URTEIL DES GERICHTSHOFS (Erste Kammer)

16. Dezember 2010 *

In der Rechtssache C-270/09

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Court of Session (Schottland) (Vereinigtes Königreich) mit Entscheidung vom 10. Juli 2009, beim Gerichtshof eingegangen am 14. Juli 2009, in dem Verfahren

MacDonald Resorts Ltd

gegen

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

erlässt

* Verfahrenssprache: Englisch.

DER GERICHTSHOF (Erste Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten A. Tizzano, der Richter J.-J. Kasel, A. Borg Barthet (Berichterstatter) und M. Ilešič sowie der Richterin M. Berger,

Generalanwältin: V. Trstenjak,
Kanzler: L. Hewlett, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 10. Juni 2010,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der MacDonald Resorts Ltd, vertreten durch C. Tyre, QC, und D. Small, Advocate,

— der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch S. Hathaway und F. Penlington als Bevollmächtigte im Beistand von P. Mantle, Barrister,

— der griechischen Regierung, vertreten durch G. Kanellopoulos, S. Trekli, M. Tassopoulou und S.Spyropoulos als Bevollmächtigte,

— der portugiesischen Regierung, vertreten durch L. Inez Fernandes als Bevollmächtigten,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch M. Afonso und R. Lyal als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 7. September 2010

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 2, 9, 10 und 13 Teil B 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 (ABl. L 145, S. 1) in der durch die Richtlinie 2001/115/EG des Rates vom 20. Dezember 2001 (ABl. 2002, L 15, S. 24) geänderten Fassung (im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der MacDonald Resorts Ltd (im Folgenden: MRL) und den Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (Steuerbehörden des Vereinigten Königreichs) über die Frage der mehrwertsteuerrechtlichen Behandlung bestimmter von MRL erbrachter Dienstleistungen.

Rechtlicher Rahmen

3 Art. 9 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(1) 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.

(2) Es gilt jedoch

a) 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;

…“

4 Art. 10 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie lautet:

„(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 aufeinanderfolgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben, gelten jeweils mit Ablauf des Zeitraums als bewirkt, auf die sich diese Abrechnungen oder Zahlungen beziehen. Die Mitgliedstaaten können in bestimmten Fällen vorsehen, dass kontinuierliche 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."

5 In Art. 13 Teil B der Sechsten Richtlinie heißt es:

„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,

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.

…“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

Die wirtschaftliche Tätigkeit von MRL

6 Die MRL ist eine Gesellschaft mit Sitz im Vereinigten Königreich. Sie ist sowohl in diesem Mitgliedstaat zur Mehrwertsteuer registriert als auch in Spanien zur IVA, der dortigen Mehrwertsteuer.

7 Die wirtschaftliche Tätigkeit von MRL, die sie im Vereinigten Königreich und in Spanien ausübt, besteht im Vertrieb von Teilzeitnutzungsrechten (Timesharing) an in diesen beiden Mitgliedstaaten gelegenen Unterkünften in Ferienwohnanlagen (im Folgenden: Teilzeitnutzungsrechte). Sie verwendet im Vereinigten Königreich und in Spanien jeweils dieselben Vertragsunterlagen.

8 Seit dem 3. Oktober 2003 vertreibt MRL ein neues Produkt, das in einem „Optionen"-Programm mit der Bezeichnung „Options by MacDonald Hotels and Resorts" (im Folgenden: Optionen-Programm) besteht. Mit der Schaffung dieses Programms sollte die Ausnutzung des nicht verkauften Vorrats an Teilzeitnutzungsrechten verbessert und den Kunden von MRL eine größere Flexibilität bei der Nutzung von Unterkünften in deren Ferienanlagen geboten werden, insbesondere was die Wahl der Ferienanlage und die Belegdauer betrifft.

9 Um das Optionen-Programm auf den Weg zu bringen gründete die MRL einen Klub, der ebenfalls die Bezeichnung „Options by MacDonald Hotels and Resorts" trägt (im Folgenden: Klub). Dabei handelt es sich um eine nicht rechtsfähige Vereinigung ohne Gewinnerzielungsabsicht mit einer schriftlichen Satzung (im Folgenden: Satzung). Gemäß der Satzung besteht der Hauptzweck des Klubs in der „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 [Optionen-]Programms".

10 Dem Vorlagebeschluss zufolge lassen sich die Hauptmerkmale der Satzung und der darauf bezogenen Verträge wie folgt beschreiben:

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

— MRL ist das 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.

— Als Gründungsmitglied bestellte MRL einen Treuhänder und übertrug auf ihn alle Teilzeitnutzungsrechte an ihrem einer Teilzeitnutzungsregelung unterliegenden Wohnraumbestand. Gemäß der Satzung standen MRL die auf diesen Wohnraum anfallenden „Punkte-Rechte" zu. Diese Rechte kann MRL an ordentliche Mitglieder übertragen.

— MRL-Kunden, die den Beitritt zum Optionen-Programm beantragen und die Beitrittsbedingungen erfüllen, werden ordentliche Mitglieder des Klubs. Sie erwerben „Punkte-Rechte", und zwar entweder im Rahmen einer Übertragung durch MRL oder indem sie Teilzeitnutzungsrechte für festgelegte Wochen beim Treuhänder zur Verfügung stellen.

— MRL weist allen Wochennutzungsrechten, die den Mitgliedern zur Verfügung stehen, einen Wert zu. Dieser Wert wird in einer bestimmten Punktzahl ausgedrückt, die sich jeweils 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 entsprechend der ihnen im Rahmen ihrer Punkte und der verfügbaren Wochennutzungsrechte möglichen Wahl in dem betreffenden Jahr in ein Recht zur Nutzung einer bestimmten Unterkunft in einem konkreten Zeitraum umwandeln. Mit dem Begriff „Punkte-Rechte" wird somit der Anspruch der Mitglieder auf die alljährliche Gutschrift einer bestimmten Zahl von Punkten bezeichnet, um auf diesem Weg von ihren Wohnungsnutzungsrechten während des betreffenden Jahres Gebrauch machen zu können.

— Beim Erwerb der Mitgliedschaft im Optionen-Programm wird keine Beitrittsgebühr erhoben, vielmehr muss ein ordentliches Mitglied anlässlich der Beantragung des Beitritts „Punkte-Rechte" erwerben, was auf zwei Wegen erfolgen kann. Entweder werden diese Rechte von MRL zu einem Kaufpreis von derzeit 2,50 GBP pro Einheit erworben, wobei zu Werbezwecken Rabatte möglich sind. Ein solcher Erwerb erfolgt im Rahmen eines „Punkte-Kaufvertrags" zwischen

dem neuen Mitglied und MRL. Es kann „Punkte-Rechte“ aber auch gegen Zurverfügungstellung von zuvor bei MRL erworbenen Teilzeitnutzungsrechten beim Treuhänder und Zahlung eines „Aufstockungsentgelts“ erhalten.

— Für den Erwerb auf dem zweiten Weg bestehen zwei unterschiedliche Möglichkeiten. Zum einen kann derjenige, der bereits Inhaber eines bei MRL erworbenen Teilzeitnutzungsrechts ist, die Wohnanlage, auf die sich diese Rechte beziehen, in das Optionen-Programm einbringen, indem er einen „Aufstockungsvertrag“ mit MRL schließt und dadurch die diesen Teilzeitnutzungsrechten entsprechenden „Punkte-Rechte“ erhält. Zum anderen kann eine Person, die keine Teilzeitnutzungsrechte besitzt, mit MRL einen „Wiederverkaufs- und Aufstockungsvertrag“ schließen, mit dem sie solche Rechte erwirbt und sie gleichzeitig in das Optionen-Programm einbringt. Mitglieder, die einen dieser Verträge geschlossen haben, werden als „Mitglieder mit Aufstockungsstatus“ bezeichnet. Einem solchen Mitglied verbleibt das innerhalb der ersten beiden Monate eines jeden Jahres auszuübende Recht, von den Teilzeitnutzungsrechten, die er in das Optionen-Programm eingebracht hat, in dem betreffenden Jahr Gebrauch zu machen. Andernfalls erhält es eine Anzahl von Punkten, die es dann für gleichwertige andere im Rahmen des Optionen-Programms angebotene Unterkünfte verwenden kann. Soweit das Mitglied mit Aufstockungsstatus seine Teilzeitnutzungsrechte beim Treuhänder zur Verfügung gestellt hat, werden diese für andere Mitglieder verfügbar, die ihre Punkte umwandeln können, um die betreffende Unterkunft in den Wochen zu belegen, denen diese Nutzungsrechte entsprechen.

— Die ordentlichen Mitglieder verpflichten sich zur Entrichtung von jährlichen Verwaltungsentgelten entsprechend den ihnen zur Verfügung stehenden „Punkte-Rechten“ und von Bearbeitungsentgelten für die Reservierung von Unterkünften bei der Umwandlung von Punkten. Die Zahlung erfolgt an MRL in Schottland.

— Die ordentlichen Mitglieder können von MRL jederzeit weitere „Punkte-Rechte“ hinzukaufen.

— MRL kann es den Mitgliedern ermöglichen, ihre Punkte gegen Gewährung von Unterkunft in von ihr betriebenen Hotels oder gegen andere Dienste einzutauschen. So bot MRL den Mitgliedern die Möglichkeit, bis zu 10 Monate im Voraus den Eintausch ihrer Punkte gegen drei, vier oder sieben Übernachtungen in einem von über 70 Hotels im Rahmen der Verfügbarkeit zu verlangen. Die für eine solche Buchung erforderliche Punktzahl richtet sich nach der speziellen Kategorie der betreffenden Hotels. Nach Bestätigung der Reservierung haftet MRL dem Hotel für die Unterkunftskosten.

— Die Mitglieder können die in einem Jahr nicht verbrauchten Punkte aufsparen und im darauffolgenden Jahr verwenden. 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 % dieser Punkte aufsparen, wenn der Antrag später als neun Monate, aber früher als drei Monate vor dem Ende des laufenden Jahres gestellt wird.

— Umgekehrt können Mitglieder bis spätestens drei Monate vor Ablauf eines Jahres Punkte aus dem ihnen für das darauffolgende Jahr zustehenden Punkte-Kontingent entnehmen, so dass sie eine Reservierung vornehmen können, für die mehr Punkte benötigt werden, als sie für das laufende Jahr besitzen, indem sie bei Vornahme der Reservierung das geschätzte Verwaltungsentgelt für das folgende Jahr entrichten.

— MRL kann vorsehen, dass die Mitglieder des Klubs Zugang zu externen (d. h. von Dritten angebotenen) Tauschprogrammen für Teilzeitnutzungsrechte haben. So unterhält MRL zu einem Programm mit der Bezeichnung „Interval International“ in der Weise Beziehungen, dass die Mitglieder beim Eintritt in das Optionen-Programm ohne Entrichtung eines gesonderten Entgelts auch eine zweijährige Mitgliedschaft beim Programm „Interval International“ erwerben. Nach Ablauf dieses Zeitraums können sie ihre Mitgliedschaft bei letztgenanntem Programm durch einen separaten Vertrag und auf eigene Kosten verlängern. Aufgrund dieser zusätzlichen Mitgliedschaft sind die Mitglieder des Optionen-Programms berechtigt, darin enthaltene Wochennutzungsrechte, die sie durch Umwandlung ihrer Punkte in einem Jahr erworben haben, gegen die Nutzung von Unterkünften zu tauschen, die andere Mitglieder des Programms Interval International zur

Verfügung gestellt haben. MRL ist berechtigt, die von ihr organisierte Teilnahme an einem externen Programm zum Tausch von Teilzeitnutzungsrechten zu beenden oder zu modifizieren.

— MRL ist berechtigt, Wochennutzungsrechte, die beim Treuhänder zur Verfügung gestellten Teilzeitnutzungsrechten entsprechen, jederzeit aus dem Optionen-Programm zu nehmen. Sie hat allerdings sicherzustellen, dass 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 Wohnanlagen 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.

Das Verfahren vor den nationalen Behörden und Gerichten

11 Im Ausgangsverfahren geht es um die mehrwertsteuerliche Einordnung bestimmter Dienstleistungen, die MRL im Rahmen ihrer die Einräumung von Teilzeitnutzungsrechten betreffenden wirtschaftlichen Tätigkeit erbringt. Darüber hinaus ist der Leistungsort dieser Dienstleistungen streitig.

12 Dem Rechtsstreit liegt eine Entscheidung der Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs vom März 2004 zugrunde, wonach zum einen die Übertragung von „Punkte-Rechten" durch MRL eine steuerbare Leistung von Vorteilen aus einer Klubmitgliedschaft darstelle und zum anderen der Ort dieser Dienstleistung das Vereinigte Königreich sei.

13 MRL erhob gegen diese Entscheidung beim VAT and Duties Tribunal Edinburgh Klage, die diese mit Urteil vom 16. Juni 2006 abwies.

14 Der Court of Session (Schottland), bei dem ein Rechtsmittel gegen dieses Urteil anhängig ist, hat das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind Leistungen, die MRL entsprechend der Satzung des Klubs und den zugehörigen Verträgen in Form der Einräumung vertraglicher Rechte („Punkte-Rechte") erbringt, aufgrund deren der Käufer berechtigt ist, Punkte jährlich gegen Bewohnung und Nutzung teilzeitlich genutzter Unterkünfte in den Ferienanlagen von MRL einzulösen, als Vermietung und Verpachtung von Grundstücken im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie, als Mitgliedschaft in einem Klub oder in sonstiger Weise zu charakterisieren?

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

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

   — 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 Optionen-Programms in einem Jahr sein Kontingent für das betreffende Jahr dadurch aufzustocken, dass er sich Punkte aus seinem Kontingent für das darauffolgende Jahr „leiht“,

— 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,

— der Dienstleistende die Anzahl der Punkte, die dem Kunden jedes Jahr zusteht, gemäß den Vertragskonditionen des Optionen-Programms ändern darf,

— die Rechtsmittelführerin jeweils vorsehen kann, dass die Inhaber von „Punkte-Rechten“ Zugang zu einem anderen Programm für Teilzeitnutzungsrechte haben,

— 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. a) Handelt es sich bei den in den Fragen 1 und 2 beschriebenen, vom Steuerpflichtiger erbrachten Dienstleistungen um „Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken“ im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie?

b) Bejahendenfalls: 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?

Zu den Vorlagefragen

15 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, begehrt das vorlegende Gericht im Wesentlichen zum einen Aufschluss über die rechtliche Einordnung von Dienstleistungen wie den im Ausgangsverfahren fraglichen sowie über den Ort, an dem diese Leistungen erbracht werden, und möchte zum anderen wissen, ob die Ausnahmeregelung des Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie für diese Leistungen gilt.

Zur rechtlichen Einordnung der Leistung und zum Leistungsort

16 Nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen „Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“ der Mehrwertsteuer. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass eine Dienstleistung nur dann im Sinne dieser Vorschrift „gegen Entgelt“ erbracht wird, 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 (vgl. 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. 1994, I-4387, Randnr. 26, und vom 21. März 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Slg. 2002, I-3293, Randnr. 39).

17 Die relevante Leistung besteht bei der Art von Dienstleistungen, die den Gegenstand der im Ausgangsverfahren fraglichen Vereinbarung bilden, in der Einräumung vertraglicher Rechte, die als „Punkte-Rechte" bezeichnet werden und dem Vertragspartner den Erwerb von Punkten ermöglichen, die er jährlich in das Recht zur vorübergehenden Bewohnung einer Unterkunft in den Immobilien des Dienstleistungserbringers, zur Gewährung von Unterkunft in einem Hotel oder zu anderen, in den Vertragsunterlagen nicht näher spezifizierten Dienstleistungen umwandeln kann.

18 Unter diesen Umständen sind die Bestandteile dieses Vertrags zu prüfen, um zu ermitteln, welche Dienstleistungen als Gegenleistung für das Entgelt erbracht werden, das der Leistende erhält. Insoweit ist der Methode zu folgen, die die Generalanwältin in Randnr. 51 ihrer Schlussanträge angewandt hat, so dass zunächst die verschiedenen in diesem Vertrag vorgesehenen Arten von Entgelten zu ermitteln sind.

19 Aus dem Vorlagebeschluss geht hervor, dass der Kunde im Rahmen des Optionen-Programms Inhaber von „Punkte-Rechten" werden kann, indem er diese entweder durch Zahlung eines Erwerbspreises bei MRL erwirbt oder indem er Teilzeitnutzungsrechte für festgelegte Wochen beim Treuhänder zur Verfügung stellt und das „Aufstockungsentgelt" entrichtet.

20 Im zweiten Fall können die „Punkte-Rechte" von einer Person erworben werden, die bereits Inhaber von Teilzeitnutzungsrechten ist und diese Rechte im Rahmen eines mit MRL geschlossenen „Aufstockungsvertrags" in das Optionen-Programm überträgt. Von dem Zeitpunkt an, zu dem diese Person im Optionen-Programm Rechte

erwirbt, verliert sie grundsätzlich die Verbindung mit den Teilzeitnutzungsrechten, die diesen Erwerb ermöglicht haben.

21 Letzteres Merkmal unterscheidet das Optionen-Programm zwar von dem System, das im Urteil vom 3. September 2009, RCI Europe (C-37/08, Slg. 2009, I-7533), in Frage stand, auf das sich MRL bezieht. Der Zugang zum Optionen-Programm von MRL erfolgt nämlich schlicht und einfach über den Erwerb von Punkten, und diese Punkte können später in Dienstleistungen umgewandelt werden, die im Rahmen dieses Programms von MRL erbracht werden. So entsprechen die Punkte, auf die jeder Inhaber von „Punkte-Rechten" Anspruch hat, dem Wert eines Aufenthalts in einer bestimmten Wohnanlage oder anderen von MRL erbrachten Dienstleistungen, wobei sie gewissermaßen das Zahlungsmittel darstellen, das die Kunden u. a. zur Zahlung für den Erwerb eines Rechts auf vorübergehende Nutzung einer Wohnanlage verwenden. Dagegen stellte das im Urteil RCI Europe in Frage stehende System ein schlichtes Tauschsystem für Teilzeitnutzungsrechte dar.

22 Dieser Unterschied schließt es allerdings nicht aus, dasselbe Beurteilungskriterium anzuwenden, nämlich darauf abzustellen, welche Absicht die Mitglieder mit der Bezahlung der empfangenen Dienstleistungen letztlich verfolgt haben (Urteil RCI Europe, Randnr. 29).

23 Bei Anwendung dieses Kriteriums auf ein System wie das im Ausgangsverfahren fragliche, in dem formal kein Tausch von Teilzeitnutzungsrechten stattfindet, ergibt sich, dass der Erwerb von „Punkte-Rechten" im Rahmen des Optionen-Programms mit der Absicht erfolgt, diese Rechte dazu zu verwenden, sie in im Rahmen des genannten Programms angebotene Dienstleistungen umzuwandeln.

24 Wie nämlich die Generalanwältin in Randnr. 74 ihrer Schlussanträge deutlich macht, schließt der Kunde den Ausgangsvertrag nicht in der Absicht, Punkte zu sammeln, sondern im Hinblick auf die vorübergehende Nutzung einer Wohnanlage oder den Erhalt anderer, später auszuwählender Dienstleistungen. Der Kauf von „Punkte-Rechten" stellt somit für den Kunden kein eigenständiges Ziel dar. Der Erwerb solcher Rechte und die Umwandlung der Punkte sind als Zwischenschritte anzusehen, die getätigt werden, um das Recht zur vorübergehenden Nutzung einer Wohnanlage, die Gewährung von Unterkunft in einem Hotel oder eine andere Dienstleistung in Anspruch nehmen zu können.

25 Der Käufer der „Punkte-Rechte" erhält die vorgesehene Gegenleistung für seine ursprüngliche Zahlung demnach zu dem Zeitpunkt, zu dem diese Umwandlung abgeschlossen ist.

26 Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs geht hervor, dass Besteuerungsgrundlage einer Dienstleistung alles das ist, was als Gegenleistung für den geleisteten Dienst empfangen wird, und dass eine Dienstleistung nur dann steuerpflichtig ist, wenn zwischen der vom Leistenden erbrachten Dienstleistung und der Gegenleistung, die er erhält, ein unmittelbarer Zusammenhang besteht (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. März 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, Slg. 1988, 1443, Randnrn. 11 und 12, und Tolsma, Randnr. 13).

27 Damit ergibt sich, dass die tatsächliche Leistung, derentwegen die „Punkte-Rechte" erworben werden, in einem System wie dem Optionen-Programm die Dienstleistung ist, die darin besteht, den Teilnehmern dieses Programms die verschiedenen möglichen Gegenleistungen zur Verfügung zu stellen, die sie aufgrund der sich aus diesen Rechten ergebenden Punkte erhalten können. Denn die Dienstleistung wird nicht vollständig erbracht, bevor nicht diese Punkte umgewandelt sind.

28 Daraus folgt, dass in den Fällen, in denen die Dienstleistung in der Gewährung von Unterkunft in einem Hotel oder in einem Recht zur vorübergehenden Nutzung einer Wohnanlage besteht, zum Zeitpunkt der Umwandlung der Punkte in konkrete Dienstleistungen eine Verbindung zwischen den erbrachten Dienstleistungen und der vom Kunden gezahlten Gegenleistung entsteht, die in den sich aus den zuvor erworbenen Rechten ergebenden Punkten besteht.

29 Außerdem ist zu Systemen wie dem im Ausgangsverfahren fraglichen festzustellen, dass zum einen der Kunde zum Zeitpunkt des Erwerbs von „Punkte-Rechten" weder eine genaue Kenntnis von den Wohnanlagen oder anderen während eines bestimmten Jahres verfügbaren Dienstleistungen hat noch vom Punkte-Wert eines Aufenthalts in diesen Wohnanlagen oder dieser Dienstleistungen. Zum anderen ist es MRL selbst, die die Einstufung der verfügbaren Wohnanlagen und Dienstleistungen nach Punkten festgelegt, so dass die Wahl des Kunden von vornherein auf Wohnanlagen oder Dienstleistungen beschränkt ist, die für ihn in Anbetracht der Punkte, über die er verfügt, erreichbar sind.

30 Unter diesen Umständen liegen die maßgeblichen Voraussetzungen des Mehrwertsteueranspruchs zum Zeitpunkt des ursprünglichen Erwerbs von Rechten wie den „Punkte-Rechten" nicht vor, was die Anwendung von Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie ausschließt.

31 Wie aus dem Urteil vom 21. Februar 2006, BUPA Hospitals und Goldsborough Developments (C-419/02, Slg. 2006, I-1685), hervorgeht, ist zur Entstehung des Mehrwertsteueranspruchs aber erforderlich, dass alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, d. h. der künftigen Warenlieferung oder der künftigen Dienstleistung, bekannt und somit insbesondere die Gegenstände oder die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sind. Somit können An- und Vorauszahlungen für noch nicht klar bestimmte Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen nicht der Mehrwertsteuer unterliegen (Urteil BUPA Hospitals und Goldsborough Developments, Randnr. 50).

32 Da die eigentliche Dienstleistung somit erst dann erbracht wird, wenn der Kunde die sich aus seinen zuvor erworbenen „Punkte-Rechten“ ergebenden Punkte umwandelt, entstehen der Steuertatbestand und der Steueranspruch gemäß Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie erst zu diesem Zeitpunkt.

33 Folglich lässt sich die auf den Umsatz anwendbare Mehrwertsteuerregelung in einem solchen System erst dann je nach Art der erbrachten Dienstleistung bestimmen, wenn der Kunde die Punkte aus den zuvor erworbenen Rechten in die vorübergehende Nutzung einer Wohnanlage, die Gewährung von Unterkunft in einem Hotel oder eine andere Dienstleistung umwandelt. Somit ist Leistungsort in erster Linie der Ort, an dem sich die Wohnanlage oder das Hotel befindet, für die bzw. das der Kunde nach Umwandlung dieser Punkte das Aufenthaltsrecht erhält.

34 Zwar können sich, worauf die Generalanwältin in den Randnrn. 78 bis 85 ihrer Schlussanträge hingewiesen hat, aus der Anwendung dieses Grundsatzes Schwierigkeiten ergeben, wie etwa die Notwendigkeit, bei jeder Punkteumwandlung die umgewandelten Punkte in einen den „Punkte-Rechten“ entsprechenden Geldwert umzurechnen, die Probleme im Zusammenhang mit dem unklaren Umrechnungskurs im Verhältnis zwischen „Punkte-Rechten“ und Punkten, das Fehlen einer Besteuerung von Einnahmen über lange Zeiträume hinweg, die Probleme im Zusammenhang mit einer möglichen Änderung der Mehrwertsteuersätze im Zeitraum zwischen dem Erwerb von „Punkte-Rechten“ und der Umwandlung der entsprechenden Punkte sowie die Möglichkeit, dass der Kunde seine Punkte nicht umwandelt.

35 Diese Schwierigkeiten vermögen jedoch eine Lösung wie die von MRL vorgeschlagene nicht zu rechtfertigen, wonach der Leistungsort durch Anwendung einer pauschalen sich nach dem Pool von zum Zeitpunkt des Erwerbs von „Punkte-Rechten“ verfügbaren Unterkünften richtenden Aufteilungsmethode bestimmt werden soll.

36 Die Anwendung einer solchen Methode hätte ebenfalls Schwierigkeiten verschiedener Art zur Folge und brächte außerdem das Risiko eines Missbrauchs mit sich, da ein Steuerpflichtiger die Möglichkeit hätte, in dem erwähnten Pool angeblich verfügbare, aber nicht genutzte Unterkünfte aufzunehmen, die in nicht der Steueraufsicht der Europäischen Union unterliegenden Staaten gelegen sind.

37 Außerdem ließe sich für eine solche Aufteilungsmethode keine ausdrückliche Rechtsgrundlage in der Sechsten Richtlinie finden. Ihre einzige Rechtfertigung bestünde in der Vereinfachung des Verwaltungsaufwands, der von MRL zur Erfüllung ihrer Pflichten gegenüber den Steuerbehörden verlangt wird.

38 In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass ein Unternehmen wie MRL als Mehrwertsteuerpflichtiger nach Abschnitt XIII der Sechsten Richtlinie einer Reihe von Pflichten unterliegt, darunter auch derjenigen nach Art. 22 Abs. 2, „Aufzeichnungen zu führen, die so ausführlich sind, dass sie die Anwendung der Mehrwertsteuer und die Überprüfung durch die Steuerverwaltung ermöglichen".

39 Um diese Pflicht zu erfüllen, hat ein solches Unternehmen demnach eine Buchführung vorzulegen, die es ermöglicht, die Besteuerungsgrundlage in hinreichend transparenter Weise zu ermitteln, was für das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems unerlässlich ist.

40 Hinzuzufügen ist, dass die Mitgliedstaaten einem etwaigen nicht kooperativen Verhalten der Steuerpflichtigen nicht wehrlos gegenüber stehen. Der Grundsatz eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems hindert nämlich nicht die Einführung von Maßnahmen zur Ahndung von Unregelmäßigkeiten bei der Erklärung des geschuldeten Mehrwertsteuerbetrags. Nach Art. 22 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie können die Mitgliedstaaten ganz im Gegenteil weitere Pflichten vorsehen, die sie als erforderlich

erachten, um die genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen (Urteil vom 15. Januar 2009, K-1, C-502/07, Slg. 2009, I-161, Randnr. 20).

41 Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten nach Art. 80 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) zur Vorbeugung gegen Steuerhinterziehung oder -umgehung Maßnahmen treffen können, um sicherzustellen, dass die Steuerbemessungsgrundlage für Dienstleistungen an Empfänger, zu denen Bindungen aufgrund von Leitungsfunktionen oder Mitgliedschaften sowie eigentumsrechtliche, finanzielle oder rechtliche Bindungen gemäß der Definition des Mitgliedstaats bestehen, in bestimmten Fällen der Normalwert ist.

42 Nach alledem ist davon auszugehen, dass der für die rechtliche Einordnung der von einem Wirtschaftsteilnehmer wie MRL im Rahmen eines Systems wie des Optionen-Programms erbrachten Dienstleistungen maßgebliche Zeitpunkt derjenige ist, zu dem ein Kunde, der an diesem System teilnimmt, die Rechte, die er ursprünglich erworben hat, in eine von diesem Wirtschaftsteilnehmer angebotene Dienstleistung umwandelt. Werden diese Rechte in eine Gewährung von Unterkunft in einem Hotel oder in das Recht zur vorübergehenden Nutzung einer Wohnanlage umgewandelt, sind diese Leistungen Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie, die an dem Ort ausgeführt werden, an dem das Hotel oder die Wohnanlage gelegen ist.

Zur Möglichkeit der Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie

43 Was die Übertragung von Rechten wie den im Ausgangsverfahren fraglichen „Punkte-Rechte“ betrifft, ist, soweit sie für eine Gewährung von Unterkunft in einem Hotel verwendet werden können, darauf hinzuweisen, dass die in Art. 13 Teil B Buchst. b

der Sechsten Richtlinie vorgesehene Steuerbefreiung nach Nr. 1 dieser Vorschrift für die Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe ausdrücklich ausgeschlossen ist.

44 Dienen solche Rechte jedoch der Erlangung der vorübergehenden Nutzung einer Wohnanlage, ist zu bestimmen, ob ihre Übertragung als „Vermietung von Grundstücken" im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie zu qualifizieren ist und ob von dieser Vorschrift vorgesehene Ausschlüsse von der Ausnahmeregelung Anwendung finden.

45 Einleitend ist darauf hinzuweisen, dass die Begriffe, mit denen die Steuerbefreiungen nach Art. 13 der Sechsten Richtlinie umschrieben sind, eng auszulegen sind, da diese Steuerbefreiungen Ausnahmen von dem allgemeinen Grundsatz darstellen, dass jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, der Mehrwertsteuer unterliegt (vgl. u. a. Urteile vom 3. März 2005, Arthur Andersen, C-472/03, Slg. 2005, I-1719, Randnr. 24, vom 9. Februar 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Slg. 2006, I-1385, Randnr. 13, und vom 13. Juli 2006, United Utilities, C-89/05, Slg. 2006, I-6813, Randnr. 21).

46 Nach ständiger Rechtsprechung besteht das grundlegende Merkmal des Begriffs der „Vermietung von Grundstücken" im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie darin, dass dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht eingeräumt wird, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen (vgl. in diesem Sinne u. a. 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 vom 12. Juni 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Slg. 2003, I-5965, Randnr. 25). Für die Beurteilung, ob eine bestimmte Vereinbarung dieser Definition entspricht, sind alle Merkmale des Vorgangs sowie die Umstände zu berücksichtigen, unter denen er erfolgt. Maßgebend ist insoweit der objektive Inhalt

des Vorgangs, unabhängig von der Bezeichnung, die die Parteien ihm gegeben haben (vgl. in diesem Sinne Urteil Cantor Fitzgerald International, Randnr. 33).

47 In einem Kontext wie dem des Ausgangsverfahrens erfüllt das im Tausch ursprünglich erworbener Rechte erhaltene Recht zur vorübergehenden Nutzung einer Wohnanlage die Voraussetzungen einer Vermietung, da es Merkmale aufweist, die dem Begriff der „Vermietung" im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie entsprechen. Aus den Ausführungen des vorlegenden Gerichts geht nämlich hervor, dass ein Mitglied, sobald es seine Punkte in ein solches Recht umgewandelt hat, über das Recht verfügt, eine Immobilie so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer, und jede andere Person für einen bestimmten Zeitraum von diesem Recht auszuschließen.

48 Darüber hinaus erwirbt der Kunde, wie die Generalanwältin in Randnr. 106 ihrer Schlussanträge ausgeführt hat, im Rahmen eines Systems wie des im Ausgangsverfahren fraglichen „Punkte-Rechte" mit der Absicht, letztlich das Recht zur vorübergehenden Nutzung einer Ferienwohnanlage zu erhalten. Daher ist es für die Einordnung der Übertragung eines solchen Nutzungsrechts als „Vermietung" unerheblich, dass die konkreten Merkmale der betreffenden Immobilie unter Umständen nicht hinreichend bekannt sind, denn jedenfalls kennen die Vertragsparteien die Nutzungsbedingungen.

49 Der Ausschluss nach Art. 13 Teil B Buchst. b Nr. 1 der Sechsten Richtlinie betrifft neben der Gewährung von Unterkunft im Hotelgewerbe auch die Gewährung von Unterkunft in anderen Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung, wobei die Mitgliedstaaten gemäß Unterabs. 2 des erwähnten Art. 13 Teil B Buchst. b weitere Ausnahmen vom Geltungsbereich der nach diesem Buchstaben vorgesehenen Befreiungen vorsehen können.

50 Wie der Gerichtshof im Urteil vom 12. Februar 1998, Blasi (C-346/95, Slg. 1998, I-481, Randnrn. 20 bis 22), ausgeführt hat, ist die Wendung „Sektoren mit ähnlicher Zielsetzung“ weit auszulegen, da sie sicherstellen soll, dass die vorübergehende Beherbergung, die den im Hotelgewerbe erbrachten Leistungen ähnlich ist und potenziell mit diesen konkurriert, der Steuer unterliegt. 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 der Sechsten Richtlinie steuerpflichtig ist, verfügen die Mitgliedstaaten über einen Gestaltungsspielraum. Es ist folglich deren Sache, bei der Umsetzung dieser Bestimmung die ihnen für die Unterscheidung zwischen steuerbaren Umsätzen und nicht steuerbaren Umsätzen, d. h. bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken, geeignet erscheinenden Kriterien, festzulegen.

51 Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, dass Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie einen Mitgliedstaat nicht daran hindert, die entgeltliche Übertragung des Rechts Dritter zur vorübergehenden Nutzung von Immobilien der Mehrwertsteuer zu unterwerfen.

52 Nach alledem ist festzustellen, dass in einem System wie dem Optionen-Programm, wenn der Kunde seine ursprünglich erworbenen Rechte in ein Recht zur vorübergehenden Nutzung einer Wohnanlage umwandelt, die betreffende Dienstleistung eine Vermietung eines Grundstücks im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie (jetzt Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Richtlinie 2006/112) darstellt. Diese Vorschrift hindert die Mitgliedstaaten jedoch nicht daran, diese Leistung von der Steuerbefreiung auszunehmen.

53 Die vorgelegten Fragen sind somit dahin zu beantworten, dass der maßgebliche Zeitpunkt für die rechtliche Einordnung der Dienstleistungen, die ein Wirtschaftsteilnehmer wie MRL im Rahmen eines Systems wie des im Ausgangsverfahren fraglichen Optionen-Programms erbringt, der Zeitpunkt ist, zu dem ein Kunde, der an diesem System teilnimmt, die Rechte, die er ursprünglich erworben hat, in eine von diesem Wirtschaftsteilnehmer angebotene Dienstleistung umwandelt. Werden diese Rechte in eine Gewährung von Unterkunft in einem Hotel oder in das Recht zur

vorübergehenden Nutzung einer Wohnanlage umgewandelt, sind diese Leistungen Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie, die an dem Ort ausgeführt werden, an dem dieses Hotel oder diese Wohnanlage gelegen ist.

54 Wandelt der Kunde in einem System wie dem im Ausgangsverfahren fraglichen „Optionen"-Programm seine ursprünglich erworbenen Rechte in ein Recht zur vorübergehenden Nutuzung einer Wohnanlage um, stellt die betreffende Dienstleistung eine Vermietung eines Grundstücks im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie dar, dem gegenwärtig Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Richtlinie 2006/112 entspricht. Diese Vorschrift hindert die Mitgliedstaaten jedoch nicht daran, diese Leistung von der Steuerbefreiung auszunehmen.

Kosten

55 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Erste Kammer) für Recht erkannt:

1. Der maßgebliche Zeitpunkt für die rechtliche Einordnung der Dienstleistungen, die ein Wirtschaftsteilnehmer wie die Rechtsmittelführerin des Ausgangsverfahrens im Rahmen eines Systems wie des im Ausgangsverfahren

fraglichen „Optionen"-Programms erbringt, ist der Zeitpunkt, zu dem ein Kunde, der an diesem System teilnimmt, die Rechte, die er ursprünglich erworben hat, in eine von diesem Wirtschaftsteilnehmer angebotene Dienstleistung umwandelt. Werden diese Rechte in eine Gewährung von Unterkunft in einem Hotel oder in das Recht zur vorübergehenden Nutzung einer Wohnanlage umgewandelt, sind diese Leistungen Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück 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 in der durch die Richtlinie 2001/115/EG des Rates vom 20. Dezember 2001 geänderten Fassung, die an dem Ort ausgeführt werden, an dem dieses Hotel oder diese Wohnanlage gelegen ist.

2. Wandelt der Kunde in einem System wie dem im Ausgangsverfahren fraglichen „Optionen"-Programm seine ursprünglich erworbenen Rechte in ein Recht zur vorübergehenden Nutuzung einer Wohnanlage um, stellt die betreffende Dienstleistung eine Vermietung eines Grundstücks im Sinne von Art. 13 Teil B Buchst. b der Sechsten Richtlinie 77/388 in der durch die Richtlinie 2001/115 geänderten Fassung dar, dem gegenwärtig Art. 135 Abs. 1 Buchst. l der Richtlinie 2006/112 entspricht. Diese Vorschrift hindert die Mitgliedstaaten jedoch nicht daran, diese Leistung von der Steuerbefreiung auszunehmen.

Unterschriften