

Zaak C-37/08

RCI Europe

tegen

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

(verzoek van het VAT and Duties Tribunal, London, om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Fiscaal aanknopingspunt – Diensten die betrekking hebben op onroerend goed – Diensten bestaande in vergemakkelijken van ruil van gebruiksrechten op voor vakantiedoeleinden bestemd onroerend goed door houders van die rechten”

Samenvatting van het arrest

*Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Dienstverrichtingen – Bepaling van fiscaal aanknopingspunt – Diensten die betrekking hebben op onroerend goed*

*(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 9, lid 2, sub a)*

Artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting moet aldus 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.

Het is immers moeilijk de relatie tussen de vereniging die de ruil organiseert, en haar leden vast te stellen zonder rekening te houden met het doel van deze relatie. Bovendien zijn rechten van gebruik in deeltijd rechten op onroerende goederen en vormt de overdracht daarvan in ruil voor het genot van soortgelijke rechten een transactie die betrekking heeft op onroerende goederen. Een eigenaar die zijn recht van gebruik in deeltijd wil ruilen met dat van een andere eigenaar, treedt niet rechtstreeks in contact met deze, maar wel met de vereniging die met de organisatie van de ruil is belast. Wat dit programma onderscheidt van een gewone huur in een reisbureau, is het feit dat de betrokkene in het kader van een dergelijk programma niet betaalt voor een met vakantie verband houdende dienst, maar voor de door die vereniging verrichte dienst van vergemakkelijking van het ruilen van zijn recht met betrekking tot een specifiek onroerend goed. Hieruit volgt dat het onroerend goed waarop de dienst van de vereniging betrekking heeft, het onroerend goed is waarop de eigenaar die wil ruilen, een recht heeft. Voorts gebiedt de logica die ten grondslag ligt aan de bepalingen van artikel 9 van de Zesde richtlijn, betreffende de plaats van de dienst, dat de belasting zo veel mogelijk wordt geheven op de plaats waar de goederen en de diensten worden gebruikt. In het kader van de organisatie van de ruil van rechten van gebruik in deeltijd van vakantiewoningen worden de diensten echter niet gebruikt op de plaats van de organisatie van de ruil, maar op de plaats waar het onroerend goed is gelegen waarop het gebruiksrecht dat het voorwerp uitmaakt van de ruildienst, betrekking heeft. Wat het inschrijvingsgeld, het jaarlijkse lidmaatschapsgeld en de ruilvergoeding betreft, is dit onroerend goed het onroerend goed met betrekking waartoe het betrokken lid rechten van gebruik in deeltijd

houdt, die het ter beschikking stelt in het ruilprogramma.

(cf. punten 37-39, 41, 43 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Eerste kamer)

3 september 2009 (\*)

„Zesde btw-richtlijn – Fiscaal aanknopingspunt – Diensten die betrekking hebben op onroerend goed – Diensten bestaande in vergemakkelijken van ruil van gebruiksrechten op voor vakantieoelinden bestemd onroerend goed door houders van die rechten”

In zaak C-37/08,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door het VAT and Duties Tribunal, London (Verenigd Koninkrijk), bij beslissing van 9 januari 2008, ingekomen bij het Hof op 31 januari 2008, in de procedure

**RCI Europe**

tegen

**Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,**

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Eerste kamer),

samengesteld als volgt: P. Jann, kamerpresident, M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (rapporteur) en E. Levits, rechters,

advocaat-generaal: V. Trstenjak,

griffier: L. Hewlett, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 19 februari 2009,

gelet op de opmerkingen van:

- RCI Europe, vertegenwoordigd door H. Foster, solicitor, alsmede door M. Hall en M. Angiolini, barristers,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door Z. Bryanston-Cross als gemachtigde, bijgestaan door R. Hill, barrister,
- de Griekse regering, vertegenwoordigd door S. Spyropoulos, I. Bakopoulos, S. Alexandriou en V. Karra als gemachtigden,

- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door B. Plaza Cruz als gemachtigde,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Afonso als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 2 april 2009,

het navolgende

## **Arrest**

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging 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 (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”), dat is overgenomen in artikel 45 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1), die in werking is getreden op 1 januari 2007.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen RCI Europe en de Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (hierna: „Commissioners”) over een naheffing van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”).

## **Toepasselijke bepalingen**

3 Artikel 9, leden 1 en 2, sub a, van de Zesde richtlijn bepaalt:

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

2. In afwijking hiervan is

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

[...]”

4 Artikel 26, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn luidt:

„1. De lidstaten passen de [btw] op de handelingen van reisbureaus toe overeenkomstig het bepaalde in dit artikel, voor zover de reisbureaus op eigen naam tegenover de reiziger optreden en zij voor de totstandbrenging van de reizen gebruikmaken van leveringen en diensten van andere belastingplichtigen. Dit artikel is niet van toepassing op reisbureaus die alleen optreden als tussenpersoon en waarop artikel 11, A, lid 3, sub c, van toepassing is. In de zin van dit artikel worden onder reisbureaus ook reisorganisatoren (touroperators) verstaan.

2. De handelingen van het reisbureau met het oog op de totstandkoming van de reis worden beschouwd als één enkele dienst van het reisbureau aan de reiziger. Deze dienst wordt belast in

de lidstaat waar het reisbureau de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit het de dienst heeft verleend. Voor deze dienst wordt als maatstaf van heffing en prijs exclusief belasting in de zin van artikel 22, lid 3, sub b, beschouwd de winstmarge van het reisbureau, dat wil zeggen het verschil tussen het totale bedrag dat de reiziger exclusief [btw] moet betalen en de werkelijk door het reisbureau gedragen kosten voor goederenleveringen en diensten van andere belastingplichtigen, mits deze handelingen de reiziger rechtstreeks ten goede komen.”

## **Hoofdgeding en prejudiciële vragen**

### *Activiteit van RCI Europe*

5 RCI Europe is op 29 november 1973 opgericht in het Verenigd Koninkrijk. Haar activiteit bestaat erin het ruilen van rechten van gebruik in deeltijd van buiten die lidstaat gelegen vakantiewoningen tussen haar leden mogelijk te maken en te organiseren.

6 RCI Europe exploiteert een programma voor het ruilen van rechten van gebruik in deeltijd op weekbasis, „RCI Weeks” genaamd, met de volgende specifieke kenmerken.

7 Projectontwikkelaars van vakantieresorts worden uitgenodigd om zich als „deelnemers” bij het programma aan te sluiten. Particulieren die houder zijn van rechten van gebruik in deeltijd van een vakantieresort, kunnen een aanvraag indienen om lid van het RCI Weeks-programma te worden.

8 Het lidmaatschap van dit RCI Weeks-programma biedt de leden de mogelijkheid om hun eigen vakantiegebruiksrechten voor onroerend goed in timesharing in te brengen in een pool voor verblijven in timesharing (hierna: „Weeks Pool”), en de beschikking te krijgen over de gebruiksrechten die door andere leden zijn ingebracht. De leden hebben daarbij uitsluitend contact met RCI Europe. Wanneer vakantiegebruiksrechten in de Weeks Pool worden ingebracht, vindt geen overdracht aan RCI Europe plaats van rechten op het onroerend goed waarop die gebruiksrechten betrekking hebben. Integendeel, de oorspronkelijke houder van het recht van gebruik in deeltijd verliest dit recht op geen enkel moment.

9 De leden van het RCI Weeks-programma betalen een inschrijvingsgeld voor een periode van één tot vijf jaar, en een jaarlijks lidmaatschapsgeld. Daar komt een ruilvergoeding bij, die moet worden betaald op het tijdstip waarop om een ruil wordt verzocht. RCI Europe behandelt deze ruilvergoeding vanuit boekhoudkundig oogpunt als een terugbetaalbare aanbetaling. Wanneer BCI Europe in de Weeks Pool geen voor het lid aanvaardbaar ruilaanbod kan vinden, schrijft zij de ruilvergoeding als tegoed bij op de rekening van het lid voor een toekomstige ruil, of betaalt zij deze op verzoek van het lid terug.

10 RCI Europe kan de Weeks Pool fourneren doordat zij verblijven van een derde koopt of doordat een projectontwikkelaar extra weken ter beschikking stelt. De leden kunnen tegen betaling van een ruilvergoeding ook verzoeken om een ruil met een verblijf uit deze extra aanbiedingen.

### *Procedure voor de nationale belastingautoriteiten*

11 RCI Europe is gevestigd in het Verenigd Koninkrijk. Het merendeel van haar leden is staatsburger van deze lidstaat. Het merendeel van de onroerende goederen die onder het ruilprogramma RCI Weeks vallen, bevindt zich daarentegen in Spanje. De Britse en de Spaanse belastingdienst hebben allebei RCI Europe gesommeerd tot betaling van btw over de verrichte handelingen, wat uiteindelijk zou leiden tot dubbele belastingheffing in twee verschillende lidstaten.

12 Uit de verwijzingsbeschikking blijkt dat RCI Europe tot en met 31 december 2003 in het Verenigd Koninkrijk btw voldeed over alle inschrijvingsgelden die werden betaald door nieuwe leden en over alle jaarlijkse lidmaatschapsgelden die door reeds ingeschreven leden werden betaald. Verder voldeed RCI Europe tot en met 31 december 2005 in het Verenigd Koninkrijk btw over alle ruilvergoedingen die zij ontving van leden die een recht van gebruik in deeltijd van een in de Europese Unie gelegen onroerend goed hadden verworven. Zij voldeed in het Verenigd Koninkrijk geen btw over alle ruilvergoedingen die zij ontving van leden die een dergelijk gebruiksrecht hadden verworven voor een buiten de Unie gelegen onroerend goed.

13 De Spaanse belastingdienst gaat ervan uit dat de door RCI Europe verstrekte diensten rechtstreeks verband houden met een onroerend goed en derhalve aan btw zijn onderworpen in de staat waar dit onroerend goed in timesharing gelegen is. De door de Spaanse belastingdienst aan RCI Europe opgelegde aanslagen en de uitspraken van de belastingrechters houdende verwerping van de door haar daartegen ingestelde beroepen, zijn thans voorwerp van een cassatieberoep bij het Tribunal Supremo (Spanje).

14 Met ingang van 1 januari 2004 voldeed RCI Europe in het Verenigd Koninkrijk niet langer btw over de inschrijvingsgelden en de jaarlijkse lidmaatschapsgelden die zij ontving van de leden wier rechten van gebruik in deeltijd betrekking hebben op in Spanje gelegen onroerende goederen. Zij voldeed in het Verenigd Koninkrijk ook geen btw meer over de ruilvergoedingen die zij ontving van leden die hun rechten van gebruik in deeltijd ruilden tegen overeenkomstige rechten met betrekking tot onroerende goederen in Spanje.

15 Op 23 maart 2005 legden de Commissioners een aanslag op voor de btw die RCI Europe volgens hen over 2004 had moeten aangeven over de inschrijvingsgelden en de jaarlijkse lidmaatschapsgelden die zij ontving van leden met vakantiegebruiksrechten op Spaanse onroerende goederen, alsook over de ruilvergoedingen voor rechten van gebruik in deeltijd van die onroerende goederen. Deze aanslag werd op 5 april 2005 opgelegd voor een bedrag van 1 339 709 GBP.

16 Tegen deze aanslag heeft RCI Europe op 5 mei 2005 bij de verwijzende rechter beroep ingesteld.

17 De verwijzende rechter wijst in zijn verwijzingsbeschikking op de voortdurende rechtsonzekerheid over de vaststelling van de plaats van de dienst en op het risico dat de activiteit van RCI Europe door deze onzekerheid nadelig wordt beïnvloed.

18 In die omstandigheden heeft het VAT and Duties Tribunal, London, de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

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

– het inschrijvingsgeld;

- het lidmaatschapsgeld; en
- de ruilvergoeding

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

2) Indien een aantal of alle door [RCI Europe] verrichte diensten ‚betrekking hebben’ op onroerend goed in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde [...] richtlijn [...], betreft het hier dan het onroerend goed dat in de pool is ingebracht, of het onroerend goed dat wordt opgevraagd in ruil voor het ingebrachte onroerend goed, dan wel beide?

3) Indien een van de diensten ‚betrekking heeft’ op onroerend goed van beide categorieën, hoe moet deze dienst dan voor toepassing van de Zesde [...] richtlijn [...] worden gekwalificeerd?

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

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

### **Beantwoording van de prejudiciële vragen**

19 Met zijn vragen wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen wat in de zin van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn de plaats is 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.

20 Er moet aan worden herinnerd dat artikel 9 van de Zesde richtlijn regels bevat om te bepalen waar een dienst voor de belastingheffing moet worden geacht te zijn verricht. Terwijl lid 1 van dit artikel dienaangaande een algemene regel bevat, vermeldt lid 2 een reeks specifieke aanknopingsregels. Doel van deze bepalingen is het vermijden van bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden, en van het niet-belasten van inkomsten (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, en 6 november 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C?291/07, Jurispr. blz. I?00000, punt 24).

21 De verwijzende rechter wenst meer in het bijzonder van het Hof te vernemen met welke factoren rekening moet worden gehouden om vast te stellen of de diensten die worden verricht als tegenprestatie voor elk van de betalingen in het algemene kader van het RCI Weeks-programma, al dan niet „betrekking hebben” op onroerende goederen.

22 Zoals de advocaat-generaal in punt 56 van haar conclusie heeft opgemerkt, blijkt uit een afgewogen beoordeling van het verzoek om een prejudiciële beslissing dat met de prejudiciële vragen wordt beoogd te vernemen in hoeverre de verschillende soorten bijdragen en

vergoedingen die de aan het ruilprogramma RCI Weeks deelnemende leden moeten betalen, kunnen worden gekoppeld aan afzonderlijke diensten van RCI Europe.

23 Derhalve moeten de verschillende transacties verricht door de partijen in het kader van het RCI Weeks-programma afzonderlijk worden onderzocht in het licht van de wederkerige rechtsbetrekking waarnaar de advocaat-generaal verwijst in punt 57 van haar conclusie.

24 Dienaangaande heeft het Hof reeds geoordeeld dat een dienst enkel „onder bezwarende titel” in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn wordt verricht en dus enkel belastbaar is wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst (zie met name 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).

25 In deze omstandigheden moet elke in het kader van het RCI Weeks-programma verrichte transactie worden onderzocht teneinde vast te stellen welke diensten worden verricht als tegenprestatie voor de verschillende door RCI Europe aangerekende kosten en voorts de kenmerken van deze diensten te beoordelen in het licht van de in artikel 9 van de Zesde richtlijn neergelegde criteria.

*Diensten verricht als tegenprestatie voor de verschillende door RCI Europe aangerekende kosten*

26 Wat in de eerste plaats het inschrijvingsgeld en het jaarlijkse lidmaatschapsgeld betreft, is RCI Europe van mening dat de diensten die als tegenprestatie voor de betaling hiervan worden verricht, onvoldoende betrekking hebben op een bepaald onroerend goed en derhalve niet binnen de werkingssfeer van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn vallen. Zij meent integendeel dat de algemene regel van artikel 9, lid 1, van deze richtlijn moet worden toegepast, zodat de plaats van de diensten die samenhangen met de aanmelding en de inschrijving van nieuwe leden en met het daarbij behorende jaarlijkse lidmaatschapsgeld, de plaats is waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

27 Net als RCI Europe stelt de regering van het Verenigd Koninkrijk zich op het standpunt dat er geen sprake is van een voldoende rechtstreeks verband tussen de diensten die worden verricht als tegenprestatie voor de vergoedingen en bijdragen die in het hoofdgeding aan de orde zijn en een of ander onroerend goed. Zij baseert zich met name op het feit dat RCI Europe toegang verleent tot een soort markt waarop haar leden hun rechten van gebruik in deeltijd kunnen ruilen.

28 Weliswaar blijkt, zoals de advocaat-generaal in punt 65 van haar conclusie naar voren heeft gebracht, uit een nadere beschouwing van het bedrijfsconcept van RCI Europe, zoals dit door haarzelf in detail is uiteengezet, 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.

29 Voorts moet juist in deze context rekening worden gehouden met de wederkerigheid van het contract tussen RCI Europe en elk van haar leden. Zelfs 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.

30 Dienaangaande blijkt uit de rechtspraak van het Hof dat de belastinggrondslag voor een dienstverrichting bestaat in al hetgeen als tegenprestatie voor die dienst wordt ontvangen, en dat een dienstverrichting enkel belastbaar is wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenprestatie (arrest van 8 maart 1988, *Apple and Pear Development Council*, 102/86, Jurispr. blz. 1443, punten 11 en 12, en arrest *Tolsma*, reeds aangehaald, punt 13).

31 In de zaak in het hoofdgeding is de door RCI Europe verrichte dienst weliswaar geen onmiddellijke dienst, maar verbindt RCI Europe zich ertoe in de toekomst de verlangde dienst te verlenen indien een van haar leden hierom verzoekt.

32 Ook al heeft de houder van een recht van gebruik in deeltijd altijd de mogelijkheid om een ander object te huren, wanneer hij dat wenst, door gewoon de huur te betalen voor het gewenste object, de houder van een dergelijk recht die lid is van het RCI Weeks-programma en die regelmatig het jaarlijkse lidmaatschapsgeld betaalt, heeft namelijk op zijn beurt de mogelijkheid om met behulp van RCI Europe zijn recht te ruilen met dat van een andere eigenaar door uitsluitend de ruilvergoeding te betalen. Het inschrijvingsgeld en het jaarlijkse lidmaatschapsgeld worden namelijk door een lid betaald als tegenprestatie voor een door RCI Europe verrichte of te verrichten dienst om het ruilen van zijn rechten van gebruik in deeltijd te vergemakkelijken, in plaats van te huren door een beroep te doen op een derde agentschap.

33 In een soortgelijke situatie heeft het Hof duidelijk gemaakt dat het gegeven dat een jaarlijks lidmaatschapsgeld forfaitair is en niet is gekoppeld aan elk gebruik, niet afdoet aan het feit dat over en weer prestaties worden uitgewisseld tussen de leden en de dienstverrichter (zie in die zin arrest *Kennemer Golf*, reeds aangehaald, punt 40). Het jaarlijkse lidmaatschapsgeld van de leden van een vereniging kan de tegenprestatie voor de door de vereniging verrichte diensten vormen, ook indien leden die de diensten van de vereniging niet of niet regelmatig gebruiken, toch verplicht zijn het jaarlijkse lidmaatschapsgeld te betalen (zie in die zin arrest *Kennemer Golf*, reeds aangehaald, punt 42).

34 Zo gezien moeten het inschrijvingsgeld en het jaarlijkse lidmaatschapsgeld bijgevolg 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. De door RCI Europe verrichte dienst bestaat erin om het ruilen te vergemakkelijken, en het inschrijvingsgeld en het jaarlijkse lidmaatschapsgeld vormen de door een lid voor die dienst betaalde tegenprestatie.

35 Wat in de tweede plaats de ruilvergoeding betreft, moet worden beklemtoond dat de dienst waarvoor een lid van RCI Europe als tegenprestatie inschrijvingsgeld betaalt, bestaat in het ruilen zelf of in de mogelijkheid tot deelname aan zulke ruil in de toekomst, die het hoofddoel van elk lid vormt, waarbij de toegang tot de ruilbeurs en de informatie hierover slechts bijkomstig zijn bij dit doel.

*Toepassing van de criteria van artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn*



36 Hierbij zij eraan herinnerd dat het Hof de voorwaarden voor de toepassing van deze bepaling heeft vastgesteld in die zin dat er een „voldoende rechtstreeks” verband moet bestaan tussen de dienst en het betrokken onroerend goed, op grond dat het tegen de systematiek van deze bepaling zou indruisen, wanneer elke dienst binnen de werkingssfeer van deze speciale regel zou vallen zodra hij zelfs in zeer geringe mate enig verband houdt met een onroerend goed, aangezien zeer veel diensten op de ene of de andere manier betrekking hebben op een onroerend goed (arrest van 7 september 2006, Heger, C?166/05, Jurispr. blz. I?7749, punt 23).

37 In de zaak in het hoofdgeding is het moeilijk de relatie tussen RCI Europe en haar leden vast te stellen zonder rekening te houden met het doel van deze relatie. Vaststaat bovendien 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.

38 Een eigenaar die zijn recht van gebruik in deeltijd wil ruilen met dat van een andere eigenaar, treedt niet rechtstreeks in contact met deze, maar wel met RCI Europe. Wat het RCI Weeks-programma onderscheidt van een gewone huur in een of ander reisbureau, is het feit dat de betrokkene in het kader van een dergelijk programma niet betaalt voor een met vakantie verband houdende dienst, maar voor de door RCI Europe verrichte dienst om het ruilen te vergemakkelijken van zijn recht dat betrekking heeft op een specifiek onroerend goed. Hieruit volgt dat het onroerend goed waarop de dienst van RCI Europe betrekking heeft, het onroerend goed is waarop de eigenaar die wil ruilen een recht heeft.

39 Er dient ook te worden bedacht dat de logica die ten grondslag ligt aan de bepalingen van artikel 9 van de Zesde richtlijn betreffende de plaats van de dienst, gebiedt dat de belasting zo veel mogelijk wordt geheven op de plaats waar de goederen en de diensten worden verbruikt.

40 Hieruit volgt dat indien de algemene regel van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn werd toegepast, een marktdeelnemer zoals RCI Europe gemakkelijk de btw op zijn diensten volledig zou kunnen ontlopen door zijn zetel te vestigen buiten het gebied waar de communautaire btw geldt.

41 In de zaak in het hoofdgeding worden de diensten niet verbruikt op de vestigingsplaats van RCI Europe, maar op de plaats waar het onroerend goed is gelegen waarop het recht van gebruik in deeltijd dat het voorwerp uitmaakt van de ruildienst, betrekking heeft. Wat het inschrijvingsgeld, het jaarlijkse lidmaatschapsgeld en de ruilvergoeding betreft, is dit onroerend goed het onroerend goed met betrekking waartoe het betrokken lid van RCI Europe rechten van gebruik in deeltijd houdt, die het ter beschikking stelt in het RCI Weeks-programma.

42 Wat betreft het verlenen van rechten van gebruik in deeltijd van een verblijf dat door RCI Europe van belastingplichtige derden is gekocht ter fournering van de ruilbeurs van verblijven waaruit de leden van het genoemde programma kunnen putten, ontvangt RCI Europe het inschrijvingsgeld, het jaarlijkse lidmaatschapsgeld en de ruilvergoeding van haar leden slechts voor de rechten van gebruik in deeltijd die elk lid ruilt. In een dergelijk geval ontvangt RCI Europe niets van de derden, die aan de btw kunnen worden onderworpen. Met betrekking tot de verlening van die rechten is RCI Europe bij die transactie namelijk geen btw verschuldigd over het door een derde aan haar leden ter beschikking gestelde verblijf.

43 Onder die omstandigheden moet op de prejudiciële vragen worden geantwoord dat artikel 9, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de plaats van diensten die werden 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.

## **Kosten**

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

Het Hof van Justitie (Eerste kamer) verklaart voor recht:

**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, moet aldus 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.**

ondertekeningen

\* Procestaal: Engels.