selskabet forpligter sig til fremtidigt at levere en ønsket ydelse i tilfælde af, at et af dets medlemmer indgiver en bytteanmodning.

32 Indehaveren af en timestarerettighed har således altid mulighed for at leje en anden ejendom, når han ønsker det, ved at betale en yderligere leje for det gode, han ønsker, mens en indehaver af en sådan rettighed, der er tilmeldt RCI Weeks-ordningen, og som betaler de årlige

bidrag som foreskrevet, har mulighed for med RCI Europes hjælp at bytte sin rettighed med en anden rettighedshavers ved blot at betale byttegebyret. Optagelsesgebyret og de årlige bidrag betales således af et medlem som modydelse for en ydelse, som leveres eller vil blive leveret af RCI Europe med henblik på at lette bytte af dette medlems timestarere rettighed frem for leje gennem tredjemand.

33 I en lignende situation har Domstolen haft lejlighed til at præcisere, at den omstændighed, at det årlige bidrag udgør et fast beløb og således ikke har sammenhæng med hver enkelt anvendelse af en forenings faciliteter, ikke ændrer det forhold, at der sker en gensidig udveksling af ydelser mellem medlemmerne og tjenesteyderen (jf. i denne retning Kennemer Golf-dommen, præmis 40). De årlige bidrag, som betales af medlemmerne af en forening, kan udgøre modydelsen for tjenesteydelser leveret af denne forening til trods for, at medlemmer, som ikke eller ikke regelmæssigt benytter foreningens faciliteter, ikke desto mindre er forpligtet til at betale årligt bidrag (jf. i denne retning Kennemer Golf-dommen, præmis 42).

34 I dette perspektiv skal optagelsesgebyret og de årlige bidrag følgelig betragtes som modydelse for at deltage i en ordning, der oprindeligt er blevet udformet med henblik på at gøre det muligt for det enkelte medlem af RCI Europe at bytte sin timestarere rettighed. Den ydelse, som leveres af selskabet, består i at lette bytte, og optagelsesgebyret og de årlige bidrag udgør den modydelse, der betales af et medlem for denne ydelse.

35 Hvad for det andet angår byttegebyret skal det fremhæves, at den tjenesteydelse, for hvilken et medlem af RCI Europe betaler optagelsesgebyr, er selve byttet eller den fremtidige mulighed for at deltage i et sådant bytte, som udgør hovedformålet for det enkelte medlem, og at adgangen til byttepuljen og informationerne vedrørende denne kun er accessoriske i forhold til dette formål.

*Om anvendelsen af kriterierne i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a)*

36 I denne henseende skal der henvises til, at Domstolen har fastsat betingelserne for, at denne bestemmelse finder anvendelse, således, at der skal være en »tilstrækkeligt direkte« forbindelse mellem den omhandlede tjenesteydelse og den omhandlede faste ejendom, eftersom det ville være i modstrid med opbygningen af nævnte bestemmelse at henføre enhver tjenesteydelse, der har selv en meget fjern tilknytning til en fast ejendom, under denne særregels anvendelsesområde, idet et stort antal tjenesteydelser knytter sig til en fast ejendom på den ene eller den anden måde (dom af 7.9.2006, sag C-166/05, Heger, Sml. I, s. 7749, præmis 23).

37 I hovedsagens tilfælde er det vanskeligt at fastlægge forholdet mellem RCI Europe og medlemmerne uden at tage hensyn til formålet med dette forhold. Det er desuden ubestridt, at timestarere rettigheder udgør rettigheder over fast ejendom, og at overdragelse af sådanne mod at opnå ret til at gøre brug af tilsvarende rettigheder udgør en transaktion, der vedrører fast ejendom.

38 En rettighedsindehaver, der ønsker at bytte sin timestarere rettighed med en andens, kommer i direkte kontakt, ikke med sidstnævnte, men med RCI Europe. Det, som adskiller RCI Weeks-ordningen fra almindelig leje gennem et udlejningsbureau, er den omstændighed, at den pågældende inden for rammerne af en sådan ordning betaler, ikke for en ferieydelse, men for den ydelse, som leveres af RCI Europe med henblik på at lette bytte af hans rettighed vedrørende en bestemt ejendom. Heraf følger, at den ejendom, som RCI Europes tjenesteydelse vedrører, er den ejendom, som den rettighedshaver, som ønsker at gennemføre et bytte, har en rettighed over.



39 Det skal tillige have for øje, at den logik, der ligger til grund for bestemmelserne om leveringsstedet for tjenesteydelser i sjette direktivs artikel 9, sigter mod, at afgiftspåleggelsen i videst muligt omfang sker på det sted, hvor goderne og tjenesteydelserne forbruges.

40 Heraf følger, at såfremt hovedreglen i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, fandt anvendelse, ville det være let for en erhvervsdrivende som RCI Europe fuldstændigt at unddrage sig betaling af moms af sine tjenesteydelser ved at etablere sit hjemsted uden for det geografiske anvendelsesområde for fællesskabsmomsen.

41 I hovedsagens tilfælde bliver tjenesteydelserne forbrugt, ikke på det sted, hvor RCI Europe har etableret sit hjemsted, men på det sted, hvor den faste ejendom er beliggende, som den timestarerettheder, der er genstand for bytte, vedrører. Hvad angår optagelsesgebyret, de årlige bidrag og byttegebyret er denne ejendom den, over hvilken medlemmet af RCI Europe har timestarerettheder, som han stiller til rådighed i RCI Weeks-ordningen.

42 Hvad angår den levering af timestarerettheder til en feriebolig, som RCI Europe har erhvervet fra afgiftspligtige tredjemænd med henblik på at supplere den pulje af boliger, der kan byttes med, som stilles til rådighed for medlemmerne af ordningen, modtager RCI Europe udelukkende optagelsesgebyr, årlige bidrag og byttegebyr fra medlemmerne for de timestarerettheder, som hvert enkelt medlem bytter. I et sådant tænkt tilfælde modtager RCI Europe ikke noget beløb fra tredjemænd, som kan være momspligtige. Hvad angår denne form for levering er RCI Europe således ikke momspligtig i forbindelse med denne transaktion, med hensyn til en bolig, som stilles til rådighed for medlemmerne af tredjemand.

43 På denne baggrund skal de præjudicielle spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), skal fortolkes således, at leveringsstedet for tjenesteydelser fra en forening, hvis virksomhed består i at organisere medlemmernes bytte af deres timestarerettheder vedrørende ferieboliger, for hvilke ydelser denne forening som vederlag modtager optagelsesgebyrer, årlige bidrag samt byttegebyrer fra medlemmerne, er det sted, hvor den ejendom er beliggende, over hvilken det pågældende medlem er indehaver af en timestarerettheder.

### **Sagens omkostninger**

44 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

**Artikel 9, stk. 2, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at leveringsstedet for tjenesteydelser fra en forening, hvis virksomhed består i at organisere medlemmernes bytte af deres timestarerettheder vedrørende ferieboliger, for hvilke ydelser denne forening som vederlag modtager optagelsesgebyrer, årlige bidrag samt byttegebyrer fra medlemmerne, er det sted, hvor den ejendom er beliggende, over hvilken det pågældende medlem er indehaver af en timestarerettheder.**

Underskrifter

1 Processprog : engelsk.