SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN VERICA TRSTENJAK vom 7. September 2010[1]

Inhaltsverzeichnis

I — Einleitung ..... I - 13186

II — Normativer Rahmen ..... I - 13186

III — Sachverhalt ..... I - 13189

IV — Ausgangsverfahren und Vorlagefrage ..... I - 13193

V — Verfahren vor dem Gerichtshof ..... I - 13195

VI — Wesentliche Argumente der Parteien ..... I - 13195

A — Zur Einstufung der fraglichen Dienstleistungen ..... I - 13196

B — Zu dem Ort der Besteuerung und der Möglichkeit der Steuerbefreiung ..... I - 13197

VII — Rechtliche Würdigung ..... I - 13200

A — Einleitende Bemerkungen ..... I - 13200

1. Notwendigkeit einer einheitlichen Bestimmung des Leistungsorts ..... I - 13200

2. Die grundlegenden Prinzipien der Leistungsortregelungen ..... I - 13201

3. Notwendigkeit einer Neuordnung der Vorlagefragen ..... I - 13202

1 — Originalsprache: Deutsch.

B — Zur Einordnung der fraglichen Dienstleistungen und des Leistungsorts ..... I - 13203

1. Notwendigkeit eines synallagmatischen Verhältnisses ..... I - 13203

2. Die verschiedenen Arten von Entgelten ..... I - 13203

3. Mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung der einzelnen Leistungen ..... I - 13204

a) Aufstockungsentgelte ..... I - 13204

i) Zuordnung der relevanten Leistung ..... I - 13204

ii) Feststellung des Leistungsorts ..... I - 13205

b) Kaufentgelte ..... I - 13206

i) Zuordnung der relevanten Leistung ..... I - 13206

ii) Feststellung des Leistungsorts ..... I - 13207

— Erster Ansatz: Anknüpfung an einen bestimmten Vorrat an Immobilien ..... I - 13208

Erfordernis eines direkten Zusammenhangs mit einem Grundstück ..... I - 13208

Unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung ..... I - 13209

Ergebnis ..... I - 13210

— Zweiter Ansatz: Abstellen auf den Zeitpunkt des Einlösens von Punkten ..... I - 13210

Argumente für diesen Ansatz ..... I - 13210

Argumente gegen diesen Ansatz ..... I - 13212

Ergebnis ..... I - 13213

c) Zur Möglichkeit der Unterbringung in Hotels ..... I - 13214

d) Keine Einordnung als Klubmitgliedschaft ..... I - 13214

e) Zwischenergebnis ..... I - 13215

C — Zur Möglichkeit der Steuerbefreiung ..... I - 13216

1. Die Vermittlung von Unterkunft in von MRL betriebenen Hotels ..... I - 13216

2. Die Vermittlung von Unterkunft in Immobilien, an denen Teilzeitnutzungsrechte Dritter bestehen ..... I - 13216

a) Allgemeines zu den Steuerbefreiungen und den Ausnahmen in Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie ..... I - 13216

b) Der Begriff der „Vermietung von Grundstücken“ ..... I - 13217

c) Anwendbarkeit der Ausnahmeregelung in Art. 13 Teil B Buchst. b Nr. 1 ..... I - 13220

d) Anwendbarkeit der Ermächtigung in Art. 13 Teil B Buchst. b Unterabs. 2 ..... I - 13221

D — Schlussfolgerungen ..... I - 13222

VIII — Ergebnis ..... I - 13223

I — Einleitung

1. Mit seiner Vorlage zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG [2] stellt der schottische Court of Session (im Folgenden: vorlegendes Gericht) dem Gerichtshof der Europäischen Union eine Reihe von Fragen betreffend die Auslegung von Art. 9 Abs. 2 und Art. 13 Teil B Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Sechste Richtlinie) [3].

2. Die Vorlagefragen betreffen sowohl die richtige mehrwertsteuerrechtliche Einordnung bestimmter Dienstleistungen, die im Rahmen des Erwerbs von Teilzeitnutzungsrechten erbracht werden, als auch die Feststellung der maßgeblichen Kriterien zur Beurteilung des steuerrechtlich relevanten Leistungsorts. Anlass für das Vorabentscheidungsersuchen ist ein Rechtsstreit zwischen Macdonald Resorts Limited (im Folgenden: MRL), einem im Vereinigten Königreich ansässigen Unternehmen, dessen wirtschaftliche Tätigkeit u. a. im Verkauf von Teilzeitnutzungsrechten besteht, und den Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (den britischen Steuerbehörden; im Folgenden: HMRC) wegen der Besteuerung bestimmter Einkünfte aus einem spezifischen Angebot dieses Unternehmens, bei dem Teilzeitnutzungsrechte gemäß einem spezifischen Punktesystem gegen Entgelt vermittelt werden.

3. Die vorliegende Rechtssache weist gewisse Parallelen mit der Rechtssache RCI Europe auf, in der der Gerichtshof mit Urteil vom 3. September 2009 [4] entschieden hat. Dies liegt nicht zuletzt daran, dass auch hier die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung von geschäftlichen Vorgängen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Teilzeitnutzungsrechten im Mittelpunkt steht. Dennoch sind die Unterschiede, die hauptsächlich in der Ausgestaltung des Angebots von MRL liegen, unübersehbar. Die Feststellungen des Gerichtshofs im Urteil RCI Europe können daher allenfalls als Ausgangspunkt für die rechtliche Untersuchung der vorliegenden Rechtssache dienen.

II — Normativer Rahmen

4. Die Sechste Richtlinie sieht Regelungen zur Bestimmung des Ortes des steuerbaren Umsatzes vor. Diese Richtlinie ist durch die am 1. Januar 2007 in Kraft getretene Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame

2 — Das Vorabentscheidungsverfahren ist gemäß dem Vertrag von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft vom 13. Dezember 2007 (ABl. C 306, S. 1) nunmehr in Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union geregelt.

3 — ABl. L 145, S. 1.

4 — Urteil vom 3. September 2009, RCI Europe (C-37/08, Slg. 2009, I-7533).

Mehrwertsteuersystem [5] neugefasst worden, wobei die für den Ausgangsfall maßgeblichen Regelungen weitgehend unverändert übernommen worden sind.

5. Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie [6] stellt die folgende allgemeine Regel auf:

„Als Ort einer Dienstleistung gilt der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen festen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort."

6. Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie [7] enthält einige Sonderregelungen. So gilt nach Buchst. a dieser Bestimmung „als Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, einschließlich der Dienstleistung von Grundstücksmaklern und -sachverständigen, und als Ort einer Dienstleistung zur Vorbereitung oder zur Koordinierung von Bauleistungen, wie z. B. die Leistungen von Architekten und Bauaufsichtsbüros, der Ort, an dem das Grundstück gelegen ist".

Art. 10 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie [8] sieht Folgendes vor:

„(1) Im Sinne dieser Richtlinie gilt als

a) Steuertatbestand: der Tatbestand, durch den die gesetzlichen Voraussetzungen für den Steueranspruch verwirklicht werden;

b) Steueranspruch: der Anspruch, den der Fiskus nach dem Gesetz gegenüber dem Steuerschuldner von einem bestimmten Zeitpunkt ab auf die Zahlung der Steuer geltend machen kann, selbst wenn Zahlungsaufschub gewährt werden kann.

(2) Der Steuertatbestand und der Steueranspruch treten zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird. Die Lieferungen von Gegenständen — außer den in Artikel 5 Absatz 4 Buchstabe b) bezeichneten — und die Dienstleistungen, die zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben, gelten jeweils mit Ablauf des Zeitraums als bewirkt, auf den sich diese Abrechnungen oder Zahlungen beziehen. Die Mitgliedstaaten können in bestimmten Fällen vorsehen, dass kontinuierliche

5 — ABl. L 347, S. 1.

6 — Entspricht Art. 43 der Richtlinie 2006/112.

7 — Entspricht Art. 45 der Richtlinie 2006/112.

8 — Entspricht Art. 62 bis 66 der Richtlinie 2006/112.

Warenlieferungen und Dienstleistungen, die sich über einen bestimmten Zeitraum erstrecken, mindestens jährlich als bewirkt gelten.

Werden jedoch Anzahlungen geleistet, bevor die Lieferung von Gegenständen oder die Dienstleistung bewirkt ist, so entsteht der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag.

Abweichend von den vorstehenden Bestimmungen können die Mitgliedstaaten vorsehen, dass der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder für Gruppen von Steuerpflichtigen zu den folgenden Zeitpunkten entsteht:

— entweder spätestens bei der Ausstellung der Rechnung

— oder spätestens bei der Vereinnahmung des Preises

— oder im Falle der Nichtausstellung oder verspäteten Ausstellung der Rechnung, binnen einer bestimmten Frist nach dem Zeitpunkt des Eintretens des Steuertatbestands.“

7. Art. 13 Teil B der Sechsten Richtlinie [9] enthält die folgende Bestimmung:

„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:

…

b) die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Ausnahme

1. der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe entsprechend den gesetzlichen Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, einschließlich der Vermietung in Ferienlagern oder auf als Campingplätze erschlossenen Grundstücken,

2. der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen,

9 — Entspricht Art. 135 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/112.

3. der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen,

4. der Vermietung von Schließfächern.

Die Mitgliedstaaten können weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen."

III — Sachverhalt

8. Bei MRL handelt es sich um eine nicht börsennotierte Gesellschaft mit Sitz in Schottland (Vereinigtes Königreich). Ihre wirtschaftliche Tätigkeit besteht in der Veräußerung von Teilzeitnutzungsrechten (Timesharing-Rechten) an in diesem Mitgliedstaat und in Spanien gelegenen Immobilien und der zugehörigen Objektinstandhaltung und anderen verwandten Dienstleistungen. MRL unterhält mehrere Ferienanlagen in beiden Ländern sowie eine Hotelkette im Vereinigten Königreich. HMRC ist die im Vereinigten Königreich für die Erhebung der Mehrwertsteuer zuständige Behörde.

9. Bis 2003 bestanden die von MRL verkauften Teilzeitnutzungsrechte in Nutzungsrechten für festgelegte Wochen: Ihre Kunden entrichteten an sie ein Entgelt für das über einen längeren Zeitraum bestehende oder unbefristete Recht, eine bestimmte Immobilie eine bestimmte Zeit lang — üblicherweise ein oder zwei bezeichnete Wochen im Jahr — bewohnen zu dürfen. Die Kunden hatten die jährlichen Instandhaltungskosten zu tragen. Auf das Entgelt, das MRL von den Käufern der Nutzungsrechte für festgelegte Wochen erhielt, rechnete das Unternehmen Mehrwertsteuer jeweils nach Standort und Alter der betreffenden Immobilie ab. Dementsprechend wurde bei im Vereinigten Königreich gelegenen Immobilien, die weniger als drei Jahre alt waren, Mehrwertsteuer zum Normalsatz entrichtet. Bei im Vereinigten Königreich gelegenen Immobilien, die mindestens drei Jahre alt waren, wurde der Umsatz als von der Steuer befreit behandelt. Diese Behandlung entsprach der Auffassung von HMRC über die Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften auf die Leistung von Nutzungsrechten für festgelegte Wochen. Bei in Spanien gelegenen Immobilien galt der Umsatz als nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer des Vereinigten Königreichs erfasst, sondern als der mehrwertsteuerlichen Behandlung Spaniens unterworfen. Die Abrechnung der Mehrwertsteuer auf die Instandhaltungsleistungen erfolgte dementsprechend im Vereinigten Königreich oder in Spanien.

10. Im Oktober 2003 führte MRL ein neues Timesharing-Produkt mit der Bezeichnung „Options by Macdonald Hotels and Resorts" (im Folgenden: Optionen-Programm) ein. Um das Optionen-Programm auf den Weg zu bringen, gründete MRL einen Klub mit der Bezeichnung „Options by Macdonald Hotels and Resorts" (im Folgenden: Klub) als nicht rechtsfähige Vereinigung ohne Gewinnerzielungszweck mit einer schriftlichen Satzung zu folgendem Hauptzweck: „Gewährleistung der Rechte der Mitglieder auf Reservierung von Ferienunterkünften und anderen Nebenleistungen für bestimmte Zeiträume in jedem Jahr für die im Folgenden bezeichnete Dauer von 30 Jahren zu den Konditionen des in dieser Satzung definierten Programms".

11. Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass die Satzung des Klubs und die zugehörigen Verträge kompliziert ausgestaltet sind, wobei sie im Wesentlichen die folgenden Merkmale aufweisen:

i) Der Klub soll ab dem 3. Oktober 2003 für eine Dauer von 30 Jahren bestehen, d. h. bis zum 2. Oktober 2033.

ii) Die Satzung, die satzungsmäßigen Rechte der Parteien und die zugehörigen Verträge unterliegen dem schottischen Recht.

iii) MRL ist das satzungsmäßige Gründungsmitglied mit dem Recht und der Pflicht, die Geschäfte und Angelegenheiten des Klubs zu führen, das Programm zu verwalten und alle Handlungen vorzunehmen, die sie zu diesem Zweck für notwendig erachtet.

iv) Jedes Mitglied hat eine Stimme pro ihm zustehendes Punkte-Recht.

v) Als Gründungsmitglied bestellte MRL einen Treuhänder und übertrug auf ihn etwa im Oktober 2003 alle nicht verkauften Wochennutzungsrechte an ihrem Wohnraumbestand. Gemäß der Satzung standen MRL die auf diesen Wohnraum anfallenden Punkte-Rechte zu. Diese Punkte-Rechte (sowie alle später von MRL auf den Treuhänder übertragenen Rechte an Unterkünften) kann MRL an ordentliche Mitglieder veräußern. Das Konzept der „Punkte-Rechte“ wird unten, Ziff. vii, erläutert.

vi) MRL-Kunden, die den Beitritt beantragen und die einschlägigen Bedingungen für die Mitgliedschaft erfüllen, werden ordentliche Mitglieder des Optionen-Programms. Sie erwerben Punkte-Rechte, indem sie diese entweder von MRL kaufen (siehe oben) oder indem sie Nutzungsrechte für festgelegte Wochen beim Treuhänder zur Verfügung stellen (siehe die Erläuterung unten, Ziff. viii).

vii) Nach der Satzung weist MRL allen Wochennutzungsrechten der Mitglieder einen Wert zu. Der Wert wird als bestimmte Zahl von Punkten ausgedrückt, die sich nach Standort, Standard und Art der Unterkunft sowie nach der Jahreszeit richtet. Jedes Jahr wird den Mitgliedern

entsprechend ihren Punkte-Rechten eine bestimmte Zahl von Punkten gutgeschrieben. Diese können sie in dem betreffenden Jahr einlösen, indem sie Unterkünfte ihrer Wahl in einem Zeitraum ihrer Wahl bis zur Wertgrenze ihrer Punkte nutzen. Mit dem Begriff „Punkte-Rechte" wird der Anspruch der Mitglieder auf die alljährliche Gutschrift von Punkten bezeichnet, um auf diesem Weg von ihren Wohnungsnutzungsrechten während des betreffenden Jahres Gebrauch machen zu können. Das Recht der Mitglieder auf Einlösung der Punkte hängt davon ab, dass in der Zeit und in der Ferienanlage, für die sich entschieden haben, Unterkünfte frei sind.

viii) Wer Mitglied des Optionen-Programms werden will, braucht keine Beitrittsgebühr zu zahlen, sondern muss als ordentliches Mitglied Punkte-Rechte erwerben. Dies kann auf zweierlei Weise erfolgen. Erstens können Punkte-Rechte bei MRL gekauft werden (zu einem Kaufpreis von derzeit 2,50 GBP pro Punkte-Recht, wobei von Zeit zu Zeit zu Werbezwecken Rabatte angeboten werden). Der Kauf wird durch Abschluss eines Punkte-Kaufvertrags zwischen dem Kunden und MRL bewirkt. Zweitens können Punkte-Rechte bezogen werden gegen (1) Zurverfügungstellung der zuvor bei MRL gekauften Wochennutzungsrechte beim Treuhänder und (2) Zahlung eines „Aufstockungsentgelts". Für den Erwerb auf diesem zweiten Weg bestehen zwei Möglichkeiten. Wer bereits Inhaber eines MRL-Teilzeitnutzungsrechts ist, kann seine Immobilie in das Optionen-Programm einbringen, indem er einen „Aufstockungsvertrag" mit MRL schließt und dadurch die diesem Teilzeitnutzungsrecht entsprechenden Punkte-Rechte erhält. Alternativ hierzu kann eine Person, die Mitglied werden will und noch keine eigenen Wochennutzungsrechte besitzt, einen „Wiederverkaufs- und Aufstockungsvertrag" mit MRL schließen, mit dem sie gleichzeitig Wochennutzungsrechte kauft und diese in das Optionen-Programm einbringt. Mitglieder, die einen der beiden genannten Verträge geschlossen haben, werden als „Mitglieder mit Aufstockungsstatus" bezeichnet. Sie bilden eine besondere Gruppe innerhalb der ordentlichen Mitglieder. Einem Mitglied mit Aufstockungsstatus verbleibt das innerhalb der ersten beiden Monate eines jeden Jahres auszuübende Recht, von seinen Wochennutzungsrechten in dem betreffenden Jahr Gebrauch zu machen. Entscheidet es sich gegen die Nutzung, wird ihm die entsprechende Anzahl von Punkten gutgeschrieben, die es dann für andere im Rahmen des Optionen-Programms angebotene Unterkünfte verwenden kann; seine eigenen Wochennutzungsrechte, die es beim Treuhänder zur Verfügung gestellt hat, werden für andere Mitglieder verfügbar, die gegebenenfalls ihre Punkte einlösen wollen, um sich die Nutzung der betreffenden Unterkunft in diesen Wochen zu sichern.

ix) Darüber hinaus verpflichten sich ordentliche Mitglieder zur Entrichtung von jährlichen Verwaltungsentgelten entsprechend ihrem Punkte-Rechte-Stand und von Bearbeitungsentgelten für die Reservierung von Unterkünften bei der Einlösung von Punkten. Die Zahlung erfolgt an MRL in Schottland.

x) Die ordentlichen Mitglieder können jederzeit von MRL weitere Punkte-Rechte hinzukaufen.

xi) Gemäß der Satzung kann MRL vorsehen, dass die Mitglieder Punkte gegen Unterkunft in von MRL betriebenen Hotels oder gegen andere Vorteile eintauschen können. In der Praxis hat MRL vorgesehen, dass die Mitglieder anstelle der Einlösung von Punkten für die Bewohnung einer teilzeitlich genutzten Unterkunft auch bis zu 10 Monate im Voraus den Eintausch von Punkten gegen drei, vier oder sieben Übernachtungen in einem von über 70 Hotels verlangen können, soweit Zimmer verfügbar sind. Die für eine Buchung benötigte Anzahl von Punkten richtet sich nach der speziellen Kategorie, in die die teilnehmenden Hotels jeweils eingestuft sind. Nach Vornahme der Reservierung haftet MRL dem Hotel für die Unterkunftskosten.

xii) Die Satzung sieht vor, dass die Mitglieder die in einem Jahr nicht verbrauchten Punkte auf Antrag aufsparen und im darauffolgenden Jahr verwenden können. Ein Mitglied kann seinen gesamten Punkte-Bestand aufsparen, wenn es den entsprechenden Antrag nicht später als neun Monate vor Ablauf des jeweils laufenden Jahres stellt, und es kann bis zu 50 % seines Punkte-Bestands aufsparen, wenn der Antrag später als neun Monate, aber früher als drei Monate vor Jahresende gestellt wird.

xiii) Gemäß der Satzung können Mitglieder bis spätestens drei Monate vor Ablauf des Jahres Punkte aus dem ihnen für das darauffolgende Jahr zustehenden Punkte-Kontigent entnehmen, wenn sie eine Reservierung vornehmen wollen, für die mehr Punkte benötigt werden, als ihnen nach ihren Punkte-Rechten im laufenden Jahr zustehen. In diesem Fall haben sie bei der Reservierung auch das geschätzte Verwaltungsentgelt für das nächste Jahr zu entrichten.

xiv) Nach der Satzung kann MRL außerdem vorsehen, dass die Mitglieder Zugang zu externen (d. h. von Dritten angebotenen) Tauschprogrammen für Teilzeitnutzungsrechte haben und dort Mitglieder werden können. MRL unterhält Beziehungen zu einem solchen Programm, das unter der Bezeichnung „Interval International“ durchgeführt wird. Beim Eintritt in das Optionen-Programm erwerben die Mitglieder ohne Entrichtung eines gesonderten Entgelts auch eine zweijährige Mitgliedschaft bei Interval International. Nach Ablauf dieses Zeitraums können sie ihre Mitgliedschaft bei Interval International durch separate Vereinbarung und auf eigene Kosten verlängern. Aufgrund der Mitgliedschaft bei Interval International sind die Mitglieder des Klubs berechtigt, Wochennutzungsrechte aus dem Optionen-Programm, die sie

durch Einlösung ihrer Punkte in einem Jahr erworben haben, gegen die Nutzung von Unterkünften zu tauschen, die andere Interval-International-Mitglieder zur Verfügung gestellt haben. Die Satzung sieht vor, dass MRL eine gegebenenfalls vereinbarte Teilnahme an einem externen Programm für Teilzeitnutzungsrechte beenden oder modifizieren kann.

xv) MRL ist jederzeit berechtigt, Wochennutzungsrechte, die sie auf den Treuhänder übertragen hat (siehe oben, Ziff. v), aus dem Optionen-Programm zu nehmen. MRL hat allerdings sicherzustellen, dass stets genügend Unterkünfte zur Verfügung stehen, um die Gesamtheit der Punkte-Rechte, die ihr und den ordentlichen Mitgliedern zustehen, bedienen zu können. MRL ist außerdem berechtigt, die Einstufung der Unterkünfte zum Zweck der Punktezuweisung festzulegen und zu ändern sowie Punkte und Punkte-Rechte neu zu stückeln, indem deren Anzahl jeweils im gleichen Verhältnis erhöht oder verringert wird, vorausgesetzt, ihr Wert bleibt erhalten.

IV — Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

12. Im Ausgangsrechtsstreit geht es um die richtige Einstufung der Dienstleistungen, die MRL im Rahmen ihrer die Teilzeitnutzungsrechte betreffenden wirtschaftlichen Tätigkeit erbringt, zwecks Bestimmung der Mehrwertsteuerpflicht. Darüber hinaus ist der Ort dieser Dienstleistungen streitig.

13. Dem Rechtsstreit liegt ein Bescheid von HMRC vom März 2004 zugrunde, wonach die Leistung von Punkte-Rechten als steuerbarer Umsatz in Form der Leistung von Vorteilen aus einer Klubmitgliedschaft zu behandeln sei. Darüber hinaus entschied HMRC, dass Ort der Dienstleistung das Vereinigte Königreich sei.

14. MRL erhob beim Value Added Tax Tribunal in Edinburgh (im Folgenden: VAT Tribunal) Klage gegen die Entscheidung von HMRC. Am 24. April 2006 führte das VAT Tribunal eine Beweisaufnahme durch, befasste sich mit einer von den Parteien vorgelegten Erklärung über den unstreitigen Sachverhalt und ließ die Parteien mündlich verhandeln. Am 16. Juni 2006 verkündete es sein abschließendes Urteil, mit dem es die Klage von MRL abwies.

15. Daraufhin legte MRL Rechtsmittel beim vorlegenden Gericht ein. Nach Anhörung der Parteien hat dieses beschlossen, eine Entscheidung des Gerichtshofs zu den nachstehend aufgeführten Fragen einzuholen:

1. Wenn MRL entsprechend der Satzung des Klubs und den zugehörigen Verträgen Leistungen in Form der Einräumung vertraglicher Rechte (im Folgenden: Punkte-Rechte) erbringt, aufgrund deren der Käufer berechtigt ist, Punkte jährlich gegen Bewohnung und Nutzung teilzeitlich genutzter Unterkünfte in den

Ferienanlagen von MRL einzulösen, ist diese Leistung dann zu charakterisieren

a) als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (jetzt Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Richtlinie 2006/112) oder

b) als Mitgliedschaft in einem Klub oder

c) in sonstiger Weise?

2. Spielt es für die Beantwortung von Frage 1 eine Rolle, dass

a) der Kunde in einigen Fällen als Gegenleistung für den Erwerb der vertraglichen Rechte MRL ihm bereits zustehende Rechte zur Verfügung stellt, aufgrund deren er teilzeitlich genutzte Unterkünfte an einem bestimmten Ort eine oder mehrere festgelegte Wochen lang bewohnen darf,

b) der Kunde die Möglichkeit hat, in einem Jahr sein Punkte-Kontingent für das betreffende Jahr überhaupt nicht oder nur zum Teil gegen Wohnrechte einzulösen und stattdessen sein Kontingent für das darauffolgende Jahr aufzustocken oder vorbehaltlich der Vertragskonditionen des Programms in einem Jahr sein Kontingent für das betreffende Jahr dadurch aufzustocken, dass er sich Punkte aus seinem Kontingent für das darauffolgende Jahr „leiht“,

c) in der Zeit zwischen Erwerb der Punkte-Rechte und Einlösung der Punkte-Rechte gegen das Recht auf Bewohnung einer Immobilie der Bestand der für Unterkünfte zur Verfügung stehenden Immobilien wechselt,

d) der Dienstleistende die Anzahl der Punkte, die dem Kunden jedes Jahr zusteht, gemäß den Vertragskonditionen des Programms ändern darf,

e) die Rechtsmittelführerin jeweils vorsehen kann, dass die Inhaber von Punkte-Rechten Zugang zu einem externen Programm für Teilzeitnutzungsrechte haben,

f) die Rechtsmittelführerin jeweils vorsehen kann, dass Inhaber von Punkte-Rechten ihre Punkte gegen Unterkunft in von ihr betriebenen Hotels

oder gegen andere von ihr angebotene Vorteile eintauschen dürfen?

3. Soweit ein Steuerpflichtiger die in den Fragen 1 und 2 beschriebenen Dienstleistungen erbringt,

   a) handelt es sich dabei um „Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken" im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (jetzt Art. 45 der Richtlinie 2006/112)?

   b) Falls Frage 3a zu bejahen ist: Wie ist der Ort der Dienstleistung zu bestimmen, wenn die Mitglieder des Klubs ihre vertraglichen Rechte durch Bewohnung teilzeitlich genutzter Unterkünfte in mehreren Mitgliedstaaten wahrnehmen können, zum Zeitpunkt der Bewirkung der Dienstleistung aber noch nicht feststeht, welche Unterkünfte dies sein werden?

V — Verfahren vor dem Gerichtshof

16. Der Vorlagebeschluss mit Datum vom 10. Juli 2009 ist am 14. Juli 2009 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen.

17. Schriftliche Erklärungen haben MRL, die Regierungen des Vereinigten Königreichs, der Portugiesischen Republik und der Hellenischen Republik sowie die Kommission innerhalb der in Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs genannten Frist eingereicht.

18. In der mündlichen Verhandlung, die am 10. Juni 2010 stattgefunden hat, haben der Prozessbevollmächtigte von MRL, die Bevollmächtigten der Regierungen des Vereinigten Königreichs und der Hellenischen Republik sowie der Bevollmächtigte der Kommission Ausführungen gemacht.

VI — Wesentliche Argumente der Parteien

19. Die Vorlagefragen lassen sich, bei verständiger Würdigung des Vorabentscheidungsersuchens, grundsätzlich in zwei Themenbereiche einteilen. Der erste Themenbereich betrifft die richtige Einstufung der von MRL erbrachten Dienstleistungen sowie die Identifizierung der relevanten Beurteilungskriterien. Der zweite Themenbereich betrifft die eventuelle Anwendbarkeit der Steuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken.

A — *Zur Einstufung der fraglichen Dienstleistungen*

20. Nach Auffassung von *MRL* müssen ihre Dienstleistungen nach dem Punkte-Programm, wonach dem Käufer die Möglichkeit eingeräumt wird, Punkte-Rechte gegen Teilzeitnutzungsrechte auszutauschen, als eine Verpachtung bzw. Vermietung im Sinne des Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie angesehen werden. Hilfsweise könnten sie als Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück nach Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie eingestuft werden, jedoch keinesfalls als eine Dienstleistung, die von einem Klub erbracht werde.

21. Die *portugiesische Regierung* ist der Ansicht, dass sofern ein Mitglied eines Urlaubsklubs diesem eine bestimmte Geldsumme überweise bzw. ein eigenes Teilzeitnutzungsrecht gegen eine bestimmte Anzahl von Punkten übertrage, diese Geldsumme bzw. dieses Teilzeitnutzungsrecht die Gegenleistung für eine entgeltliche Dienstleistung darstelle, die in der Unterbringung einer Ferienanlage bestehe, unabhängig davon, ob der Eigentümer der Ferienanlage der Klub selbst oder ein Dritter sei, der diesem die Unterkunftsleistungen in Rechnung stelle.

22. Die *griechische Regierung* vertritt die Auffassung, dass die fraglichen Dienstleistungen nach dem Punkte-Programm, wonach dem Käufer die Möglichkeit eingeräumt werde, Punkte-Rechte gegen Teilzeitnutzungsrechte auszutauschen, als eine Unterkunftsleistung eingestuft werden muss, die entsprechend den gesetzlichen Begriffsbestimmungen der Mitgliedstaaten oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung gemäß Art. 13 Teil B Buchst. b Abs. 1 der Sechsten Richtlinie erbracht werde. Hingegen könne sie nicht den steuerbefreiten Tätigkeiten der Verpachtung bzw. Vermietung zugeordnet werden.

23. Nach Ansicht der *Regierung des Vereinigten Königreichs* findet Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie keine Anwendung auf die vorliegende Dienstleistung. Sie hält es für notwendig, von einer strengen Auslegung auszugehen, im Einklang mit den in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen und den Anforderungen des Mehrwertsteuerrechtssystems. Solche Grundsätze müssten insbesondere auf den Begriff der Verpachtung bzw. der Vermietung von Grundstücken angewandt werden. In Bezug auf die Vermietung habe der Gerichtshof erklärt, dass diese Dienstleistung dadurch gekennzeichnet sei, dass der Vermieter eines Grundstücks dem Mieter gegen Zahlung des Mietzinses für eine vereinbarte Dauer das Recht übertrage, seine Sache zu gebrauchen und andere davon auszuschließen. Was wiederum die Grundsätze der Rechtsprechung anbelangt, weist das Vereinigte Königreich darauf hin, dass alle die jeweilige Dienstleistung betreffenden Umstände berücksichtigt werden müssten, um den Charakter einer steuerbaren Leistung zu beurteilen. Was den Ausgangsfall betrifft, bezweifelt die Regierung des Vereinigten Königreichs, dass das Geschäftsmodell von MRL als eine Verpachtung bzw. Vermietung von Grundstücken angesehen werden könne. Zur Begründung weist es darauf hin, dass zum Zeitpunkt des Erwerbs von Punkten weder eine Unterkunft noch eine Unterkunftsdauer oder gar ein Teilzeitnutzungsrecht bestimmbar sei. Die Art der Unterkunft sei zu diesem Zeitpunkt den Vertragsparteien noch nicht bekannt, so dass der Punkteerwerb

keinen Bezug zu einem bestimmten Grundstück aufweise.

24. Die Regierung des Vereinigten Königreichs kommt daher zu der Schlussfolgerung, dass die Frage 1a verneint werden müsse. Vielmehr handle es sich dabei um eine der Mehrwertsteuer unterliegende Dienstleistung, die im Rahmen einer Klubmitgliedschaft erbracht werde.

25. Nach Auffassung der *Kommission* kann das Geld, das für eine Dienstleistung, die in der Vermittlung von Teilzeitnutzungsrechten im Austausch gegen Punkte-Rechte bestehe, gezahlt werde, nicht als Beitrag im Rahmen einer Klubmitgliedschaft angesehen werden. Der Kunde zahle nicht, um Mitglied eines Klubs zu sein, sondern vielmehr, um das Recht zu haben, jedes Jahr die Immobilien von MRL, an denen Teilzeitnutzungsrechte bestünden, zu nutzen. Folgerichtig müsse der Leistungsort der fraglichen Dienstleistung im Licht dieser Vorteile beurteilt werden.

26. Die Kommission ist der Ansicht, dass sofern die Punkte-Rechte gegen Teilzeitnutzungsrechte getauscht würden, diese ersichtlich einen hinreichend unmittelbaren Bezug zu einem Grundstück aufwiesen. Gemäß Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie unterliegen die Umsätze aus dieser Dienstleistung dort der Mehrwertsteuer, wo sich das Grundstück befinde. Es sei daher die geografische Lage des Grundstücks, das dem Inhaber von Punkte-Rechten zur Verfügung gestellt werde, das den Leistungsort bestimme.

27. Die Kommission kommt zu dem Ergebnis, dass die Vermittlung von Punkte-Rechten im Rahme eines Programms, wie MRL es führe, derselben mehrwertsteuerrechtlichen Regelung unterliegen solle wie die Dienstleistung, die eine Umwandlung der Punkte-Rechte vorsehe. Die Umwandlung von Punkte-Rechten im Gegenzug für die Nutzung einer bestimmten Immobilie, an der Teilzeitnutzungsrechte bestünden, oder für einen Hotelaufenthalt stelle eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne des Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dar.

B — *Zu dem Ort der Besteuerung und der Möglichkeit der Steuerbefreiung*

28. MRL macht geltend, bei den in der ersten und zweiten Vorlagefrage beschriebenen Dienstleistungen handele es sich um Dienstleistungen, die „im Zusammenhang mit einem Grundstück" im Sinne des Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie stünden. Im Hinblick auf die Vorlagefrage 3b ist MRL der Meinung, der Leistungsort müsse unterschiedlich beurteilt werden, je nachdem, ob es um die Leistungen im Austausch gegen die Zahlung von Aufstockungsentgelten oder um den Kauf von Punkte-Rechten geht.

29. MRL schlägt vor, im ersten Fall den Leistungsort, ähnlich wie im Urteil RCI Europe, an dem Ort festzulegen, an dem die Immobilie, an der das Teilzeitnutzungsrecht des

betreffenden Mitglieds bestehe, gelegen sei. MRL erklärt, dass im zweiten Fall das Grundstück, an das die Dienstleistung anknüpfe, der gesamte Wohnraumbestand von MRL zum Zeitpunkt des Kaufs von Punkte-Rechten sei, so wie er dem Treuhänder zur Verwaltung der eingebrachten Wochennutzungsrechte übertragen worden sei.

30. Angesichts der Tatsache, dass der Wohnraumbestand von MRL sich in zwei Mitgliedstaaten (Spanien und Vereinigtes Königreich) befindet, sei eine Aufteilung angezeigt. MRL schlägt daher vor, eine Aufteilungsmethode einzuführen, bei der die jeweils zum Zeitpunkt des Verkaufs von Punkte-Rechten in beiden Mitgliedstaaten angesammelten Vermögenswerte in Gestalt der Immobilien zugrunde gelegt würden. Diese Aufteilungsmethode sei nicht neu, und die Situation sei der eines im Vereinigten Königreich ansässigen Immobilienmaklers vergleichbar, der einen Bestand an Immobilien verkaufe, von denen sich einige im Vereinigten Königreich und andere in Spanien befänden. Er könne den gesamten Bestand an einen einzigen Käufer für einen globalen Preis verkaufen. In diesem Fall müsse der Immobilienmakler in beiden Staaten eine Steuererklärung auf der Grundlage einer ausgewogenen Aufteilung der erhaltenen Gegenleistung abgeben.

31. Die *portugiesische Regierung* ist der Ansicht, dass der Umstand, dass Zahlungen getätigt bzw. Rechte übertragen würden, noch bevor der Kunde die fragliche Ferienanlage bestimme, keinen Einfluss auf den Ort der Besteuerung haben könne. Die maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, d. h. der künftigen Dienstleistung, würden erst dann bekannt, wenn die Ferienanlage, in der der Kunde sich aufhalten werde, bestimmt werde. MRL könne erst ab diesem Zeitpunkt die fragliche Dienstleistung vollständig steuerrechtlich bestimmen und die jeweilige Steuer berechnen. Da die Dienstleistung erst dann als erbracht anzusehen sei, wenn die fragliche Ferienanlage, in der die Unterbringungsleistungen erbracht würden, bestimmt werde, könne kein Zweifel hinsichtlich des Leistungsorts bestehen.

32. Diese Beurteilung der fraglichen Dienstleistungen im Hinblick sowohl auf ihre Rechtsnatur als auch ihren Besteuerungsort stelle sicher, dass die effektive Besteuerung dort stattfinde, wo die Leistung auch verbraucht werde. Eine andere Beurteilung, allen voran die der britischen Behörden, würde jedoch verhindern, dass die Einkünfte aus diesen Unterbringungsleistungen in dem Mitgliedstaat besteuert würden, in dem sie tatsächlich erbracht und in Anspruch genommen würden.

33. Die portugiesische Regierung kommt daher zu der Schlussfolgerung, dass die Antwort auf die Vorlagefragen 3a und 3b dahin lauten muss, dass der Leistungsort für die von MRL erbrachten Dienstleistungen gemäß Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie der Ort ist, an dem sich die jeweilige Ferienanlage befindet, wobei der Besteuerungsort erst dann bestimmt ist und der Steueranspruch erst dann entsteht, wenn alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, d. h. die genaue Ferienanlage, in der der Kunde untergebracht wird, bekannt ist.

34. Nach Auffassung der *griechischen Regierung* gibt es keinen Zweifel daran, dass

Teilzeitnutzungsrechte Rechte im Zusammenhang mit einem Grundstück seien und dass die Vermittlung sowie die Einräumung der Möglichkeit ihres Austauschs Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück darstellten, wie der Gerichtshof dies in Randnr. 39 des Urteils RCI Europe festgestellt habe. Dementsprechend sei die Vorlagefrage 3a zu bejahen, d. h. dahin gehend zu beantworten, dass die von einem Steuerpflichtigen in den ersten beiden Vorlagefragen beschriebenen Dienstleistungen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne des Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie darstellen.

35. Die griechische Regierung schlägt vor, die Vorlagefrage 3b dahin gehend zu beantworten, dass in den Fällen, in denen die Mitglieder eines Klubs ihre vertraglichen Rechte dadurch in Anspruch nehmen können, dass sie eine Ferienwohnung, auf der ein Teilzeitnutzungsrecht besteht, nutzen dürfen und zum Zeitpunkt der Dienstleistung nicht bekannt ist, welche Ferienwohnung dies sein wird, der Leistungsort für die in der ersten und der zweiten Vorlagefrage genannten Dienstleistungen gemäß Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie an dem Ort sein wird, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus die Dienstleistung erbracht wird, oder in Ermangelung eines solchen Sitzes oder einer solchen Niederlassung sein Wohnort oder sein üblicher Aufenthaltsort.

36. Nach Ansicht der Regierung des *Vereinigten Königreichs* hängt die Einräumung von Punkte-Rechten nicht hinreichend mit einem bestimmten Grundstück zusammen, um die Anwendbarkeit von Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie zu bejahen. Der bloße Umstand, dass das betreffende Grundstück nicht bekannt sei und zum Zeitpunkt der Einräumung von Punkte-Rechten nicht Gegenstand des Portfolios von MRL sein könne, zeige, dass keine hinreichende Verbindung zwischen dieser Dienstleistung und der letztlich zu nutzenden Immobilie bestehe. Diese Auffassung werde durch den Umstand bestätigt, dass dem Inhaber von Punkte-Rechten die Entscheidung vorbehalten bleibe, von diesen Punkte-Rechten Gebrauch zu machen oder sie gegen andere Vorteile auszutauschen. Es sei nicht unvernünftig, die Anwendbarkeit von Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie zu verneinen, zumal es keine hinreichenden Verbindungen zwischen der Einräumung von Punkte-Rechten und der späteren Nutzung einer Immobilie gebe. Die Vorlagefrage 3a solle daher verneint werden.

37. Es sei nicht möglich, eine Parallele zwischen der vorliegenden Rechtssache und der Rechtssache RCI Europe zu ziehen. Anders als in jener Rechtssache sei es nicht das Ziel von MRL, bei der Erbringung seiner Dienstleistungen einen Mechanismus zum Austausch von bereits bestehenden Teilzeitnutzungsrechten zu erschaffen. Der Zugang zu dem Pool von Ferienwohnungen werde nicht als ein Zusatzelement angeboten, wie dies in der Rechtssache RCI Europe der Fall war. Vielmehr sei das Gegenteil der Fall, da der Zugang dazu das einzige Ziel der wirtschaftlichen Tätigkeit von MRL sei.

38. Die Regierung des Vereinigten Königreichs schlägt vor, die Vorlagefrage 3a zu verneinen und dementsprechend nicht mehr auf die Vorlagefrage 3b einzugehen.

Nichtsdestoweniger weist sie darauf hin, dass die in dieser Vorlagefrage beschriebenen Schwierigkeiten das Fehlen jeglichen Zusammenhangs zwischen einerseits der Einräumung von Punkte-Rechten und andererseits einer späteren Benutzung von Unterkünften aufzeigten und somit bewiesen, dass die Anwendung von Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie zu einem einfachen und vernünftigen Ergebnis führe, während dies bei einer Anwendung von Art. 9 Abs. 2 nicht der Fall sei.

39. Die *Kommission* spricht sich für eine Anwendung des Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie aus, da sie einen hinreichend engen Zusammenhang zwischen der Einräumung von Punkte-Rechten und einem bestimmten Grundstück sieht. Ferner weist sie darauf hin, dass falls die allgemeine Regel des Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie zur Anwendung käme, es für Wirtschaftsteilnehmer ein Leichtes wäre, sich der Mehrwertsteuerpflicht dadurch zu entziehen, dass sie ihre wirtschaftliche Tätigkeit in Form eines Klubs organisierten und ihren Sitz außerhalb des Geltungsbereichs der gemeinschaftlichen Mehrwertsteuer nähmen.

40. Die Kommission hält eine Steuerbefreiung auf der Grundlage von Art. 13 Teil B Buchst. b für kaum vertretbar. Darüber hinaus verfügten die Mitgliedstaaten über einen beträchtlichen Ermessensspielraum, um die Reichweite der Ausnahmeregelung zu bestimmen, da der letzte Satz dieser Bestimmung besage, dass die Mitgliedstaaten weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen könnten. Der Gerichtshof habe festgestellt, dass diese Bestimmung es den Mitgliedstaaten gestatte, eine allgemeine Regel aufzustellen, mit der die Vermietung von Grundstücken der Mehrwertsteuer unterworfen werde, von dieser Regel jedoch eine Ausnahme vorzusehen, durch die nur die Vermietung von Grundstücken, die zu Wohnzwecken bestimmt seien, von der Mehrwertsteuer befreit werde.

41. Die Kommission kommt daher zu dem Ergebnis, dass Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran hindert, eine Dienstleistung von der Steuerbefreiung auszuschließen, sofern diese Dienstleistung in der Überlassung einer Ferienunterkunft besteht und nur von kurzer Dauer ist.

VII — Rechtliche Würdigung

A — *Einleitende Bemerkungen*

1. Notwendigkeit einer einheitlichen Bestimmung des Leistungsorts

42. Der Rechtsstreit zwischen MRL und den Commissioners entzündet sich an der Frage nach dem Ort des steuerbaren Umsatzes. Von der Beantwortung dieser Fragestellung hängt wiederum die Frage ab, ob die von MRL im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit erzielten Umsätze der Steuerhoheit der britischen oder der spanischen Steuerbehörden unterliegen.

43. Bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen nehmen die Bestimmungen über den Ort von sonstigen Leistungen eine zentrale Stellung ein, denn nach ihnen richtet sich die Frage nach der Anwendbarkeit des nationalen Mehrwertsteuerrechts [10]. Da der Anwendungsbereich des Mehrwertsteuersystems Lieferungen und sonstige Leistungen umfasst, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ermöglicht nur ein inländischer Leistungsort die Anwendung des innerstaatlichen Mehrwertsteuerrechts.

44. Würde jede nationale Steuerhoheit an unterschiedliche Kriterien für die Leistungsortbestimmung anknüpfen, wären Doppelbesteuerungen, aber auch Nichtbesteuerungen programmiert. Gerade aus diesem Blickwinkel kommt der einheitlichen Anknüpfung zur Bestimmung des Leistungsorts innerhalb des Gemeinsamen Marktes besondere Bedeutung zu [11]. Die Leistungsortregelungen der Sechsten Richtlinie sollen ausweislich ihrer siebten Begründungserwägung die Besteuerungskompetenz der einzelnen Mitgliedstaaten so voneinander abgrenzen, dass diese Kompetenzkonflikte vermieden werden [12]. Die unionsweit einheitliche Festlegung des steuerlichen Anknüpfungspunktes soll eine angemessene Abgrenzung des jeweiligen Geltungsbereichs des nationalen Mehrwertsteuerrechts herbeiführen [13].

2. Die grundlegenden Prinzipien der Leistungsortregelungen

45. Qualifikationskonflikte zwischen den Mitgliedstaaten lassen sich durch möglichst unkomplizierte und eindeutige Regelungen vermeiden, wobei aus gesetzgeberischer Sicht unterschiedliche Anknüpfungspunkte denkbar sind, je nachdem, ob dem Unternehmensort- oder dem Bestimmungslandprinzip Vorrang eingeräumt wird. Nach dem ersten Prinzip wird an den Ort angeknüpft, an

10 — So auch Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen — Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Wien 1997, S. 121. Vgl. auch Terra, B./Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives - Introduction to the European VAT 2008*, Band 1, S. 497, nach denen die Lehre der Leistungsortbestimmung keine Rolle in solchen Fällen spielt, in denen Umsätze ein und derselben nationalen Steuerzuständigkeit unterliegen. Sobald die Zuständigkeit mehrerer nationaler Steuerbehörden gegeben sei, etwa weil Waren in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats verlegt oder Dienstleistungen einer Person gegenüber erbracht würden, die ihren Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat habe, lasse sich nicht eindeutig bestimmen, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit innerhalb oder außerhalb eines bestimmten Staatsgebiets stattgefunden habe. Die Bestimmung des Leistungsorts sei entscheidend für die Beantwortung der Frage, ob und welche Mehrwertsteuer zu erheben sei.

11 — Weiermayer, R., „Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung des EuGH", in: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (hrsg. von Markus Achatz/Michael Tumpel), Wien 2001, S. 125.

12 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 4. Juli 1985, Berkholz (168/84, Slg. 1985, 2251, Randnr. 14), vom 26. September 1996, Dudda (C-327/94, Slg. 1996, I-4595, Randnr. 20), vom 6. März 1997, Linthorst u. a. (C-167/95, Slg. 1997, I-1195, Randnr. 10), und vom 12. Mai 2005, RAL (C-452/03, Slg. 2005, I-3947, Randnr. 23). Darin hat der Gerichtshof im Zusammenhang mit den Leistungsortbestimmungen des Art. 9 der Sechsten Richtlinie erklärt, dass durch diese Bestimmungen Kompetenzkonflikte, die zu einer Doppelbesteuerung führen könnten, sowie die Nichtbesteuerung von Einnahmen verhindert werden sollen.

13 — Laut Menner, S., *Die Umsatzsteuer-Harmonisierung in der Europäischen Gemeinschaft — Entwicklung und Zukunft unter besonderer Berücksichtigung der freien Berufe*, Köln 1992, S. 81, ist Hauptziel dieser Regelung, die Besteuerungskompetenzen zwischen den Mitgliedstaaten eindeutig abzugrenzen, um Doppelbesteuerungen sowie eine Belastung des Konsums zu vermeiden.

dem der Dienstleistende den Sitz einer wirtschaftlichen Tätigkeit hat, während nach dem zweiten Prinzip der Leistungsort an jenem Ort fixiert wird, an dem der wahrscheinliche Verbrauch bzw. die Einkommensverwendung der sonstigen Leistung stattfindet.

46. Im Bewusstsein der Tatsache, dass beide Prinzipien sowohl Vor- als auch Nachteile für das Funktionieren des Gemeinsamen Marktes bergen, hat sich der Gemeinschaftsgesetzgeber mit den Leistungsortregelungen der Sechsten Richtlinie für einen gemischten Ansatz entschieden [14], indem er in Art. 9 Abs. 1 als Ort von Dienstleistungen grundsätzlich den Unternehmensort des Leistenden bestimmt hat. Von diesem Grundsatz hat er jedoch in Abs. 2 zahlreiche zwingende Ausnahmen gemacht, die den Anwendungsbereich des Abs. 1 stark eingrenzen und den in der Sechsten Richtlinie geltenden Grundsatz des Sitzorts selbst zur Ausnahme werden lassen [15]. Hinzu kommen Sonderregelungen, die den Besonderheiten bestimmter wirtschaftlicher Tätigkeiten Rechnung tragen.

3. Notwendigkeit einer Neuordnung der Vorlagefragen

47. Die Vorlagefragen sind so abgefasst, dass sie im Grunde eine Prüfungsreihenfolge vorgeben. Wie jedoch bereits eingangs ausgeführt, zielen sie darauf ab, im Wesentlichen drei Hauptrechtsfragen klären zu lassen, die wiederum zwei unterschiedlichen Themenkomplexen zugeordnet werden können. Zum einen geht es um die richtige steuerrechtliche Einordnung der fraglichen Dienstleistung sowie die Bestimmung des Leistungsorts. Zum anderen wird danach gefragt, ob die Ausnahmeregelung des Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie im Ausgangsfall Anwendung findet. Im Interesse der Übersichtlichkeit sind die Vorlagefragen deshalb entsprechend der Systematik des Mehrwertsteuerrechts neu zu ordnen und in der von mir vorgeschlagenen Reihenfolge zu beantworten [16].

48. Demnach werde ich zunächst die relevante Leistung identifizieren, welche die streitgegenständliche Dienstleistung ausmacht und

14 — In ihren Schlussanträgen vom 7. März 2006, Heger (C-166/05, Slg. 2006, I-7749, Nr. 27), spricht Generalanwältin Sharpston davon, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber ein gewisses Maß an innerer Spannung innerhalb der Sechsten Richtlinie geschaffen habe, soweit die allgemeinen Regeln für den Dienstleistungsort auf dem Ursprungslandprinzip statt auf dem Bestimmungslandprinzip beruhen, obwohl das Grundprinzip hinter der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer sei, dass sie am Ort des Verbrauchs erhoben werden sollte.

15 — Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Brüssel 2001, S. 293, erklärt diesen Umstand mit der Entstehungsgeschichte der Sechsten Richtlinie. Danach sei man bei der Ausarbeitung des Richtlinienvorschlags davon ausgegangen, dass ein Abstellen auf den Unternehmenssitz die praktikabelste Lösung sei, wobei dieser Vorschlag noch verhältnismäßig wenige Ausnahmen vorgesehen habe. Gleichwohl habe die Zahl der Ausnahmen im Verlauf der abschließenden Verhandlungen im Rat zugenommen mit der Folge, dass der Normtext, den der Rat im Mai 1977 angenommen habe, seitdem nicht einfach zu handhaben sei.

16 — Der Gerichtshof ist befugt, die ihm vorgelegten Fragen gegebenenfalls umzuformulieren, um dem vorlegenden Gericht eine für die Entscheidung des bei diesem anhängigen Rechtsstreits sachdienliche Antwort zu geben. Vgl. Urteile vom 11. Juli 2002, Marks & Spencer (C-62/00, Slg. 2002, I-6325, Randnr. 32), vom 28. November 2000, Roquette Frères (C-88/99, Slg. 2000, I-10465, Randnrn. 18 und 19), und vom 4. März 1999, Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola (C-87/97, Slg. 1999, I-1301, Randnr. 16).

daher die Grundlage für die Besteuerung des damit erzielten Umsatzes bildet. Anschließend werde ich anhand der Vorschriften der Sechsten Richtlinie den Leistungsort bestimmen. Abschließend werde ich der Frage nachgehen, ob die von MRL erbrachte Dienstleistung von der Mehrwertsteuerpflicht befreit ist.

B — *Zur Einordnung der fraglichen Dienstleistungen und des Leistungsorts*

1. Notwendigkeit eines synallagmatischen Verhältnisses

49. Gemäß Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer „Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt". Wie der Gerichtshof bereits entschieden hat, wird eine Dienstleistung nur dann im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie „gegen Entgelt" erbracht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet [17].

17 — Vgl. in diesem Zusammenhang Urteile vom 3. März 1994, Tolsma (C-16/93, Slg. 1994, I-743, Randnr. 14), vom 14. Juli 1998, First National Bank of Chicago (C-172/96, Slg. 1998, I-4387, Randnrn. 26 bis 29), und vom 21. März 2002, Kennemer Golf (C-174/00, Slg. 2002, I-3293, Randnr. 39).

50. Der erste Schritt bei der Einordnung der fraglichen Dienstleistung besteht darin, die relevante Leistung zu ermitteln, indem sie in ein synallagmatisches Verhältnis mit der zu erbringenden Gegenleistung gestellt wird. Bei der fraglichen Dienstleistung von MRL handelt es sich, wie dem Vorlagebeschluss zu entnehmen ist, um „die Einräumung vertraglicher Rechte in Gestalt sogenannter Punkte-Rechte, aufgrund deren der Käufer berechtigt ist, Punkte jährlich gegen Bewohnung und Nutzung teilzeitlich genutzter Unterkünfte in den Ferienanlagen von MRL einzulösen". Diese Umschreibung lässt allerdings in ihrer Allgemeinheit das Verhältnis zwischen Leistung und Dienstleistung nicht genau erkennen.

2. Die verschiedenen Arten von Entgelten

51. Am effektivsten scheint es daher, die Leistungen von MRL in einer Art Umkehrschluss anhand der verschiedenen Entgelte zu untersuchen, die sie von den Kunden erhebt.

52. Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass MRL von ihren Kunden zwar keine Beitrittsgebühr erhebt, jedoch immerhin die Zahlung von verschiedenen Arten von Entgelten verlangt, je nachdem, um welche Kategorie von Mitgliedschaft es im konkreten Fall geht. Alle drei Kategorien haben jedenfalls die Gemeinsamkeit, dass ordentliche Mitglieder zur Entrichtung von (1) jährlichen „Verwaltungsentgelten" entsprechend ihrem Punkte-Rechte-Stand und

von (2) „Bearbeitungsentgelten“ für die Reservierung von Unterkünften bei Einlösung von Punkten verpflichtet werden.

Prüfung im Folgenden auf diese beiden Arten von Entgelten zu beschränken.

53. Dazu kommen noch (3) jene Entgelte, die für den Erwerb von Punkte-Rechten erhoben werden, wobei diese entweder (a) durch Kauf (im Folgenden: Kaufentgelte) oder (b) durch Zurverfügungstellung eigener Wochennutzungsrechte und Zahlung eines „Aufstockungsentgelts“ bezogen werden können. Für den Erwerb auf diesem zweiten Weg bestehen nach Angaben des vorlegenden Gerichts zwei Möglichkeiten. Wer bereits Inhaber eines Teilzeitnutzungsrechts ist, kann seine Immobilie in das Optionen-Programm einbringen, indem er einen „Aufstockungsvertrag“ mit MRL schließt und dadurch die diesem Teilzeitnutzungsrecht entsprechenden Punkte-Rechte erhält. Alternativ hierzu kann eine Person, die Mitglied werden will und noch keine eigenen Wochennutzungsrechte besitzt, einen „Wiederverkaufs- und Aufstockungsvertrag“ mit MRL schließen, mit dem sie gleichzeitig Wochennutzungsrechte kauft und diese in das Optionen-Programm einbringt.

3. Mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung der einzelnen Leistungen

a) Aufstockungsentgelte

i) Zuordnung der relevanten Leistung

54. Aus der ersten Vorlagefrage geht hervor, dass das vorlegende Gericht eine mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung nur im Hinblick auf jene Leistungen begehrt, die in Form der Einräumung von Punkte-Rechten erbracht werden. In Anbetracht der Tatsache, dass lediglich die Aufstockungs- und Kaufentgelte einen Zusammenhang mit der Einräumung solcher Punkte-Rechte aufweisen, ist die

55. Die von MRL erhobenen Aufstockungsentgelte sind als Gegenleistung für die Teilnahme an einem System zu verstehen, das den Kunden von MRL zunächst einmal ermöglicht, Wochennutzungsrechte untereinander zu tauschen. Dabei zeichnen sich diese Entgelte dadurch aus, dass sie erstens nicht an den Erfolg eines bestimmten Tauschvorgangs anknüpfen und zweitens ihre Entrichtung eine Voraussetzung für den Zugang zu einer virtuellen Tauschbörse darstellt. Dementsprechend kann die eigentliche Leistung nicht im Tausch selbst gesehen werden, sondern muss notwendigerweise an einen zeitlich vorgelagerten Tatbestand anknüpfen. Dieser Tatbestand kann nur in der Einräumung der Möglichkeit des Tauschs von Wochennutzungsrechten seitens MRL bestehen. Demnach besteht die eigentliche Leistung im Hinblick auf die Aufstockungsentgelte

in der Erleichterung des Austauschs eigener Wochennutzungsrechte. Insofern lassen sich gewisse Parallelen zu dem System, das der Rechtssache RCI Europe zugrunde lag, feststellen. Die fraglichen Entgelte sind, wie MRL zutreffend anmerkt [18], mit den von RCI Europe erhobenen Beitrittsentgelten und Mitgliedsbeiträgen vergleichbar.

56. Es ist in diesem Zusammenhang an die Ausführungen des Gerichtshofs in Randnr. 34 des Urteils RCI Europe zu erinnern, in dem er sich mit der Zuordnung von Entgelten befasst hat, die an den Betreiber einer Tauschbörse entrichtet werden. Dort hat er festgestellt, dass die fraglichen Beitrittsentgelte und Mitgliedsbeiträge „als Gegenleistung für die Teilnahme an einem System anzusehen [sind], das ursprünglich geschaffen wurde, um es den einzelnen Mitgliedern von RCI Europe zu ermöglichen, ihre Teilnutzungsrechte untereinander zu tauschen". Der Gerichtshof hat daraus gefolgert, dass die „von RCI Europe erbrachte Leistung … in der Erleichterung des Tausches [besteht], und das Beitrittsentgelt und die Mitgliedsbeiträge … die Gegenleistung dar[stellen], die ein Mitglied für diese Leistung erbringt". Eine ähnliche Konstellation ist in der vorliegenden Rechtssache gegeben.

57. An den Parallelen zwischen den beiden Systemen ändert der Umstand nichts, dass im vorliegenden System kein unmittelbarer Tausch zwischen zwei Kunden stattfindet, dieser Tausch vielmehr mittelbar über den Erwerb von Punkte-Rechten und das Einlösen von Punkten erfolgt. Die Finalität des Systems, den Tausch von Wochennutzungsrechten mittels einer gemeinsamen, von einem Dritten betriebenen Plattform zu erleichtern, ist im Wesentlichen dieselbe. Das von MRL geschaffene System unterscheidet sich von jenem in der Rechtssache RCI Europe lediglich darin, dass es die Möglichkeit anbietet, Wochennutzungsrechte mittels Umwandlung in Punkte in ein abstraktes Punktesystem zu integrieren, um sie anschließend allen anderen Kunden zugänglich zu machen. Die Punkte, auf die jeder Inhaber von Punkte-Rechten Anspruch hat, geben den Wert einer bestimmten Immobilie wieder und stellen zugleich gewissermaßen eine gemeinsame Währung dar, die die Kunden verwenden, um für die Überlassung einer Immobilie zur Nutzung zu zahlen.

ii) Feststellung des Leistungsorts

58. Angesichts der oben aufgezeigten Parallelen zu der Rechtssache RCI Europe, was die Finalität des Geschäftsmodells des jeweiligen Betreibers sowie den Zweck der einzelnen Leistungen betrifft, wäre es grundsätzlich denkbar, auch im Hinblick auf die Aufstockungsentgelte denselben Ansatz wie in jener Rechtssache zu verfolgen.

18 — Siehe S. 14, Randnr. 3.32, des Schriftsatzes von MRL.

59. Der Tatbestand von Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie setzt zunächst einmal einen hinreichend engen Zusammenhang zwischen der Dienstleistung und dem fraglichen Grundstück voraus. In einer Konstellation, wie sie in der Rechtssache RCI Europe bestand, hat der Gerichtshof einen solchen Zusammenhang bejaht. Dazu hat er in Randnr. 37 des Urteils in jener Rechtssache festgestellt, dass „Teilnutzungsrechte Rechte an Grundstücken darstellen und ihre Abgabe im Austausch gegen die Nutzung vergleichbarer Rechte ein Geschäft im Zusammenhang mit Grundstücken ist".

60. In Bezug auf die Frage, auf welches Grundstück im Fall des Tauschs von Teilzeitnutzungsrechten konkret abzustellen ist, hat der Gerichtshof für Recht erkannt, dass „Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass der Ort einer Dienstleistung, die von einer Vereinigung erbracht wird, deren Tätigkeit darin besteht, den Tausch von Teilzeitnutzungsrechten an Ferienwohnungen zwischen ihren Mitgliedern zu organisieren, wofür diese Vereinigung als Gegenleistung von ihren Mitgliedern Beitrittsentgelte, Mitgliedsbeiträge und Tauschentgelte erhebt, der Ort ist, an dem die Immobilie, an der das Teilnutzungsrecht des betreffenden Mitglieds besteht, gelegen ist".

Ähnlich wie in dem Geschäftsmodell, das in der Rechtssache RCI Europe untersucht worden ist, tritt ein Kunde, der sein Wochennutzungsrecht mit dem eines anderen tauschen möchte, nicht mit diesem, sondern mit MRL in Kontakt. Des Weiteren spricht für diesen Ansatz der eigentliche Zweck der Leistung, für die das Aufstockungsentgelt entrichtet wird. Der Kunde, der ein Aufstockungsentgelt an MRL entrichtet, zahlt nämlich nicht für eine Ferienleistung, sondern zunächst einmal für die Leistung von MRL, den Tausch seines sich auf eine bestimmte Immobilie beziehenden Rechts zu erleichtern. Daraus folgt, dass die Immobilie, auf die sich die Dienstleistung von MRL bezieht, diejenige ist, an der das Recht des tauschwilligen Inhabers des Wochennutzungsrechts besteht. Entsprechend dem Ansatz, den der Gerichtshof im Urteil RCI Europe verfolgt hat, ist bei der Anwendung von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie für die Besteuerung des Aufstockungsentgelts an den Ort der vom Kunden eingebrachten Immobilie anzuknüpfen.

b) Kaufentgelte

i) Zuordnung der relevanten Leistung

61. Für eine entsprechende Anwendung dieses Ansatzes auf den Ausgangsfall lässt sich die Vermittlerrolle von MRL im Verhältnis der Kunden untereinander anführen.

62. Kaufentgelte für den Erwerb von Punkte-Rechten werden hingegen nur in der Fallkonstellation erhoben, in der der Kunde keine eigenen Wochennutzungsrechte zur Verfügung

stellt. Sie werden — wie MRL erklärt [19] — im Hinblick auf einen konkreten bzw. zukünftigen Erwerb von Wochennutzungsrechten an fremden Immobilien entrichtet. Demzufolge ist davon auszugehen, dass die korrespondierende, von MRL erbrachte Dienstleistung in der Gewährung von Punkte-Rechten und der Vermittlung von Immobilien zur Nutzung besteht.

ii) Feststellung des Leistungsorts

63. Eine Übertragung desselben Ansatzes wie für die Aufstockungsentgelte scheidet in der vorliegenden Fallkonstellation von vornherein aus, da der Kunde ja gerade nicht über eigene Wochennutzungsrechte verfügt, die er zum Tausch anbieten könnte. Eine Anknüpfung an ein eigenes Grundstück des Käufers in Anwendung von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie ist daher nicht möglich.

64. Eine Anwendung dieser Richtlinienbestimmung könnte dennoch in Betracht kommen, sofern als Anknüpfungspunkt auf jenes Grundstück abgestellt würde, das der Kunde auswählt und nach Einlösen seiner Punkte auch erhält. Dieser Ansatz stünde im Einklang mit den Grundsätzen des Mehrwertsteuerrechts, allen voran dem sogenannten Bestimmungslandsprinzip, soll doch die Erhebung der Mehrwertsteuer nach den Überlegungen, die den in Art. 9 der Sechsten Richtlinie enthaltenen Bestimmungen über den Ort der Dienstleistung zugrunde liegen, nach Möglichkeit an dem Ort erfolgen, an dem die Gegenstände verbraucht oder die Dienstleistungen in Anspruch genommen werden. Die Inanspruchnahme der von MRL erbrachten Dienstleistung in Form der Nutzung der fraglichen Immobilie erfolgt naturgemäß am Ort, an dem sich diese befindet.

65. Dagegen birgt eine Anwendung der allgemeinen Regel des Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie das Risiko, dass Wirtschaftsteilnehmer sich der Mehrwertsteuer auf ihre Dienstleistungen entziehen, indem sie ihren Sitz außerhalb des Geltungsbereichs der gemeinschaftlichen Mehrwertsteuer nehmen. Wie den Randnrn. 39 und 40 des Urteils RCI Europe zu entnehmen ist, lagen diese Erwägungen der Entscheidung des Gerichtshofs zugrunde [20].

66. Da Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie die spezielleren Regeln enthält, sind sie entsprechend dem Grundsatz *lex specialis derogat legi generali* primär zu prüfen und bei Tatbestandsverwirklichung auch anzuwenden [21]. Auf Art. 9 Abs. 1 ist somit erst dann zurückzugreifen, wenn kein Anknüpfungspunkt auf irgendein Zielgrundstück vorhanden sein sollte.

19 — Siehe S. 14, Randnr. 3.33, des Schriftsatzes von MRL.

20 — Urteil RCI Europe (oben in Fn. 4 angeführt, Randnrn. 39 und 40).

21 — In diesem Sinne auch Weiermayer, R., a. a. O. (Fn. 11), S. 134.

— Erster Ansatz: Anknüpfung an einen bestimmten Vorrat an Immobilien

Erfordernis eines direkten Zusammenhangs mit einem Grundstück

für Unternehmen, die ähnliche Dienstleistungen wie MRL erbringen. Rechtssicherheit impliziert, dass die Anwendung des Gemeinschaftsrechts für die Betroffenen vorhersehbar sein muss [24] und stellt, wie Generalanwalt Poiares Maduro in seinen Schlussanträgen vom 16. Februar 2005 in den Rechtssachen Optigen u. a. betont hat [25], gerade im Bereich des Steuerrechts als spezifischer Ausdruck der steuerlichen Neutralität [26] einen wesentlichen Grundsatz dar, dem in angemessener Weise Rechnung zu tragen ist.

67. Eine Schwierigkeit bei der Anwendung von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie ergibt sich allerdings aus dem Umstand, dass der Kunde zum Zeitpunkt des Erwerbs von Punkte-Rechten in der Regel noch keine Kenntnis darüber haben wird, welche Immobilien in einem bestimmten Jahr verfügbar und wie viele Punkte sie wert sein werden. Darauf weisen mehrere Verfahrensbeteiligte hin [22]. Eine Möglichkeit, diese Schwierigkeit auf pragmatische und objektive Weise zu überwinden, wäre — entsprechend dem Vorschlag von MRL [23] —, bei der Festlegung des Leistungsorts an den Vorrat an verfügbaren Unterkünften zum Zeitpunkt des Erwerbs von Punkte-Rechten anzuknüpfen. Bedenkt man, dass MRL Immobilien sowohl in Spanien als auch im Vereinigten Königreich besitzt, wäre es grundsätzlich möglich, die Mehrwertsteuer entsprechend dem jeweiligen Anteil an vorrätigen Immobilien in beiden Mitgliedstaaten zu erheben und anschließend an deren Steuerbehörden abzuführen. Der Vorteil dieses Ansatzes läge in der Vorhersehbarkeit in Bezug auf die Steuerpflichtigkeit und letztlich in einer höheren Rechtssicherheit

68. Damit wäre zugleich das rechtliche Erfordernis eines „Zusammenhangs mit einem Grundstück“ in Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie erfüllt, da die gewünschte Immobilie, an welche die Dienstleistung von MRL anknüpft, jedenfalls aus einem verhältnismäßig gut definierbaren Pool an verfügbaren Urlaubsimmobilien hervorgehen wird. Darauf weisen auch die Ausführungen von MRL hin, wonach sie, anders als im Fall des von RCI Europe betriebenen Geschäftsmodells, über einen Kernbestand an freien Urlaubsimmobilien verfüge, um sicherzustellen, dass alle Kunden in der Lage seien, ihre Punkte tatsächlich einzulösen. Die Richtigkeit dieser Aussage unterstellt, wäre eine Anknüpfung an ein Grundstück jedenfalls gewährleistet. Der Umstand, dass das

22 — Siehe S. 7, 9 und 22 des Schriftsatzes von MRL sowie S. 8, Randnr. 20, des Schriftsatzes der Regierung des Vereinigten Königreichs und Randnr. 23 des Schriftsatzes der griechischen Regierung.

23 — Siehe S. 11, Randnr. 3.22, und 22, Randnr. 5.10, des Schriftsatzes von MRL.

24 — Vgl. u. a. Urteile vom 22. Februar 1984, Kloppenburg (70/83, Slg. 1984, 1075, Randnr. 11), vom 15. Dezember 1987, Dänemark/Kommission (348/85, Slg. 1987, 5225, Randnr. 19), vom 1. Oktober 1998, Vereinigtes Königreich/Kommission (C-209/96, Slg. 1998, I-5655, Randnr. 35), vom 22. November 2001, Niederlande/Rat (C-301/97, Slg. 2001, I-8853, Randnr. 43), und vom 29. April 2004, Sudholz (C-17/01, Slg. 2004, I-4243, Randnr. 34).

25 — Schlussanträge von Generalanwalt Poiares Maduro vom 16. Februar 2005, Optigen u. a. (C-354/03, C-355/03 und C-484/03, Urteil vom 12. Januar 2006, Slg. 2006, I-483, Nr. 29).

26 — In diesem Sinne Ridsdale, M., „Abuse of rights, fiscal neutrality and VAT“, *EC Tax Review*, 2005, Nr. 2, S. 87. Auch Terra, B./Kajus, J., a. a. O. (Fn. 10), S. 36, verweisen auf die besondere Bedeutung des Grundsatzes der Rechtssicherheit im Steuerrecht.

Grundstück zum Zeitpunkt des Erwerbs von Punkte-Rechten noch nicht näher bestimmt wäre, ist meines Erachtens auch vor dem Hintergrund des mehrwertsteuerrechtlichen Erfordernisses eines „unmittelbaren Zusammenhangs“ der Dienstleistung mit einem Grundstück als unschädlich zu betrachten.

69. Es ist darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof bisher davon abgesehen hat, näher darzulegen, welche Anforderungen an Art und Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs zu stellen sind. Im Urteil Heger [27] hat er lediglich festgestellt, dass nur diejenigen Dienstleistungen unter Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie fallen, die einen „ausreichend direkten Zusammenhang“ mit einem Grundstück aufweisen, zumal ein solcher Zusammenhang alle in dieser Bestimmung genannten Dienstleistungen auszeichnet. Der Gerichtshof hat somit auf die Bedenken von Generalanwältin Sharpston [28] reagiert, die in ihren Schlussanträgen in jener Rechtssache ihre Bedenken hinsichtlich einer ausschließlich wörtlichen Auslegung dieser Bestimmung geäußert hat. Dabei hat sie zutreffend darauf hingewiesen, dass eine zu weite Auslegung des „Zusammenhangs“ unangebracht sei, da jede Dienstleistung letztlich auf die eine oder andere Weise mit einem Grundstück, verstanden als eine abgegrenzte Fläche, im Zusammenhang stehen könne. In der Tat kann ein solcher Zusammenhang mit einem Grundstück je nach Dienstleistung unterschiedlich eng bzw. ausgeprägt sein. Im Ausgangsfall sind diese Bedenken jedoch unberechtigt, da außer Frage steht, dass die wirtschaftliche Tätigkeit von MRL in der Vermittlung von Grundstücken zur Nutzung besteht.

Unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung

70. Dieser Ansatz würde ferner dem in der Rechtsprechung des Gerichtshofs anerkannten Kriterium der „Unmittelbarkeit der Leistung“ [29] Rechnung tragen. Danach ist eine Dienstleistung nämlich nur dann steuerpflichtig, wenn zwischen dem geleisteten Dienst und der erhaltenen Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Bei genauer Betrachtung lässt sich die in der ersten Vorlagefrage beschriebene Dienstleistung in zwei Transaktionen aufteilen: (1) den Verkauf von Punkte-Rechten und (2) die Vermittlung von Immobilien, an denen Teilzeitnutzungsrechte bestehen und die der Kunde erst bei Einlösung der zuvor erworbenen Punkte-Rechte nutzen darf. Dies führt notwendigerweise zu der Frage, auf welche Transaktion konkret abzustellen ist. Vor dem Hintergrund, dass im Ausgangsfall der Um-

27 — Urteil vom 7. September 2006, Heger (C-166/05, Slg. 2006, I-7749, Randnr. 24).

28 — Schlussanträge von Generalanwältin Sharpston vom 7. März 2006, Heger (oben in Fn. 14 angeführt, Nrn. 31 und 33).

29 — Urteile vom 8. März 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Slg. 1988, 1443, Randnrn. 11 und 12), und Tolsma (oben in Fn. 17 angeführt, Randnr. 13).

satz bereits beim Verkauf der Punkte-Rechte und nicht erst bei ihrem Einlösen getätigt wird, wäre ein unmittelbarer Zusammenhang eher im Hinblick auf die erstgenannte Leistung zu bejahen.

Ergebnis

71. Mithin wäre es denkbar, in der Fallkonstellation, in der Leistungen in Form der Einräumung von Punkte-Rechten im Austausch gegen Kaufentgelte erbracht werden, den Leistungsort in jenen Mitgliedstaaten festzulegen, in denen der Dienstleistende Immobilien zum Zeitpunkt des Erwerbs von Punkte-Rechten durch den Kunden unterhält. Die Mehrwertsteuer wäre demzufolge entsprechend dem jeweiligen Anteil an vorrätigen Immobilien in den einzelnen Mitgliedstaaten zu erheben.

— Zweiter Ansatz: Abstellen auf den Zeitpunkt des Einlösens von Punkten

72. Alternativ bietet sich ein weiterer Ansatz an, bei dem nicht auf den Verkauf, sondern vielmehr auf die zweite Transaktion, das Einlösen von Punkten, abgestellt wird. Dieser Ansatz hat jedoch Vor- und Nachteile, die es gegeneinander abzuwägen gilt.

Argumente für diesen Ansatz

73. Dieser Ansatz hat zunächst einmal den Vorteil, dass ein klarer Zusammenhang zwischen der von MRL erbrachten Dienstleistung und einem konkreten Grundstück hergestellt wird. Ein Abstellen auf ein abstraktes, nicht näher bestimmtes Grundstück im Immobilienpool des Betreibers ist demnach nicht erforderlich.

74. Gegen den ersten Ansatz könnte wiederum vorgebracht werden, dass er dem Umstand nicht Rechnung trägt, dass der Kunde die erste Transaktion nicht um der Punkte willen vornimmt, sondern vielmehr mit der Absicht, die später ausgewählte Immobilie für sich nutzen zu können. Die Annahme erscheint vertretbar, dass der Kauf von Punkte-Rechten aus der Sicht des Kunden für sich allein keinen eigenen Wert darstellen kann [30].

30 — Vgl. in diesem Zusammenhang das Urteil RCI Europe, dem offenbar ähnliche Überlegungen zugrunde liegen. Zu Recht hat der Gerichtshof nämlich in Randnr. 28 im Hinblick auf das streitgegenständliche Geschäftskonzept erklärt, dass „ein Mitglied als Gegenleistung für das Beitrittsentgelt zwar zunächst nur Zugang zum Tauschprogramm RCI Weeks erhält, doch wäre die Aufnahme in ein solches Programm für den Inhaber des Teilzeitnutzungsrechts nutzlos, wenn er nicht die Absicht hätte, sein Recht mit dem anderer Mitglieder zu tauschen“. Ferner heißt es in Randnr. 29, dass „selbst unter Berücksichtigung der verschiedenen Phasen des RCI-Weeks-Systems … das Beitrittsentgelt und die Mitgliedsbeiträge völlig nutzlos [wären], wenn keine Absicht zum Tausch der Teilzeitnutzungsrechte auf dem von RCI Europe geschaffenen Markt bestünde“.

Es ließe sich sagen, dass der Kauf sowie die Einlösung der Punkte-Rechte bei lebensnaher Betrachtung vielmehr als notwendige Zwischenschritte anzusehen sind, um das Teilzeitnutzungsrecht an der jeweiligen Immobilie in Anspruch nehmen zu können. Die eigentliche Dienstleistung würde somit erst dann bewirkt werden, wenn der Kunde seine zuvor erworbenen Punkte-Rechte gegen ein fremdes Teilzeitnutzungsrecht einlöst. Der Steuertatbestand und der Mehrwertsteueranspruch müssten dementsprechend gemäß Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie erst zu diesem Zeitpunkt entstehen. Nach dieser allgemeinen Regel treten nämlich der Steuertatbestand und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Lieferung des Gegenstands oder die Dienstleistung bewirkt wird.

75. Sofern man zu diesem Ansatz tendieren sollte, könnte weiter vorgebracht werden, dass ein Abstellen ausschließlich auf die erste Transaktion nicht nur eine künstliche Aufspaltung der fraglichen Dienstleistung zur Folge hätte, die die Anwendung der Mehrwertsteuervorschriften unnötig komplizieren würde. Eine Besteuerung der im Zuge des Verkaufs von Punkte-Rechten erzielten Umsätze bereits zum Zeitpunkt der ersten Transaktion könnte darüber hinaus nicht auf Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie gestützt werden. Diese Vorschrift enthält eine Abweichung von der oben genannten allgemeinen Regelung in Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 1, indem sie vorsieht, dass im Fall einer Anzahlung der Mehrwertsteueranspruch entsteht, ohne dass die Lieferung oder die Dienstleistung bereits bewirkt ist. Wie aber der Gerichtshof im Urteil BUPA [31] zutreffend festgestellt hat, ist es, damit der Steueranspruch in einem solchen Fall entstehen kann, erforderlich, dass „alle maßgeblichen Elemente des Steueranspruchs, d. h. der künftigen Lieferung oder der künftigen Dienstleistung, bereits bekannt und somit insbesondere die Gegenstände oder die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sind“ [32]. Daraus hat der Gerichtshof die Schlussfolgerung gezogen, dass „An- und Vorauszahlungen für noch nicht klar bestimmte Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen [können]“ [33].

76. Übertrüge man diese Schlussfolgerungen auf den Ausgangsfall, so wäre festzustellen, dass der Kunde zum Zeitpunkt des Erwerbs von Punkte-Rechten genau vor einer solchen Situation steht, da er, wie bereits erwähnt, noch keine Kenntnis darüber haben kann, welche Immobilien in einem bestimmten Jahr verfügbar und wie viele Punkte sie wert sein werden. Eine weitere Ungewissheit besteht zudem in der Konstellation, in der der Kunde ein eigenes Teilzeitnutzungsrecht zur Verfügung stellt, zumal es MRL ist, die die Einstufung der Unterkünfte zum Zwecke der Punktezuweisung festlegt, so dass die Auswahl des Kunden von vornherein auf jene Immobilien beschränkt ist, die er sich punktemäßig leisten kann. Vor diesem Hintergrund könnte nicht gesagt werden, dass zum Zeitpunkt der ersten Transaktion die maßgeblichen Elemente des Steueranspruchs feststehen. Eine Anwendung von Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie wäre demnach im vorliegenden Fall abzulehnen.

31 — Urteil vom 21. Februar 2006, BUPA (C-419/02, Slg. 2006, I-1685).

32 — Ebd., Randnr. 48.

33 — Ebd., Randnr. 50.

77. Bei objektiver Betrachtung aller Aspekte der von MRL erbrachten Dienstleistung wäre nach diesem Ansatz davon auszugehen, dass die hier relevante Transaktion, die den Hauptcharakter der Dienstleistung ausmacht, die Einlösung der zuvor vom Kunden erworbenen Punkte-Rechte darstellt. Demnach müsste der Leistungsort an jenem Ort festgelegt werden, an dem die Immobilie, die der Kunde nach Einlösen seiner Punkte erhält, gelegen ist.

Argumente gegen diesen Ansatz

78. Dieser Ansatz bringt allerdings gewisse Nachteile mit sich, die, wie darzulegen sein wird, im Wesentlichen aus der Schwierigkeit der Berechnung der Mehrwertsteuer im Einzelfall resultieren.

79. Grundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer ist, unabhängig vom zu verfolgenden Ansatz, stets der Umsatz, der bei dem Verkauf von Punkte-Rechten erzielt wird. Sofern aber — entsprechend dem zweiten Ansatz — auf das Einlösen von Punkten und nicht auf den Kauf von Punkte-Rechten abgestellt wird, wird es zum Zweck der Berechnung der Mehrwertsteuer notwendig sein, jedes Mal die vom Kunden eingelösten Punkte in Punkte-Rechte und anschließend in den Geldwert der einzelnen Punkte-Rechte umzuwandeln. Aus der Summe dieser Beträge wird sich der zu besteuernde Umsatz ergeben. Allerdings erweist sich dieser Vorgang bei näherer Betrachtung als durchaus komplex, zumal der Umwandlungsprozess von verschiedenen Faktoren beeinflusst wird.

80. Ein Faktor ist beispielsweise der variierende Geldwert der einzelnen Punkte-Rechte. So wird im Vorlagebeschluss der Kaufpreis der einzelnen Punkte-Rechte zwar in Höhe von 2,50 GBP pro Punkte-Recht angegeben, gleichwohl geht aus ihm ebenfalls hervor, dass von Zeit zu Zeit zu Werbezwecken Rabatte angeboten werden. Daraus folgt, dass der Kaufpreis nicht konstant ist, sondern durchaus Änderungen unterliegt.

81. Ein weiterer Faktor ist der unklare Umrechnungskurs im Verhältnis zwischen Punkte-Rechten und Punkten. Punkte-Rechte und Punkte können begrifflich nicht gleichgesetzt werden. Vielmehr begründen Punkte-Rechte erst einen Anspruch der Kunden darauf, dass ihnen jedes Jahr entsprechend ihren Punkte-Rechten eine bestimmte Anzahl von Punkten gutgeschrieben wird. Nur Letztere werden eingelöst. Mangels näherer Sachverhaltsangaben bleibt unklar, nach welcher Methode die alljährliche Gutschrift von Punkten erfolgt. Unklar bleibt vor allem, mit wie vielen Punkten pro Punkte-Recht genau der jeweilige Kunde rechnen kann.

82. Ein wesentlicher Nachteil dieses Ansatzes ist die unter Umständen fehlende Besteuerung von Umsätzen über lange Zeiträume hinweg. Kunden, die Punkte-Rechte erwerben, werden nicht immer die Gesamtheit ihrer Punkte einlösen, sondern die in einem Jahr nicht verbrauchten Punkte aufsparen, um sie im darauffolgenden Jahr zu verwenden.

Die Satzung von MRL räumt ihnen dieses Recht ausdrücklich ein. Mit anderen Worten, zwischen dem Kauf und dem Einlösen der Punkte wird nicht selten ein beträchtlicher Zeitraum liegen, in dem, sofern man diesem Ansatz folgt, keine Erhebung der Mehrwertsteuer erfolgen wird, obwohl der Kunde für seine Punkte-Rechte bereits gezahlt hat und damit im Grunde eine steuerrechtlich nicht unerhebliche Transaktion bereits vorliegt. Die Besteuerung des Umsatzes wird nach diesem Ansatz ja erst beim Einlösen der Punkte stattfinden.

83. Die Relevanz der ersten Transaktion zeigt sich nicht zuletzt daran, dass letztlich der Umwandlungsprozess vom Kaufentgelt zu Punkte-Rechten und schließlich zu Punkten mittels einer Rückberechnung zurückverfolgt werden muss, um den besteuerbaren Umsatz zu bestimmen. Diese Rückberechnung würde allerdings komplexe buchhalterische Leistungen seitens MRL erfordern, um das System sowohl für den steuerpflichtigen Kunden als auch für die Steuerbehörden so transparent wie möglich zu gestalten. Der Kunde wird in der Regel ein Interesse daran haben, dass nur der Betrag besteuert wird, der auch seinen tatsächlich eingelösten Punkten entspricht. Die Steuerbehörden werden ihrerseits ein Interesse daran haben, dass ein abstraktes Punktesystem wie das von MRL nicht zum Zweck der Steuerhinterziehung missbraucht wird. Diese Erwägungen gilt es bei der Entscheidung zwischen allen möglichen Ansätzen zu berücksichtigen.

84. Vor den praktischen Problemen, die mit diesem Ansatz verbunden wären, hat MRL im Rahmen der mündlichen Verhandlung eindringlich gewarnt. Überzeugend hat MRL dabei beispielsweise erklärt, dass angesichts der langen Dauer der Vertragslaufzeiten nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Mehrwertsteuersätze im Zeitraum zwischen dem Erwerb von Punkte-Rechten und dem Einlösen von Punkten Änderungen erfahren, was die Berechnung der Mehrwertsteuer für jeden einzelnen Kunden zusätzlich erschweren würde.

85. Ein weiteres Problem dieses Ansatzes stellt die noch offene mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung der Fallkonstellation dar, in der der Kunde seine Punkte nicht einlöst, sondern schlicht verfallen lässt. Die Möglichkeit des Verfalls von Punkten ist zwar nicht ausdrücklich im Vorlagebeschluss angesprochen, sie scheint jedoch in der Satzung implizit vorgesehen zu sein, wie sich aus einer Auslegung der Regelungen bezüglich der Übertragung von nicht verbrauchten Punkten auf das darauffolgende Jahr ergibt.

Ergebnis

86. Nach alledem komme ich zu der Schlussfolgerung, dass der zweite Ansatz — bei dem auf den Zeitpunkt des Einlösens von Punk ten abgestellt wird — nur auf den ersten Blick zu einer sinnvollen Lösung beiträgt. Er hat einerseits den Vorteil, dass sich ein unmittelbarer Zusammenhang mit einem Grundstück einfach herstellen und damit auch der Leistungsort zweifelsfrei feststellen lässt. Andererseits ist zu befürchten, dass seine Umsetzung mit Schwierigkeiten administrativer

Art verbunden wäre. Der erste Ansatz — der eine Anwendung von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie unter Anknüpfung an einen bestimmten Vorrat an Immobilien impliziert — erscheint mir dagegen einfach umzusetzen und pragmatisch zu sein. Aus diesem Grund wird empfohlen, dem ersten Ansatz zu folgen.

c) Zur Möglichkeit der Unterbringung in Hotels

87. Die vorstehenden Erwägungen müssen auch dann gelten, wenn der Inhaber von Punkte-Rechten seine Punkte, wie in der Vorlagefrage 2f erklärt, letztlich gegen Unterkunft in von MRL betriebenen Hotels eintauscht, vorausgesetzt, dass diese Hotels auch Teil des zum Zeitpunkt des Erwerbs von Punkte-Rechten verfügbaren Wohnraumbestands sind.

88. Die Beherbergung in der Hotelbranche stellt nämlich ebenfalls eine Dienstleistung „im Zusammenhang mit einem Grundstück" im Sinne dieser Vorschrift dar. Eine Bestätigung dieser Rechtsauffassung ist in der Klarstellung zu sehen, die der Gemeinschaftsgesetzgeber mit der Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG [34] bezüglich des Ortes der Dienstleistung vorgenommen hat [35]. Die Richtlinie 2008/8 ändert nämlich Art. 47 der Richtlinie 2006/112 — die Nachfolgebestimmung zu Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie — dahin gehend, dass als eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück auch die „Beherbergung in der Hotelbranche oder in Branchen mit ähnlicher Funktion" sowie die „Einräumung von Rechten zur Nutzung von Grundstücken sowie von Dienstleistungen" zu verstehen ist.

89. Dementsprechend ändert an der rechtlichen Würdigung nichts, dass Kunden gemäß den Satzungsbestimmungen ihre Punkte gegen Unterkunft in von MRL betriebenen Hotels eintauschen dürfen. Vielmehr ist stets jeweils auf die Art des Erwerbs der Punkte-Rechte durch den Kunden [36] abzustellen.

d) Keine Einordnung als Klubmitgliedschaft

90. Hingegen kann die Auffassung der Regierung des Vereinigten Königreichs, wonach die relevante Leistung als Mitgliedschaft in einem Klub einzuordnen sei und Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie Anwendung finden müsse, nicht geteilt werden.

34 — ABl. L 44, S. 11.

35 — Terra, B./Kajus, J., a. a. O. (Fn. 10), S. 514, sehen in der Änderung des Wortlauts dieser Bestimmung lediglich eine Klarstellung der bereits bestehenden Rechtslage. Dafür spreche auch der sechste Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/8, wonach spezifische Ausnahmen, die sicherstellen sollen, dass die Besteuerung am Ort des Verbrauchs stattfindet, weitgehend auf „bestehenden Kriterien" beruhen.

36 — Siehe zu den Modalitäten des Erwerbs von Punkte-Rechten Nr. 53 dieser Schlussanträge.

91. Wie die Kommission zutreffend erklärt, zahlt der Kunde im Ausgangsfall nicht, um Mitglied in einem Klub zu sein. Bei den Zahlungen, die er tätigt, handelt es sich nicht etwa um regelmäßige Mitgliedschaftsbeiträge, die in Form von Pauschalbeträgen im Austausch für eine Vielzahl von Leistungen gezahlt werden. Anders als in der Rechtssache Kennemer Golf [37], der ein solcher Sachverhalt zugrunde lag [38], lassen sich im Ausgangsfall nämlich die jeweiligen Zahlungen durchaus einzelnen Leistungen zuordnen. Dessen ungeachtet erscheint seit dem Urteil RCI Europe eine Einordnung, wie sie die Regierung des Vereinigten Königreichs vornimmt, als rechtlich nicht haltbar. In jener Rechtssache, in der es um die mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung eines Geschäftskonzepts ging, das dem einer Klubmitgliedschaft nahekam, war der Gerichtshof aufgrund einer sorgfältigen Untersuchung aller Umstände in der Lage, ein synallagmatisches Verhältnis zwischen den einzelnen Arten von Beiträgen und den jeweiligen vom Verein erbrachten Dienstleistungen auszumachen [39].

92. Eine Anwendung von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a kam in jener Rechtssache deshalb in Betracht, weil der Gerichtshof in einem weiteren Schritt festgestellt hat, dass der Zugang zu einer Tauschbörse für Teilzeitnutzungsrechte nur ein Zusatzelement im Verhältnis zur eigentlichen Zielsetzung, dem Tausch oder der Möglichkeit, sich an einem solchen Tausch zu beteiligen, war [40]. Vor dem Hintergrund, dass der Gerichtshof Teilzeitnutzungsrechte als Rechte an Grundstücken und ihre Abgabe im Austausch gegen die Nutzung vergleichbarer Rechte als ein Geschäft im Zusammenhang mit Grundstücken angesehen hat [41], erscheint die Anwendung dieser Vorschrift in jener Rechtssache schlüssig.

93. Folglich verbietet sich im Ausgangsfall eine Heranziehung von Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie mit der Begründung, die fragliche Dienstleistung sei als eine Klubmitgliedschaft einzuordnen.

e) Zwischenergebnis

94. Demzufolge ist auf die Vorlagefrage 3a zu antworten, dass es sich bei den von MRL erbrachten Dienstleistungen um Dienstleistungen „im Zusammenhang mit Grundstücken“ im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie (jetzt Art. 45 der Richtlinie 2006/112) handelt, wobei hinsichtlich der Bestimmung des Leistungsorts Folgendes zu beachten ist.

95. Im Hinblick auf die Aufstockungsentgelte ist der Leistungsort der Ort, an dem die Immobilie, an der das Teilzeitnutzungsrecht des betreffenden Mitglieds besteht, gelegen ist.

96. Im Hinblick auf die Kaufentgelte bestimmt sich der Leistungsort danach, in

37 — Urteil Kennemer Golf (oben in Fn. 17 angeführt).

38 — Ebd.

39 — Urteil RCI Europe (oben in Fn. 4 angeführt, Randnrn. 34 und 35).

40 — Ebd., Randnr. 35.

41 — Ebd., Randnr. 37.

welchen Mitgliedstaaten der Dienstleistende Immobilien zum Zeitpunkt des Erwerbs der Punkte-Rechte durch den Kunden unterhält. Die Mehrwertsteuer ist entsprechend dem jeweiligen Anteil an vorrätigen Immobilien in den betreffenden Mitgliedstaaten zu erheben.

C — *Zur Möglichkeit der Steuerbefreiung*

a) Allgemeines zu den Steuerbefreiungen und den Ausnahmen in Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie

1. Die Vermittlung von Unterkunft in von MRL betriebenen Hotels

97. Die Frage, ob die von MRL erbrachte Dienstleistung von der Mehrwertsteuerpflicht befreit ist, ist — sofern es um den Verkauf von Punkte-Rechten und die Vermittlung von Unterkunft in von MRL betriebenen Hotels geht — eindeutig zu verneinen, da Art. 13 Teil B Buchst. b Nr. 1 der Sechsten Richtlinie die Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe ausdrücklich von der Steuerbefreiung ausnimmt.

2. Die Vermittlung von Unterkunft in Immobilien, an denen Teilzeitnutzungsrechte Dritter bestehen

98. Hingegen bedarf die Frage, ob die von MRL betriebene entgeltliche Vermittlung von Unterkunft in Immobilien, an denen Teilzeitnutzungsrechte Dritter bestehen, der Mehrwertsteuerpflicht unterliegt, einer eingehenden Erörterung. Die Beantwortung dieser Frage hängt nämlich davon ab, ob diese Tätigkeit als eine „Vermietung von Grundstücken" im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b einzustufen ist und ob eventuelle Ausnahmeregelungen eingreifen.

99. Nach der Richtlinie ist die Vermietung von Grundstücken grundsätzlich von der Mehrwertsteuer befreit. Wie Generalanwalt Jacobs in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Blasi [42] ausführlich dargelegt hat, spiegelt diese Befreiung die besonderen Schwierigkeiten wider, die sich bei der Erhebung von Mehrwertsteuer auf solche Gegenstände ergeben. Anders als gewöhnliche Gegenstände gehen Grundstücke nicht aus einem Produktionsprozess hervor. Vielmehr stellt die Vermietung eine relativ passive Tätigkeit dar, aus der sich kein bedeutender Mehrwert ergibt. Obwohl sie eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von Art. 4 der Sechsten Richtlinie darstellt, ist sie daher grundsätzlich von der Steuer befreit. Anders ist es bei den in Art. 13 Teil B Buchst. b Nr. 1 genannten Umsätzen, da diese mit einer aktiveren Nutzung des

42 — Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs vom 25. September 1997, Blasi (C-346, Slg. 1998, I-481, Nrn. 15 und 16).

Grundstücks verbunden sind und daher eine Besteuerung rechtfertigen [43].

100. Das Regel-Ausnahme-Verhältnis in dieser Bestimmung wirkt sich letztlich auf die Auslegung der einzelnen Tatbestandsmerkmale aus. Die vom Grundsatz der steuerlichen Neutralität im fünften Erwägungsgrund der Ersten Richtlinie [44] geforderte möglichst umfassende allgemeine Erhebung der Steuer führt dazu, dass die den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer begründenden Tatbestandsmerkmale weit auszulegen sind. Umgekehrt folgt daraus, dass Ausnahmetatbestände, also Steuerbefreiungen, eng auszulegen sind [45]. In der inzwischen aufgehobenen Zweiten Richtlinie [46] kam das noch im vierten Erwägungsgrund zum Ausdruck: „Damit das System einfach und neutral angewandt und der normale Steuersatz in vernünftigen Grenzen gehalten werden kann, müssen Sonderregelungen und Ausnahmemaßnahmen beschränkt werden."

101. Der Gerichtshof legt Steuerbefreiungen der Sechsten Richtlinie auch ohne eine entsprechende Vorschrift in dieser Richtlinie stets eng aus, wobei er auf seine ständige Rechtsprechung hinweist. In sinngemäßer Anwendung des oben angeführten Grundsatzes hat der Gerichtshof festgestellt, dass die „Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Art. 13 der Sechsten Richtlinie umschrieben sind, eng auszulegen sind, da sie Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Umsatzsteuer unterliegt" [47].

b) Der Begriff der „Vermietung von Grundstücken"

102. Des Weiteren geht der Gerichtshof davon aus, dass die Steuerbefreiungen in Art. 13 der Sechsten Richtlinie eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts sind und daher

43 — Vgl. die ähnlich lautenden Ausführungen von Generalanwalt La Pergola in seinen Schlussanträgen vom 18. März 1999, Amegual (C-12/98, Slg. 2000, I-527, Nr. 9), und von Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer in seinen Schlussanträgen vom 4. Mai 2004, Temco Europe (C-284/03, Slg. 2004, I-11237, Nr. 24).

44 — Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer, ABl. Nr. 71, S. 1301.

45 — In diesem Sinne Lohse, C., „Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht", in: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, a.a.O. (Fn. 11), S. 62.

46 — Zweite Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. Nr. 71, S. 1303). Aufgehoben durch Art. 37 der Sechsten Richtlinie.

47 — Urteile vom 15. Juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Slg. 1989, 1737, Randnr. 13), vom 11. August 1995, Bulthuis-Griffioen (C-453/93, Slg. 1995, I-2341, Randnr. 19), vom 5. Juni 1997, SDC (C-2/95, Slg. 1997, I-3017, Randnr. 20), vom 12. Februar 1998, Blasi (C-346/95, Slg. 1998, I-481, Randnr. 18), vom 7. September 1999, Gregg (C-216/97, Slg. 1999, I-4947, Randnr. 12), vom 12. September 2000, Kommission/Vereinigtes Königreich (C-359/97, Slg. 2000, I-6355, Randnr. 64) und Kommission/Irland (C-358/97, Slg. 2000, I-6301, Randnrn. 52 und 55), vom 18. Januar 2001, Stockholm Lindöpark (C-150/99, Slg. 2001, I-493, Randnr. 25), vom 12. Juni 2003, Sinclair Collis (C-275/01, Slg. 2003, I-5965, Randnr. 23), vom 18. November 2004, Temco Europe (C-284/03, Slg. 2004, I-11237, Randnr. 17), und vom 3. März 2005, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (C-428/02, Slg. 2005, I-1527, Randnr. 29).

eine gemeinschaftsrechtliche Definition erfordern [48]. Dies gilt nicht zuletzt auch für den Begriff der „Vermietung", dessen grundlegendes Merkmal nach Auffassung des Gerichtshofs darin besteht, dass „dem Betreffenden auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als ob er dessen Eigentümer wäre, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen" [49]. Für die Beurteilung, ob eine bestimmte Vereinbarung dieser Definition entspricht, sind alle Merkmale des Vorgangs sowie die Umstände zu berücksichtigen, unter denen er erfolgt [50]. Maßgebend ist dabei sein objektiver Inhalt [51], unabhängig von der Bezeichnung, die die Parteien dem Vorgang gegeben haben [52].

103. Diese Voraussetzungen sind meines Erachtens in Bezug auf das Nutzungsrecht, das der Kunde im Austausch für seine Punkte erhält, erfüllt. Zum einen weist dieses Recht — wie MRL überzeugend erklärt [53] und die Mehrheit der Verfahrensbeteiligten zumindest implizit einräumt — Merkmale auf, die denen einer „Vermietung" nach Art. 13 Teil B Buchst. b im Sinne dieser Definition entsprechen. Zum anderen ist festzustellen, dass ein Teilzeitnutzungsrecht ungeachtet seiner jeweils nach dem Recht der Mitgliedstaaten festzulegenden Rechtsnatur [54] dem Inhaber ein jedenfalls mit der Wohnraummiete vergleichbares Nutzungsrecht gewährt [55]. Darauf habe ich bereits in meinen Schlussanträgen in der Rechtssache RCI Europe hingewiesen [56].

104. Zwar ist zuzugeben, dass mit der Vermittlung von Ferienimmobilien, wie sie die

48 — Vgl. Urteile vom 26. März 1987, Kommission/Niederlande (235/85, Slg. 1987, 1471, Randnr. 18), Stichting Uitvoering Financiële Acties (oben in Fn. 47 angeführt, Randnr. 11), SDC (oben in Fn. 47 angeführt, Randnr. 21), vom 12. November 1998, Institute of the Motor Industry (C-149/97, Slg. 1998, I-7053, Randnr. 17), Kommission/Irland (oben in Fn. 47 angeführt, Randnr. 51), vom 8. März 2001, Försäkringsaktiebolaget Skandia (C-240/99, Slg. 2001, I-1951, Randnr. 32), vom 10. September 2002, Ambulanter Pflegedienst Kügler (C-141/00, Slg. 2002, I-6833, Randnr. 25), vom 16. Januar 2003, Maierhofer (C-315/00, Slg. 2003, I-563, Randnr. 25), Sinclair Collis (oben in Fn. 47 angeführt, Randnr. 22), Temco Europe (oben in Fn. 47 angeführt, Randnr. 16), Fonden Marselisborg Lystbådehavn (oben in Fn. 47 angeführt, Randnr. 27), vom 19. April 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, Slg. 2007, I-3225, Randnr. 15), und vom 6. Dezember 2007, Walderdorff (C-451/06, Slg. 2007, I-10637, Randnr. 16).

49 — Urteile vom 4. Oktober 2001, „Goed Wonen" (C-326/99, Slg. 2001, I-6831, Randnr. 55), vom 9. Oktober 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Slg. 2001, I-7257, Randnr. 21), und Sinclair Collis (oben in Fn. 47 angeführt, Randnr. 25).

50 — Vgl. Urteil Stockholm Lindöpark (oben in Fn. 47 angeführt, Randnr. 26).

51 — Urteil Cantor Fitzgerald International (oben in Fn. 49 angeführt, Randnr. 33).

52 — Urteil Maierhofer (oben in Fn. 48 angeführt, Randnr. 39).

53 — Siehe S. 9, Randnr. 3.18, des Schriftsatzes von MRL.

54 — Art. 1 der Richtlinie 94/47/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Oktober 1994 zum Schutz der Erwerber im Hinblick auf bestimmte Aspekte von Verträgen über den Erwerb von Teilzeitnutzungsrechten an Immobilien (ABl. L 280, S. 83) sieht vor, dass die Mitgliedstaaten u.a. „die Zuständigkeit für die Festlegung der Rechtsnatur der Rechte, die Gegenstand der von dieser Richtlinie betroffenen Verträge sind, behalten". Art. 2 dieser Richtlinie definiert entsprechend das Teilzeitnutzungsrecht als „ein dringliches Recht oder ein sonstiges Nutzungsrecht an einer oder mehreren Immobilien für einen bestimmten oder einen zu bestimmenden Zeitraum des Jahres, der nicht weniger als eine Woche betragen darf".

55 — Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden 2005, S. 118 f., weist darauf hin, dass im Mittelpunkt des schuldrechtlichen Timesharing die Wohnraumüberlassung stehe, weil ohne diese das Timesharing an Ferienwohnungen nicht denkbar sei. Aus diesem Grund werde in der Rechtslehre überwiegend vertreten, dass der Schwerpunkt des Vertragsverhältnisses im Mietrecht liege. Nach Auffassung der Autorin ist dies der Fall, sofern sich die Serviceleistungen auf die Instandhaltung, Reinigung und Verwaltung des Timesharing-Objekts beschränkten, zumal die Instandhaltung des Mietobjekts auch bei reinen Mietverträgen zu den Pflichten des Vermieters gehöre. Auch stellten die Reinigung und Objektverwaltung im Vergleich zu der Wohnraumüberlassung untergeordnete Nebenleistungen dar.

56 — Siehe Nr. 123 meiner Schlussanträge vom 2. April 2009 in der Rechtssache RCI Europe (Urteil oben in Fn. 4 angeführt).

Klägerin gewerbsmäßig betreibt, offenbar kein Rechtsübergang von einem Mitglied zum anderen verbunden ist. Vielmehr werden laut Vorlagebeschluss Nutzungsrechte für festgelegte Wochen beim Treuhänder zur Verfügung gestellt, der Kunde erhält somit nicht das Teilzeitnutzungsrecht selbst. Gleichwohl ist darauf hinzuweisen, dass Timesharing-Verträge regelmäßig die Möglichkeit der unentgeltlichen oder entgeltlichen Überlassung von Nutzungsrechten an Dritte vorsehen, so dass Letztere sich auch auf diese Rechte berufen können [57]. Insofern ist davon auszugehen, dass der Kunde, der eine solche Ferienimmobilie zur Nutzung erhält, eine der des Inhabers des Teilzeitnutzungsrechts vergleichbare Rechtsposition erwirbt.

105. Der hier vertretenen Einordnung als „Vermietung" im Sinne des Art. 13 Teil B Buchst. b steht einzig und allein die Rechtsauffassung der Regierung des Vereinigten Königreichs gegenüber, die mir allerdings wenig überzeugend erscheint, da sie ausschließlich auf die erste Transaktion — den Verkauf von Punkte-Rechten — abstellt. So weist sie beispielsweise zur Begründung darauf hin, dass erstens mit dieser Transaktion keine Überlassung eines hinreichend bestimmten Grundstücks verbunden sei und zweitens Punkte-Rechte unter Umständen nie eingelöst würden. Dieser Standpunkt ist allerdings zu formalistisch, da er erstens nur auf einen Teilaspekt des Geschäftsmodells von MRL abstellt und zweitens die eigentliche Finalität der ersten Transaktion gänzlich ausblendet. Der Kunde erwirbt Punkte-Rechte nämlich letztlich mit der Absicht, ein Wochennutzungsrecht an einer Ferienimmobilie zu erhalten [58]. Es ist daher zum Zweck der Einordnung der rechtlichen Qualität der Nutzungsüberlassung als „Vermietung" unerheblich, dass zum Zeitpunkt der ersten Transaktion die einzelnen Merkmale des Grundstücks unter Umständen nicht hinreichend bekannt sind, denn jedenfalls sind die Nutzungsbedingungen den Vertragsparteien bekannt. Diese Nutzungsbedingungen entsprechen, wie bereits gesehen [59], der vom Gerichtshof entwickelten Definition einer Vermietung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. Mithin ist die von der Regierung des Vereinigten Königreichs vertretene Rechtsauffassung zurückzuweisen.

106. Folglich liegt im Ausgangsfall eine „Vermietung von Grundstücken" im Sinne dieser Vorschrift vor. Es fragt sich jedoch, ob eine Ausnahmeregelung eingreift.

57 — Vanbrabant, B., *Time-Sharing*, Brüssel 2006, S. 48, weist darauf hin, dass im Rahmen eines Tauschs kein Übergang des Nutzungsrechts stattfinde. Er begründe lediglich schuldrechtliche Ansprüche zwischen den Benutzern und/oder dem Unternehmen, das die Tauschbörse betreibe. Kelp, U., a. a. O. (Fn. 55), S. 26, sieht in der Möglichkeit, Nutzungsrechte Dritten zu überlassen, die Ursache für den heutigen Erfolg von Tauschbörsen. Inhaber von Teilzeitnutzungsrechten, die ihr Recht nicht persönlich in Anspruch nehmen wollten, müssten sich nämlich um die Weitervermittlung grundsätzlich selbst kümmern. Endgültig flexibel und damit für einen größeren Kundenkreis interessant werde Timesharing erst durch den Anschluss des Objekts an eine Tauschorganisation, die die Tauschwünsche der Nutzungsberechtigten koordiniere.

58 — Siehe Nr. 74 dieser Schlussanträge.

59 — Siehe Nr. 103 dieser Schlussanträge.

c) Anwendbarkeit der Ausnahmeregelung in Art. 13 Teil B Buchst. b Nr. 1

107. Im vorliegenden Fall kommt unter Umständen eine Anwendbarkeit der Regelung in Betracht, wonach „die Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe … oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung“ von der Steuerbefreiung ausgenommen ist. Bei der hier relevanten Unterbringung in Immobilien, an denen Teilzeitnutzungsrechte von Dritten bestehen, könnte es sich nämlich um eine „Unterkunft in einem Sektor mit ähnlicher Zielsetzung“ handeln. Hier ist zu berücksichtigen, dass als Ausnahmeregelung zur eigentlichen Steuerbefreiung Art. 13 Teil B Buchst. b Nr. 1 der Sechsten Richtlinie grundsätzlich nicht eng ausgelegt werden darf, damit die Regel bezüglich der allgemeinen Besteuerung aller steuerpflichtigen Umsätze zum Tragen kommt [60].

108. Eine Anwendung dieser Bestimmung läge zunächst einmal in steuerpolitischer Hinsicht im Interesse einer kohärenten Anwendung der Mehrwertsteuerbestimmungen auf den Ausgangsfall, da es keinen einleuchtenden Grund dafür gibt, kurzfristige Unterbringungen in Ferienimmobilien steuerrechtlich anders zu behandeln als die Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe. Wie aus dem Vorlagebeschluss hervorgeht, steht dem Kunden grundsätzlich die freie Auswahl zwischen beiden Alternativen zu. Eine Kopplung der Besteuerung der von MRL erzielten Umsätze an ein etwaiges Wahlrecht des Kunden wäre nicht mit dem Grundsatz der Steuerneutralität vereinbar, der eine allgemeine Besteuerung aller Umsätze und ihre steuerliche Gleichbehandlung verlangt [61]. Darunter würde die Vorhersehbarkeit der Anwendung der mehrwertsteuerrechtlichen Vorschriften leiden. Zudem unterscheiden sich beide Leistungen mangels gegenteiliger Angaben kaum voneinander und rechtfertigen daher eine unterschiedliche steuerrechtlich Behandlung nicht.

109. Die Regelung in Art. 13 Teil B Buchst. b Nr. 1 der Sechsten Richtlinie zeigt, dass es neben der Unterkunft im Hotelgewerbe durchaus andere Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung geben kann, die der Mehrwertsteuerpflicht unterliegen können, wobei anzumerken ist, dass die Mitgliedstaaten laut dieser Bestimmung weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich dieser Befreiung vorsehen können. Wie der Gerichtshof im Urteil Blasi [62] erklärt hat, verfügen die Mitgliedstaaten bei der Definition der Gewährung von Unterkunft, die abweichend von der Befreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gemäß Art. 13 Teil B Buchst. b Nr. 1

60 — Vgl. Urteil Blasi (oben in Fn. 47 angeführt, Randnr. 19) sowie Nr. 18 der Schlussanträge von Generalanwalt Jacobs in jener Rechtssache. Nach Auffassung des Generalanwalts ist der Begriff „Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung“ weit auszulegen, da er sicherstellen soll, dass die vorübergehende Beherbergung, die der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe ähnlich ist und daher potenziell mit dieser konkurriert, der Steuer unterliegt.

61 — Siehe Nr. 100 dieser Schlussanträge.

62 — Vgl. Urteil Blasi (oben in Fn. 47 angeführt).

der Sechsten Richtlinie steuerpflichtig ist, über einen Gestaltungsspielraum [63]. Dieser wird allerdings durch die Zweckbestimmung dieser Vorschrift begrenzt, die bei der Bereitstellung von Wohnräumen darin besteht, dass die — steuerpflichtige — Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe oder in Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung von der steuerfreien Vermietung und Verpachtung von Grundstücken unterschieden werden muss. Der Gerichtshof hat in jenem Urteil den Mitgliedstaaten bei der Umsetzung des Art. 13 Teil B Buchst. b Nr. 1 der Sechsten Richtlinie die Befugnis zuerkannt, die ihnen für diese Unterscheidung geeignet erscheinenden Kriterien festzulegen [64]. Dabei hat er als geeignetes Kriterium für die Unterscheidung zwischen der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe (als steuerpflichtigem Umsatz) und der Vermietung von Wohnräumen (als befreitem Umsatz) die Dauer der Beherbergung anerkannt [65].

110. Vor dem Hintergrund, dass die fraglichen Leistungen — die Unterbringung in Ferienimmobilien und die Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe — im Wesentlichen dieselbe Zielsetzung haben und sich von einer sonstigen Vermietung in der kurzen Dauer der Beherbergung unterscheiden, liegt eine entsprechende Anwendung dieser Rechtsprechung auf den Ausgangsfall zumindest nahe.

63 — Ebd., Randnr. 21.

64 — Ebd., Randnr. 22.

65 — Ebd., Randnr. 23.

d) Anwendbarkeit der Ermächtigung in Art. 13 Teil B Buchst. b Unterabs. 2

111. Doch auch in dem nicht unwahrscheinlichen Fall, dass eine Erfüllung des rechtlichen Erfordernisses der „ähnlichen Zielsetzung“ angesichts der konkreten Umstände des Ausgangsfalls zu verneinen wäre, etwa weil eine Unterbringung in den Ferienimmobilien von MRL in der Regel nicht mit der gleichen Art von Dienstleistungen verbunden sein sollte, die ein Kunde sonst in einem Hotel erhielte [66], wären die Mitgliedstaaten — wie die Kommission zutreffend erklärt [67] — jedenfalls befugt, kraft der allgemeinen Ermächtigungsgrundlage in Art. 13 Teil B Buchst. b Unterabs. 2 und des ihnen darin eingeräumten Gestaltungsspielraums, auch diese Art von kurzfristiger Unterbringung in Ferienimmobilien von der Steuerbefreiung auszunehmen. Diese Bestimmung erlaubt ihnen nämlich, weitere Ausnahmen von der Steuerbefreiung für die

66 — Dabei kommt es auf die konkrete Vertragsgestaltung an. In seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Blasi hat Generalanwalt Jacobs angenommen, dass ein Steuerpflichtiger, der z. B. kurzfristig Wohnraum für Ferienaufenthalte vermietet, im Wesentlichen die gleiche Tätigkeit ausübt wie ein Steuerpflichtiger im Hotelgewerbe — und mit diesem konkurriert. Der wesentliche Unterschied zwischen solchen Vermietungen und der von der Steuer befreiten Vermietung von Wohnraum liege in der vorübergehenden Gewährung der Unterkunft. Jedenfalls seien mit der kurzfristigen Vermietung in der Regel eher zusätzliche Leistungen wie z. B. die Bereitstellung von Bettwäsche und die Reinigung gemeinschaftlich genutzter Gebäudeteile oder gar der Unterkunft selbst verbunden; außerdem sei damit insoweit eine aktivere Nutzung des Eigentums verbunden als bei der langfristigen Vermietung, als ein höherer Überwachungs- und Verwaltungsaufwand erforderlich sei.

67 — Siehe Randnr. 46 des Schriftsatzes der Kommission.

Vermietung von Grundstücken vorzusehen [68]. Sie besitzt somit einen eigenständigen Regelungsgehalt gegenüber den vom Gemeinschaftsgesetzgeber in Art. 13 Teil B Buchst. b Nrn. 1 bis 4 der Sechsten Richtlinie aufgezählten Fallgestaltungen.

112. Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, dass Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran hindert, die entgeltliche Vermittlung von Unterkunft in Immobilien, an denen Teilzeitnutzungsrechte Dritter bestehen, der Mehrwertsteuerpflicht zu unterwerfen, sofern eine solche wirtschaftliche Tätigkeit die Gewährung von Unterkunft für eine kurze Zeitdauer zum Gegenstand hat.

D — *Schlussfolgerungen*

113. Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass eine Leistung in Form der Einräumung von Punkte-Rechten wie die von MRL erbrachte, aufgrund deren der Käufer berechtigt ist, Punkte jährlich gegen Bewohnung und Nutzung teilzeitlich genutzter Unterkünfte in den Ferienanlagen von MRL einzulösen, als Teil einer „Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken" im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie (jetzt Art. 45 der Richtlinie 2006/112) anzusehen ist.

114. Was die Bestimmung des Leistungsorts angeht, ist es wiederum notwendig, nach den Leistungen zu unterscheiden, die im Austausch für die Aufstockungs- und Kaufentgelte erbracht werden.

115. Der Ort einer Dienstleistung, die von einer Vereinigung erbracht wird, deren Tätigkeit darin besteht, den Tausch von Wochennutzungsrechten zu erleichtern, wofür diese Vereinigung als Gegenleistung von ihren Kunden ein Aufstockungsentgelt erhebt, ist der Ort, an dem die Immobilie, an der das Teilzeitnutzungsrecht des betreffenden Kunden besteht, gelegen ist.

116. Der Ort einer Dienstleistung, die im Verkauf von Punkte-Rechten besteht, bestimmt sich danach, in welchen Mitgliedstaaten der Dienstleistende Immobilien zum Zeitpunkt des Erwerbs der Punkte-Rechte durch den Kunden unterhält. Die Mehrwertsteuer ist entsprechend dem jeweiligen Anteil an vorrätigen Immobilien in den betreffenden Mitgliedstaaten zu erheben.

117. Die Möglichkeit der Steuerbefreiung ist vor dem Hintergrund zu bejahen, dass die oben beschriebene Dienstleistung als eine „Vermietung von Grundstücken" im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie (jetzt Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Richtlinie 2006/112) zu charakterisieren ist. Gleichwohl hindert diese Vorschrift die Mitgliedstaaten nicht daran, sie von der Steuerbefreiung auszunehmen.

68 — Vgl. Urteile vom 15. Dezember 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Slg. 1993, I-6665, Randnr. 13), und vom 3. Februar 2000, Amengual (C-12/98, Slg. 2000, I-527, Randnr. 10).

VIII — Ergebnis

118. In Anbetracht der vorstehenden Erwägungen schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Vorlagefragen des Court of Session wie folgt zu antworten:

1. Eine Leistung in Form der Einräumung vertraglicher Rechte (Punkte-Rechte) wie die von MRL erbrachte, aufgrund deren der Käufer berechtigt ist, Punkte jährlich gegen Bewohnung und Nutzung teilzeitlich genutzter Unterkünfte in den Ferienanlagen von MRL einzulösen, ist als Teil einer „Dienstleistung im Zusammenhang mit Grundstücken" im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (jetzt Art. 45 der Richtlinie 2006/112 des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) anzusehen.

2. Im Hinblick auf die Aufstockungsentgelte ist der Leistungsort der Ort, an dem die Immobilie, an der das Teilzeitnutzungsrecht des betreffenden Mitglieds besteht, gelegen ist. Im Hinblick auf die Kaufentgelte bestimmt sich der Leistungsort danach, in welchen Mitgliedstaaten der Dienstleistende Immobilien zum Zeitpunkt des Erwerbs der Punkte-Rechte durch den Kunden unterhält. Die Mehrwertsteuer ist entsprechend dem jeweiligen Anteil an vorrätigen Immobilien in den betreffenden Mitgliedstaaten zu erheben.

3. Die oben beschriebene Dienstleistung ist zwar als eine „Vermietung von Grundstücken" im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie (jetzt Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Richtlinie 2006/112) zu charakterisieren. Gleichwohl hindert diese Vorschrift die Mitgliedstaaten nicht daran, sie von der Steuerbefreiung auszunehmen.