

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
VERICA TRSTENJAK
vom 2. April 2009¹

Inhaltsverzeichnis

I	— Einleitung	I - 7537
II	— Normativer Rahmen	I - 7537
III	— Sachverhalt	I - 7539
	A — Zur wirtschaftlichen Tätigkeit von RCI Europe	I - 7539
	B — Das Verfahren vor den nationalen Steuerbehörden	I - 7540
	1. Der Standpunkt der Steuerverwaltung des Vereinigten Königreichs	I - 7540
	2. Der Standpunkt der spanischen Steuerverwaltung	I - 7541
IV	— Ausgangsverfahren und Vorlagefragen	I - 7541
V	— Verfahren vor dem Gerichtshof	I - 7543
VI	— Wesentliche Argumente der Parteien	I - 7543
	A — Zur ersten und zur zweiten Frage	I - 7543
	B — Zur dritten Frage	I - 7545
	C — Zur vierten Frage	I - 7546
VII	— Rechtliche Würdigung	I - 7548
	A — Einleitende Anmerkungen	I - 7548
	1. Notwendigkeit einer einheitlichen Bestimmung des Leistungsorts	I - 7548

1 — Originalsprache: Deutsch.

2. Die grundlegenden Prinzipien der Leistungsortregelungen	I - 7549
B — Untersuchung der Vorlagefragen	I - 7550
1. Allgemeine Erwägungen	I - 7550
a) Abgrenzung zwischen Lieferung und Dienstleistung	I - 7550
b) Präzisierung der Vorlagefragen	I - 7551
2. Mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung der einzelnen Leistungen	I - 7552
a) Beitrittsentgelte	I - 7553
i) Zuordnung als Gegenleistung	I - 7553
ii) Bestimmung des Leistungsorts	I - 7554
b) Die Mitgliedsbeiträge	I - 7557
i) Zuordnung als Gegenleistung	I - 7557
ii) Bestimmung des Leistungsorts	I - 7558
c) Tauschentgelte	I - 7558
i) Zuordnung als Gegenleistung	I - 7558
ii) Bestimmung des Leistungsorts	I - 7558
— Anwendbarkeit der Sonderregelung für Reisebüros	I - 7559
— Anwendbarkeit von Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie	I - 7562

VIII — Schlussfolgerungen	I - 7566
IX — Ergebnis	I - 7566

I — Einleitung

1. Mit seiner Vorlage zur Vorabentscheidung nach Art. 234 EG stellt das London VAT Tribunal Centre (im Folgenden: vorlegendes Gericht) dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften eine Reihe von Fragen betreffend die Auslegung von Art. 9 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (Sechste Richtlinie)².

2. Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens, das RCI Europe (im Folgenden: Klägerin) bei den Value Added Tax Tribunals im Vereinigten Königreich (im Folgenden: VAT Tribunal) gegen drei Entscheidungen der nationalen Finanzverwaltung (Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, im Folgenden: Commissioners) angestrengt hat. Darin wehrt sich die Klägerin gerichtlich gegen die Nacherhebung von nach Ansicht der Commissioners zu niedrig angegebener Mehrwertsteuer auf die von ihr erzielten Umsätze.

3. Die Parteien des Ausgangsverfahrens streiten im Wesentlichen über die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen, insbesondere über den maßgeblichen Anknüpfungspunkt für die Leistungsortbestimmung. Davon abhängig ist die Beantwortung der Frage, ob die Besteuerungskompetenz des Vereinigten Königreichs, in dem die Klägerin als Gesellschaft ihren Sitz hat, im Hinblick auf die betreffenden Umsätze überhaupt gegeben ist.

II — Normativer Rahmen

4. Die Sechste Richtlinie sieht Regelungen zur Bestimmung des Orts 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 2006³ neugefasst worden, wobei die für den Ausgangsfall maßgeblichen Regelungen weitgehend unverändert übernommen worden sind.

2 — ABl. L 145, S. 1.

3 — ABl. L 347, S. 1.

5. Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie⁴ 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 Richtlinie⁵ 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“.

7. Art. 26 der Sechsten Richtlinie⁶ enthält eine Sonderregelung für Reisebüros. Diese lautet wie folgt:

„(1) Die Mitgliedstaaten wenden die Mehrwertsteuer auf die Umsätze der Reisebüros nach den Vorschriften dieses Artikels an, soweit die Reisebüros gegenüber den Reisenden im eigenen Namen auftreten und für die Durchführung der Reise Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nehmen. Die Vorschriften dieses Artikels gelten nicht für Reisebüros, die lediglich als Vermittler handeln und auf die Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe c) anzuwenden ist. Im Sinne dieses Artikels gelten als Reisebüros auch Reiseveranstalter.

(2) Die bei Durchführung der Reise vom Reisebüro erbrachten Umsätze gelten als eine einheitliche Dienstleistung des Reisebüros an den Reisenden. Sie wird in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem das Reisebüro den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus es die Dienstleistung erbracht hat. Für diese Dienstleistung gilt als Besteuerungsgrundlage und als Preis ohne Steuer im Sinne des Artikels 22 Absatz 3 Buchstabe b) die Marge des Reisebüros, das heißt die Differenz zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Gesamtbetrag ohne Mehrwertsteuer und den tatsächlichen Kosten, die dem Reisebüro durch die Inanspruchnahme von Lieferungen und Dienst-

4 — Entspricht Art. 43 der Richtlinie 2006/112/EG.

5 — Entspricht Art. 45 der Richtlinie 2006/112/EG.

6 — Entspricht Art. 306 ff. der Richtlinie 2006/112/EG.

leistungen anderer Steuerpflichtiger entstehen, soweit diese Umsätze dem Reisenden unmittelbar zugute kommen.“

Teilzeitnutzungsrechte namens „RCI Weeks“, das spezifische, im Folgenden darzustellende Merkmale aufweist.

III — Sachverhalt

A — *Zur wirtschaftlichen Tätigkeit von RCI Europe*

8. Die Klägerin des Ausgangsverfahrens wurde am 29. November 1973 im Vereinigten Königreich gegründet. Ihre wirtschaftliche Tätigkeit ist darauf gerichtet, den Tausch von Teilzeitnutzungsrechten ihrer Mitglieder an ausländischen Ferienwohnungen zu ermöglichen und zu organisieren (auch bekannt als sogenanntes Time-Sharing-Modell).

9. Die Rechtsnatur des konkreten Teilzeitnutzungsrechts richtet sich nach dem Recht des Landes, in dem die Immobilie gelegen ist. Der Inhaber des Teilzeitnutzungsrechts ist jedoch typischerweise berechtigt, eine bestimmte Ferienimmobilie in einer bestimmten Ferienanlage eine bestimmte Zeit lang innerhalb bestimmter Zeitabschnitte zu bewohnen. Das Teilzeitnutzungsrecht eines Mitglieds an der Immobilie wird als sein „Feriennutzungsrecht“ bezeichnet.

10. Die Klägerin betreibt ein auf Wochenbasis durchgeführtes Tauschprogramm für

11. Im Rahmen dieses Programms werden Erschließungsgesellschaften von Ferienanlagen aufgefordert, sich als sogenannte „Teilnehmer“ anzuschließen. Einzelpersonen, die Inhaber von (bei einer Erschließungsgesellschaft erworbenen) Teilzeitnutzungsrechten an einer angeschlossenen Ferienanlage sind, können die Mitgliedschaft bei RCI Weeks beantragen.

12. Die Mitgliedschaft bei RCI Weeks ermöglicht es dem Mitglied, seine eigenen Feriennutzungsrechte, die es an teilweise genutzten Immobilien besitzt, in einen Pool von teilweise genutzten Unterkünften (im Folgenden: Weeks Pool) einzubringen und die von anderen Mitgliedern in den Weeks Pool eingebrachten Feriennutzungsrechte zugeteilt zu bekommen. Die Mitglieder haben dabei ausschließlich Kontakt mit der Klägerin. Durch die Einbringung von Feriennutzungsrechten in den Weeks Pool werden der Klägerin keine Rechte an der Immobilie übertragen, an der das Teilzeitnutzungsrecht besteht. Vielmehr verbleibt das Teilzeitnutzungsrecht während des gesamten Vorgangs beim ursprünglichen Rechtsinhaber.

13. Die Mitglieder von RCI Weeks entrichten ein Beitrittsentgelt, das einen Zeitraum von 1 bis 5 Jahren abdeckt, sowie jährlich zu entrichtende Mitgliedsbeiträge. Hinzu kommt ein im Voraus, und zwar zum Zeitpunkt des Tauschantrags zu entrichtendes Tauschentgelt. Die Klägerin behandelt dieses Tauschentgelt buchhalterisch als rückzahlbare Anzahlung.

lung. Kann die Klägerin dem Mitglied kein diesem genehmes Tauschangebot aus dem Weeks Pool benennen, schreibt sie das Tauschentgelt dem Mitgliedskonto für einen zukünftigen Tausch gut oder erstattet dem Mitglied auf Verlangen den Betrag.

14. Der Weeks Pool kann aufgestockt werden, indem die Klägerin Unterkünfte von Dritten hinkauft oder eine Erschließungsgesellschaft weitere Wochen zur Verfügung stellt. Gegen Entrichtung eines Tauschentgelts kann ein Mitglied von RCI Weeks auch einen Tausch mit einer Unterkunft aus diesem zusätzlichen Angebot beantragen.

B — Das Verfahren vor den nationalen Steuerbehörden

15. Die Klägerin hat ihren Sitz im Vereinigten Königreich. Ein Großteil ihrer Mitglieder besteht aus Staatsangehörigen dieses Mitgliedstaats. Ein Großteil der Immobilien, die dem Tauschprogramm RCI Weeks unterliegen, befindet sich wiederum in Spanien.

16. Die jeweils zuständigen britischen und spanischen Steuerbehörden kamen aufgrund dieser Umstände zu voneinander abweichenden Schlussfolgerungen zum mehrwertsteuerlichen Status der Klägerin. Ihrer Ansicht nach unterliegen die von der Klägerin erbrachten Dienstleistungen ihren jeweiligen nationalen mehrwertsteuerrechtlichen Vorschriften. Infolgedessen forderten sie die

Klägerin jeweils zur Entrichtung der Mehrwertsteuer für die erzielten Umsätze auf, was letztlich auf eine Doppelbesteuerung in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten hinausläuft.

1. Der Standpunkt der Steuerverwaltung des Vereinigten Königreichs

17. Die Commissioners sind der Ansicht, dass die Leistung einer Mitgliedschaft in einem Klub zum Tausch von Teilzeitnutzungsrechten eine Dienstleistung sei, die dort erbracht werde, wo die Klägerin den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit habe, d. h. im Vereinigten Königreich. Dementsprechend unterlägen die Umsätze in Form von Beitrittsentgelten und Mitgliedsbeiträgen der Mehrwertsteuer im Vereinigten Königreich. Die Commissioners subsumierten die Umsätze in Form des Tauschentgelts unter die nationalen Normen, mit denen Art. 26 der Sechsten Richtlinie umgesetzt wird. Die Gegenleistung für das Austauschentgelt wurde von den Commissioners als „spezielle Reisedienstleistung“ eingestuft, die daher im Vereinigten Königreich zu besteuern sei.

18. Dem Vorlagebeschluss ist zu entnehmen, dass die Klägerin bis zum 31. Dezember 2003 die Mehrwertsteuer im Vereinigten Königreich auf alle von neuen Mitgliedern gezahlten Beitrittsentgelte sowie auf alle Mitgliedsbeiträge der bereits registrierten Mitglieder für das jeweils kommende Mitgliedschaftsjahr entrichtete. Ferner entrichtete sie bis zum 31. Dezember 2005 die Mehrwertsteuer im Vereinigten Königreich auch auf alle Tauschentgelte von Mitgliedern, die das Recht zur Inanspruchnahme eines Teilzeit-

nutzungsrechts an einer in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union gelegenen Immobilie erworben hatten. Die Klägerin entrichtete keine Mehrwertsteuer im Vereinigten Königreich auf Tauschentgelte von Mitgliedern, die das Recht zur Inanspruchnahme eines Teilzeitnutzungsrechts an einer außerhalb der Europäischen Union gelegenen Immobilie erworben hatten.

2. Der Standpunkt der spanischen Steuerverwaltung

19. Die spanischen Steuerbehörden gehen dagegen davon aus, dass die Dienstleistungen der Klägerin im Zusammenhang mit einem Grundstück erfolgten und daher der Mehrwertsteuer in dem Land unterlägen, in dem die teilweise genutzte Immobilie liege.

20. Die von den spanischen Steuerbehörden gegen die Klägerin erlassenen Steuerbescheide einschließlich der abschlägigen Urteile der Finanzgerichte sind derzeit Gegenstand einer beim Obersten Spanischen Gericht eingelegten Kassationsbeschwerde.

IV — Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

21. Aufgrund des vorstehend beschriebenen Standpunkts der spanischen Behörden rechnete die Klägerin ab 1. Januar 2004 im Vereinigten Königreich keine Mehrwertsteuer auf Beitrittsgelte und Mitgliedsbeiträge von Mitgliedern mit in Spanien gelegenen Immobilien mehr ab. Sie rechnete im Vereinigten Königreich auch keine Mehrwertsteuer auf Tauschentgelte von Mitgliedern mehr ab, die ihre Feriennutzungsrechte gegen entsprechende Rechte an spanischen Immobilien tauschten.

22. Am 23. März 2005 beschlossen die Commissioners, einen Steuerbescheid zur Erhebung der Mehrwertsteuer zu erlassen, die die Klägerin nach Meinung der Commissioners im Jahr 2004 auf Beitrittsgelte und Mitgliedsbeiträge von Mitgliedern mit Feriennutzungsrechten an in Spanien gelegenen Immobilien und auf Tauschentgelte für Feriennutzungsrechte an spanischen Immobilien hätte abrechnen müssen. Der Steuerbescheid wurde am 5. April 2005 in Höhe von 1 339 709 GBP erlassen.

23. Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin am 5. Mai 2005 vor dem vorlegenden Gericht Rechtsmittel ein.

24. Das vorliegende Gericht verweist in seinem Vorlagebeschluss auf die anhaltende Rechtsunsicherheit bezüglich der Bestimmung des Leistungsorts sowie auf die Gefahr, dass die Klägerin dadurch in ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit beeinträchtigt werde. Es hat daher beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Welche Faktoren sind im Rahmen der Dienstleistungen, die die Klägerin gegen

— Beitrittsentgelte,

— Mitgliedsbeiträge und

— Tauschentgelte

der Mitglieder des von der Klägerin angebotenen Weeks-Programms erbringt, maßgeblich für die Entscheidung, ob es sich dabei um Dienstleistungen „im Zusammenhang mit einem Grundstück“ im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (jetzt Art. 45 der novellierten Mehrwertsteuerrichtlinie) handelt?

2. Falls einzelne oder alle Dienstleistungen der Klägerin „im Zusammenhang mit einem Grundstück“ im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (jetzt Art. 45 der novellierten Mehrwertsteuerrichtlinie) erbracht werden, gelten dann das in den Pool eingebrachte Grundstück oder das Grundstück, das im Tausch gegen das eingebrachte Grundstück gewünscht wird, oder beide Grundstücke als das Grundstück, mit dem die Dienstleistungen in Zusammenhang stehen?

3. Falls eine Dienstleistung „im Zusammenhang“ mit beiden Grundstücken erbracht wird, wie ist dann die Dienstleistung im Rahmen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (jetzt der novellierten Mehrwertsteuerrichtlinie) einzuordnen?

4. Wie sind angesichts der voneinander abweichenden Vorgehensweisen verschiedener Mitgliedstaaten nach der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie (jetzt nach der novellierten Mehrwertsteuerrichtlinie) die Umsätze zu charakterisieren, in deren Rahmen ein Steuerpflichtiger gegen „Tauschentgelte“ folgende Leistungen erbringt:

— Erleichterung des Tauschs von Feriennutzungsrechten eines Mitglieds eines vom Steuerpflichtigen angebotenen Programms gegen Ferien-

nutzungsrechte eines anderen Mitglieds dieses Programms und/oder

schen Republik sowie der Kommission erschienen, um Ausführungen zu machen.

- Überlassung von Nutzungsrechten an Unterkünften, die der Steuerpflichtige von einem steuerpflichtigen Dritten zur Aufstockung des den Mitgliedern des Programms zur Verfügung stehenden Unterkunftsangebots erwirbt?

VI — Wesentliche Argumente der Parteien

A — Zur ersten und zur zweiten Frage

V — Verfahren vor dem Gerichtshof

25. Der Vorlagebeschluss mit Datum vom 9. Januar 2008 ist am 31. Januar 2008 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangen.

26. Schriftliche Erklärungen haben die Klägerin des Ausgangsverfahrens, die Regierungen des Vereinigten Königreichs, des Königreichs Spanien und der Hellenischen Republik sowie die Kommission innerhalb der in Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs genannten Frist eingereicht.

27. In der mündlichen Verhandlung vom 19. Februar 2009 sind die Prozessbevollmächtigten der Klägerin des Ausgangsverfahrens, der Regierungen des Vereinigten Königreichs, des Königreichs Spanien und der Helleni-

28. Die *Klägerin* des Ausgangsverfahrens ist der Ansicht, dass die Dienstleistungen, die im Gegenzug für die Entrichtung der Beitrittsentgelte und der Mitgliedsbeiträge erbracht würden, keinen hinreichenden Zusammenhang mit einem bestimmten Grundstück aufwiesen und daher nicht in den Anwendungsbereich von Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie fielen. Vielmehr sei die allgemeine Regel in Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie anwendbar, mit der Folge, dass der Ort der zu erbringenden Dienstleistungen, d. h. der Anmeldung und des Beitritts neuer Mitglieder, der Ort sei, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit habe. Dies sei im vorliegenden Fall das Vereinigte Königreich.

29. Gleiches müsse für jene Dienstleistungen gelten, die gegen Entrichtung der Tauschentgelte erbracht würden, zumal dies im Hinblick auf die steuerliche Behandlung der Gesamtheit der erbrachten Dienstleistungen kohärent sei. Es sei unvernünftig, eine im Wesentlichen einheitliche Dienstleistung unterschiedlich zu behandeln.

30. Die *Regierung des Vereinigten Königreichs* macht geltend, dass die Dienstleistungen, die im Gegenzug für die Entrichtung der Beitrittsgelte und der Mitgliedsbeiträge erbracht würden, in den Anwendungsbereich von Art. 9 Abs. 1 dieser Richtlinie fallen müssten. Ähnlich wie die Klägerin des Ausgangsverfahrens verneint sie einen hinreichend unmittelbaren Zusammenhang der Dienstleistungen, die im Gegenzug für die fraglichen Entgelte erbracht würden, mit irgendeinem Grundstück. Sie begründet ihre Auffassung u. a. damit, dass die Klägerin lediglich Zugang zu einer Art Marktplatz gewähre, auf dem die Mitglieder ihre Nutzungsrechte tauschen könnten. In Bezug auf die Tauschgeltel erklärt die Regierung des Vereinigten Königreichs, es bestehe kein Zusammenhang mit irgendeinem Grundstück, zumal das Mitglied sowohl sein Nutzungsrecht als auch die Tauschgeltel bis 24 Monate vor Rückerhalt seines Nutzungsrechts zur Verfügung stellen könne.

31. Die *Regierung des Königreichs Spanien* ist bezüglich der ersten Frage der Ansicht, dass es im Wesentlichen zwei Faktoren gebe, die bei der Beurteilung der Frage berücksichtigt werden müssten, ob entweder die Regelung betreffend die Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück oder aber die Sonderregelung zu den Reisebüros anzuwenden sei. Zum einen sei auf das Verhalten des Vermittlers abzustellen und zu überprüfen, ob dieser im eigenen oder im fremden Namen handle. Zum anderen müsse festgestellt werden, ob der Vermittler die für seine wirtschaftliche Tätigkeit notwendigen Güter und Dienstleistungen von anderen Steuerpflichtigen beziehe.

32. Zur zweiten Frage erklärt die Regierung des Königreichs Spanien, dass, sofern richtigerweise von einem Zusammenhang der fraglichen Dienstleistungen mit dem jeweiligen Grundstück auszugehen sei, die Beitrittsgeltel und die Mitgliedsbeiträge sich unmittelbar auf die Grundstücke bezögen, an denen die Mitglieder Teilzeitnutzungsrechte besäßen, die sie in die Tauschbörse einbrächten. Es handle sich dabei nämlich um Entgelte, die allein aufgrund der Zugehörigkeit zum System selbst zu entrichten seien, auch wenn dieses vom Mitglied nicht verwendet werde.

33. Die *Regierung der Hellenischen Republik* vertritt die Auffassung, dass zu den Faktoren, die es zu berücksichtigen gelte, um beurteilen zu können, ob es sich um Dienstleistungen „im Zusammenhang mit einem Grundstück“ im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie handle, die Art der wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin sowie die Verbindung zwischen den fraglichen Dienstleistungen und dem Grundstück zählten. Insbesondere sei zu prüfen, ob es sich dabei um unabhängige, den Inhabern von Teilzeitnutzungsrechten gegenüber zu erbringende Dienstleistungen in Form von Reiseleistungen handle oder vielmehr um gegenseitige Dienstleistungen, die unter den am Austauschprogramm teilnehmenden Inhabern von Teilzeitnutzungsrechten über die Klägerin erbracht würden.

34. Die Regierung der Hellenischen Republik schlägt vor, die zweite Frage dahin gehend zu beantworten, dass die Beitrittsgeltel und die Mitgliedsbeiträge sich unmittelbar auf das Grundstück bezögen, an dem das Mitglied ein Teilzeitnutzungsrecht besitze, während die Tauschgeltel sich unmittelbar auf jenes

Grundstück bezögen, für das das Tauschrecht ausgeübt werde.

35. Die *Kommission* macht geltend, dass die von der Klägerin erbrachte Dienstleistung darin bestehe, den Tausch von Teilzeitnutzungsrechten zu ermöglichen. Die zu entrichtenden Beiträge und Entgelte müssten daher als Gegenleistung für die Teilnahme an diesem System angesehen werden. Ihrer Ansicht nach stellen diese Teilzeitnutzungsrechte Rechte an Grundstücken und ihre Übertragung im Austausch gegen die Nutzung entsprechender Rechte wiederum eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne des Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie dar. Der Ort der Dienstleistung, für die die Beitragsentgelte und die Mitgliedsbeiträge entrichtet würden befände sich am Ort des Grundstücks, an dem das Mitglied die Teilzeitnutzungsrechte besitze. Der Ort der Dienstleistung, für die die Tauschentgelte entrichtet würden befände sich wiederum am Ort des Grundstücks, dessen Teilzeitnutzungsrechte das Mitglied im Austausch erhalte.

B — Zur dritten Frage

36. Nach Ansicht der *Klägerin* stellt sich die dritte Frage in der Form wie sie das vorlegende Gericht in seinem Vorabentscheidungsersuchen an den Gerichtshof formuliert habe, überhaupt nicht. Wie ihre Ausführungen zur ersten und zur zweiten Vorlagefrage zeigten, stünden die von ihr erbrachten Dienstleistungen in keinem hinreichenden Zusammenhang mit einem Grundstück.

37. Darüber hinaus meint sie, die Schlussfolgerung, dass die Dienstleistung im Zusammenhang mit beiden Grundstücken — d. h. sowohl mit dem eingebrachten als auch mit dem, das im Tausch gegen das eingebrachte gewünscht werde — stehen könnte, verstoße gegen den Sinn und Zweck des Art. 9 der Sechsten Richtlinie. Mit Art. 9 der Richtlinie habe der Gemeinschaftsgesetzgeber beabsichtigt, Konflikte zwischen den Mitgliedstaaten über deren Zuständigkeit zur Erhebung der Mehrwertsteuer bzw. Doppelbesteuerung zu vermeiden. Es könne daher im Anwendungsbereich des Art. 9 Abs. 2 Buchst. a nur ein Grundstück, und zwar das maßgeblich sein, mit dem der engste Zusammenhang bestehe.

38. Die *Regierung des Vereinigten Königreichs* ist aus denselben Gründen wie die Klägerin der Ansicht, dass die dritte Vorlagefrage keiner Antwort bedürfe, weil die Dienstleistung der Klägerin eben nicht im Zusammenhang mit einem Grundstück stehe. Vielmehr zeige diese Frage, zu welchen Problemen die gegenteilige Auffassung führen würde. Wenn nämlich die Dienstleistung der Klägerin sowohl mit dem eingebrachten als auch mit dem durch Tausch erhaltenen Grundstücksnutzungsrecht im Zusammenhang stehe, dann würde ein und dieselbe Leistung zwei unterschiedlichen nationalen Mehrwertsteuersätzen unterfallen.

39. Auch die *Regierung des Königreichs Spanien* hält es für sehr unwahrscheinlich, dass eine Dienstleistung mit beiden Grundstücken im Zusammenhang stehen könnte. Das ergibt sich aus ihren Ausführungen zur zweiten

Vorlagefrage: Die Dienstleistung der Aufnahme in den Weeks Pool, die gegen das Beitrittsentgelt und die Mitgliedsbeiträge erbracht werde, stehe ausschließlich mit dem Grundstück im Zusammenhang, an dem das Mitglied sein Teilnutzungsrecht halte; die Dienstleistung hingegen, die gegen das Tauschentgelt erbracht werde — dem Mitglied ein dessen Wünschen für den Tausch seines Teilnutzungsrechts entsprechendes Teilnutzungsrecht eines anderen Mitglieds anzubieten — beziehe sich unmittelbar auf das Grundstück, an dem das Tauschrecht ausgeübt werde. Sollte die Gegenleistung für das Beitrittsentgelt/die Mitgliedsbeiträge auf der einen oder das Tauschentgelt auf der anderen Seite allerdings tatsächlich mit beiden Grundstücken im Zusammenhang stehen, so wäre in Übertragung des Urteils des Gerichtshof in der Rechtssache C-429/97, Kommission/Frankreich⁷, der Sitz des Dienstleistenden als Ort der Dienstleistung anzusehen.

auch nach ihrer Auffassung — die sich im Wesentlichen mit der des Königreichs Spaniens und der hellenischen Republik deckt — nicht stellt. Die Dienstleistung der Klägerin stehe entweder mit dem Grundstück im Zusammenhang, an dem das Mitglied das Teilnutzungsrecht halte (so im Fall der Aufnahme in das Tauschsystem gegen das Beitrittsentgelt und die Mitgliedsbeiträge), oder aber mit dem Grundstück, das das Mitglied im Austausch nutzen könne (so im Falle der Gegenleistung für das Tauschentgelt), nie aber mit beiden Grundstücken zur gleichen Zeit.

C — Zur vierten Frage

40. Die *Regierung der Hellenischen Republik* kommt nach ihren Ausführungen zur zweiten Vorlagefrage, die im Ergebnis denen der spanischen Regierung entsprechen, ebenfalls zu dem Schluss, dass die dritte Frage dahin gehend zu beantworten sei, dass ein Vorgang nie mit beiden Grundstücken zur gleichen Zeit im Zusammenhang stehe.

41. Die *Kommission* schließlich geht in ihrer schriftlichen Stellungnahme überhaupt nicht auf die dritte Vorlagefrage ein, weil sich diese

42. Die *Klägerin* vertritt die Auffassung, dass sich hinsichtlich des Ortes der Dienstleistung kein Unterschied ergebe, ganz gleich, ob die Teilnutzungsrechte in den Weeks Pool von einem anderen Mitglied eingebracht würden oder von der Klägerin zur Aufstockung ihres Unterkunftsangebots von einem steuerpflichtigen Dritten erworben worden seien. Denn die Dienstleistung der Klägerin, die diese gegen das Tauschentgelt erbringt, sei unabhängig von der Herkunft des Teilnutzungsrechts, das dem Mitglied im Tausch gegen sein eingebrachtes Teilnutzungsrecht angeboten werde, dieselbe. Die Dienstleistung sei daher unabhängig von der Herkunft des im Austausch erhaltenen Teilnutzungsrechts mehrwertsteuerlich gemäß den Ausführungen der Klägerin zur ersten und zur zweiten Vorlagefrage zu behandeln.

⁷ — Urteil vom 25. Januar 2001, Kommission/Frankreich (C-429/97, Slg. 2001, I-637).

43. Auch die *Regierung des Vereinigten Königreichs* meint, dass sich die Herkunft des Teilnutzungsrechts nicht auf den Ort der Dienstleistung auswirke. Die Klägerin erbringe gegen das Tauschentgelt in beiden gemäß der vierten Vorlagefrage zu unterscheidenden Fällen lediglich eine verwaltungsmäßige Dienstleistung, die darin bestehe, dass sie dem Mitglied mehrere seinen Tauschwünschen entsprechende Teilnutzungsrechte an anderen Anlagen anbiete. Es komme nicht zu einer tatsächlichen Weitergabe eines Teilnutzungsrechts, weil die Klägerin nicht garantieren könne, überhaupt ein entsprechendes zu finden und das Mitglied auch keines der angebotenen Teilnutzungsrechte annehmen müsse. Daher seien die Umsätze der Dienstleistung, die die Klägerin gegen die Tauschgebühr erbringe, unabhängig von der Herkunft des Teilnutzungsrechts nach Art. 9 Abs. 1 der Richtlinie 77/388 zu besteuern.

44. Hilfsweise trägt die Regierung des Vereinigten Königreichs jedoch vor, falls sie sich in ihren Ausführungen geirrt haben sollte und das Tauschentgelt für die tatsächliche Weitergabe des Teilnutzungsrechts an einer anderen Anlage erhoben würde, wäre dieses aber im zweiten Fall der vierten Vorlagefrage, in dem die Klägerin die Teilnutzungsrechte von einem steuerpflichtigen Dritten erworben hat, ebenfalls am Sitz der Klägerin zu versteuern. Denn in diesem Fall wäre die Sonderregelung für Reisebüros anwendbar.

45. Die *Regierung des Königreichs Spanien* verweist zur Beantwortung der vierten Vorlagefrage auf ihre Ausführungen zur Besteuerung der Tauschgebühr. Wie sie bereits zur zweiten Frage ausgeführt habe, falle die Tauschgebühr für die Berechtigung an, das Teilnutzungsrecht an einer anderen Anlage zu nutzen, stehe daher mit diesem Grundstück im Zusammenhang und sei folglich an dessen Belegenheitsort zu versteuern.

46. Die *Regierung der Hellenischen Republik* differenziert zwischen den beiden Fällen der vierten Vorlagefrage, wobei sie davon auszugehen scheint, dass für die Überlassung von Nutzungsrechten, die die Klägerin von steuerpflichtigen Dritten erwirbt, ein zusätzliches Entgelt zu zahlen sei. Im ersten Fall — wenn die Klägerin dem Mitglied das Teilnutzungsrecht eines anderen Mitglieds anbiete — sei das Tauschentgelt an dem Ort zu versteuern, wo das Grundstück liege, an dem das Teilnutzungsrecht dieses anderen Mitglieds bestehe. Im zweiten Fall müsse wiederum differenziert werden: Stelle die Klägerin ein Nutzungsrecht einer Erschließungsgesellschaft einer Ferienanlage zur Verfügung, sei der Fall wie soeben beschrieben zu behandeln. Erwerbe die Klägerin das Nutzungsrecht, um dem Wunsch des Mitglieds gerecht zu werden und verkaufe sie es an dieses weiter, so falle diese Dienstleistung unter die Sonderregelung für Reisebüros. Überlasse die Klägerin

schließlich Nutzungsrechte, die ihr selbst gehörten, so sei dies die Tätigkeit eines Hoteliers und damit auch an dem Ort der Steuer zu unterwerfen, an dem das Grundstück belegen sei, an dem diese Nutzungsrechte bestünden.

47. Die *Kommission* schließlich geht in ihrer schriftlichen Stellungnahme überhaupt nicht auf die vierte Vorlagefrage ein. Es kann daher an dieser Stelle nur auf ihre Ansicht verwiesen werden, dass die Gegenleistung für das Tauschergeld im Zusammenhang mit dem Grundstück stehe, das im Tausch gegen das eingebrachte Teilnutzungsrecht genutzt werden könne.

VII — Rechtliche Würdigung

A — Einleitende Anmerkungen

1. Notwendigkeit einer einheitlichen Bestimmung des Leistungsorts

48. Der Rechtsstreit zwischen der Klägerin und den Commissioners entzündet sich an der Frage nach dem Ort des steuerbaren

Umsatzes. Von der Beantwortung dieser Frage abhängig ist wiederum die Frage, ob die von der Klägerin im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit erzielten Umsätze der Steuerhoheit der britischen oder der spanischen Steuerbehörden unterliegen.

49. 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 Mehrwertsteuerrechts⁸. 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.

50. Würde jede nationale Steuerhoheit an unterschiedlichen Kriterien für die Leistungs-ortbestimmung anknüpfen, wären Doppelbesteuerungen aber auch Nichtbesteuerungen programmiert. Gerade aus diesem Blickwinkel kommt der einheitlichen Anknüpfung

8 — 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 Leistungsorbestimmung keine Rolle in solchen Fällen spiele, in denen Umsätze ein und derselben nationalen Steuerzuständigkeit unterlägen. 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.

zur Bestimmung des Leistungsorts innerhalb des gemeinsamen Marktes besondere Bedeutung zu⁹. Die Leistungsortregelungen der Sechsten Richtlinie sollen ausweislich ihres siebten Erwägungsgrundes die Besteuerungskompetenz der einzelnen Mitgliedstaaten so voneinander abgrenzen, dass diese Kompetenzkonflikte vermieden werden¹⁰. Die gemeinschaftsweit einheitliche Festlegung des steuerlichen Anknüpfungspunktes soll eine angemessene Abgrenzung des jeweiligen Geltungsbereichs des nationalen Mehrwertsteuerrechts herbeiführen¹¹.

vermeiden, wobei aus gesetzgeberischer Sicht unterschiedliche Anknüpfungspunkte denkbar sind, je nachdem, ob dem Unternehmensort- oder dem Bestimmungslandprinzip Vorrang eingeräumt wird. Nach dem ersten Prinzip erfolgt die Anknüpfung an dem Ort, an 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.

2. Die grundlegenden Prinzipien der Leistungsortregelungen

51. Qualifikationskonflikte unter den Mitgliedstaaten lassen sich durch möglichst unkomplizierte und eindeutige Regelungen

52. 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 eine gemischten Ansatz entschieden¹², 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 Aus-

9 — Weiermayer, R., „Der Leistungsort im Blicke der Rechtsprechung des EuGH“, in: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (Hrsg. von M. Achatz/M. Tumpel), Wien 2001, S. 125.

10 — Vgl. in diesem Sinne die 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.

11 — Laut Mener, 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 einen unbelasteten Konsum zu vermeiden.

12 — 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.

nahmen gemacht, die den Anwendungsbereich des Abs. 1 stark eingrenzen und den in der Sechsten Richtlinie geltenden Grundsatz des Sitzorts selbst zur Ausnahme werden lassen¹³. Hinzu kommen Sonderregelungen, die den Besonderheiten bestimmter wirtschaftlicher Tätigkeiten Rechnung tragen.

gung von Dienstleistungen im Sinne des Art. 6 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie besteht. Diese rechtliche Beurteilung ist aus meiner Sicht zutreffend und daher der nachfolgenden Untersuchung zugrunde zu legen.

B — Untersuchung der Vorlagefragen

1. Allgemeine Erwägungen

a) Abgrenzung zwischen Lieferung und Dienstleistung

53. Zunächst ist festzustellen, dass weder das vorliegende Gericht noch die Parteien des vorliegenden Verfahrens in Abrede stellen, dass die wirtschaftliche Tätigkeit der Klägerin ausschließlich in der entgeltlichen Erbrin-

54. Aufgrund der klaren Abgrenzung, die die Sechste Richtlinie im Hinblick auf die rechtliche Qualifizierung der der Mehrwertsteuer unterliegenden Umsätze vornimmt¹⁴, ist ein Rückgriff auf die Vorschriften betreffend die Lieferung von Gegenständen gemäß Art. 5 und Art. 8 der Sechsten Richtlinie ausgeschlossen. Streitig ist somit einzig und allein die Anwendbarkeit von Art. 9 Abs. 1 und Abs. 2 Buchst. a sowie der Sonderregelung für Reisebüros in Art. 26 Abs. 1 auf die fraglichen Dienstleistungen.

13 — 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 vorsah. 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.

14 — Lieferungen und Dienstleistungen schließen einander begrifflich aus. Art. 6 Abs. 1 der Richtlinie 77/388/EWG bestimmt, dass als Dienstleistung jede Leistung gilt, die keine Lieferung eines Gegenstands im Sinne des Art. 5 ist. Nach Art. 5 Abs. 1 derselben Richtlinie gilt als Lieferung eines Gegenstands die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen. Abgrenzungsschwierigkeiten treten bei Leistungen auf, die sich aus einem Leistungsbündel zusammensetzen, aber auf Grund des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Leistung entweder nur eine Lieferung oder eine Leistung sein können (vgl. Schlussanträge von Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer vom 23. November 2004, *Hotel Scandic*, C-412/03, Slg. 2005, I-743, Nr. 21; Haunold, P., „Der Steuergegenstand“, in: *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* [Hrsg. von Markus Achatz/Michael Tumpel], Wien 2001, S. 110). Der Gerichtshof hat sich mehrmals mit der Frage befasst, ob in den ihm vorgelegten Fällen ein Umsatz jeweils die Voraussetzungen einer Lieferung von Gegenständen oder der Erbringung einer Dienstleistung erfüllte (vgl. z. B. Urteile vom 14. Juli 1998, *First National Bank of Chicago*, C-172/96, Slg. 1998, I-4387, vom 2. Mai 1996, *Faaborg-Gelting Linien*, C-231/94, Slg. 1996, I-2395, vom 17. November 1993, *Kommission/Frankreich*, C-68/92, Slg. 1993, I-5881, vom 14. Mai 1985, *Van Dijk's Boeckhuis*, 139/84, Slg. 1985, 1405).

b) Präzisierung der Vorlagefragen

55. Des Weiteren ist festzustellen, dass die Fragen des vorliegenden Gerichts erhebliche inhaltliche Überschneidungen aufweisen, was meines Erachtens eine Präzisierung dieser Fragen erforderlich macht.

56. Zum einen zielen die Vorlagefragen bei verständiger Würdigung des Vorabentscheidungsersuchens auf eine Beurteilung der Frage ab, inwiefern die unterschiedlichen Arten von Beiträgen und Entgelten, die die am Tauschprogramm RCI Weeks teilnehmenden Mitglieder entrichten müssen, sich einzelnen Dienstleistungen der Klägerin zuordnen lassen.

57. Das Vorliegen eines synallagmatischen Rechtsverhältnisses, in dessen Rahmen die Vertragsparteien sich gegenseitig verpflichten, einander korrespondierende Leistungen in Form einer Dienst- und einer Gegen-

leistung auszutauschen, ist vor dem Hintergrund relevant, dass gemäß Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie nur gegen Entgelt ausgeführte Dienstleistungen der Mehrwertsteuer unterliegen¹⁵. Dementsprechend bedarf es im vorliegenden Fall einer genauen Identifizierung der einzelnen vertraglichen Verbindlichkeiten der Klägerin.

58. Zum anderen sind die Vorlagefragen auf eine Prüfung der Frage gerichtet, unter welche der bereits genannten Leistungsortbestimmungen die fraglichen Dienstleistungen zu subsumieren sind. Anhand dieser Bestimmungen wird sich ermitteln lassen, ob und in welchem Umfang die Besteuerungskompetenz des Vereinigten Königreichs gegeben ist.

59. Aus Gründen der Übersichtlichkeit sowie im Interesse einer sachdienlichen Beantwortung der Vorlagefragen werde ich meine rechtliche Untersuchung auf diese beiden Hauptaspekte konzentrieren.

15 — Zur Entgeltlichkeit einer Dienstleistung hat der Gerichtshof bereits festgestellt, dass eine Dienstleistung nur dann im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG „gegen Entgelt“ erbracht wird und somit steuerpflichtig ist, 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. z. B. Urteile vom 3. März 1994, *Tolsma*, C-16/93, Slg. 1994, I-743, Randnr. 14, *First National Bank of Chicago*, oben in Fn. 14 angeführt, Randnrn. 26 bis 29, und vom 21. März 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, Slg. 2002, I-3293, Randnr. 39).

2. Mehrwertsteuerrechtliche Beurteilung der einzelnen Leistungen

60. Am effektivsten scheint es, die Leistungen der Klägerin in einer Art Umkehrschluss anhand der verschiedenen Entgelte zu untersuchen, die sie von den Kunden erhebt. Die von der Klägerin erhobenen Entgelte betreffen zum einen Beitrittsgelte in Form einer einmaligen Aufnahmegebühr, die das Mitglied bei der erstmaligen Anmeldung entrichten muss sowie den jährlichen Mitgliedsbeitrag und schließlich ein sogenanntes Tauschentgelt im Fall der erfolgreichen Vermittlung eines Tauschs von Wohnungsnutzungsrechten im Rahmen des RCI Weeks Programms. Ich werde im Folgenden differenziert anhand dieser Entgelte prüfen, welche Leistungen der Klägerin damit verbunden sind. Dabei werde ich untersuchen, ob diese Leistungen eine einheitliche Leistung oder getrennt zu betrachtende Leistungen darstellen und ob sie das passende Äquivalent für das Entgelt darstellen. Aus den gewonnenen Erkenntnissen lässt sich dann ermitteln, welchem umsatzsteuerlichen Tatbestand die Leistung unterfällt, und mithin der Leistungsart ableiten.

61. Die Bestimmung der erbrachten Leistungen ist bei sogenannten Time-Sharing-Verträgen schwierig. Zivilrechtlich existiert für

sie kein einheitlicher Vertragstypus¹⁶. Es lassen sich Dauernutzungsrechte in Form von Mietverträgen, Treuhandmodelle mit Vermittlung dinglicher Nutzungsrechte, Aktienmodelle, Ferienclubmodelle und zahlreiche weitere Varianten finden. Diese Unübersichtlichkeit war auch der Grund dafür, warum die 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 Immobilien¹⁷ verabschiedet wurde. Da unmittelbar nach Inkrafttreten dieser Richtlinie bereits einige neue Time-Sharing-Modelle auf dem Markt angeboten wurden, hat die Kommission zur Schließung von Rechtslücken im Jahr 2007 Änderungsvorschläge zugunsten eines stärkeren Verbraucherschutzes vorgelegt, die vom Europäischen Parlament am 22. Oktober 2008 in leicht geänderter Fassung angenommen worden sind.

16 — Kelp, U., *Time-Sharing-Verträge*, Baden-Baden 2005, S. 45, weist etwa darauf hin, dass Time-Sharing-Verträge aufgrund der Verschiedenartigkeit der Vertragsgestaltung keinen homogenen Vertragstypus bildeten. Eine Zuordnung der Time-Sharing-Verträge zu einem der klassischen Vertragstypen des deutschen Privatrechts sei, selbst bei einer Unterteilung in schuldrechtliche, dingliche und gesellschafts- bzw. vereinsrechtliche Time-Sharing-Verträge, nicht möglich. Aus diesem Grund würden Time-Sharing-Verträge nach ihrem Erscheinen im deutschen Rechtsraum zunächst zu den atypischen bzw. verkehrstypischen Verträgen gezählt, die sich durch das Fehlen einer gesetzlichen Regelung trotz zunehmender Häufigkeit im Rechtsverkehr sowie Gleichförmigkeit von Interessenlage und vertraglichem Regelungsinhalt auszeichneten. Vanbrabant, B., *Time-Sharing*, Brüssel 2006, S. 29 f. und Mostin C./Feron, B., „Le timesharing: une nouvelle forme de propriété? Analyse en droit belge et en droit comparé“, *Annales de droit de Louvain* (1994), S. 33 f. erwähnen eine Reihe möglicher rechtlicher Konstruktionen, um Time-Sharing-Verträge mit den Kategorien des belgischen und französischen Zivilrechts zu erfassen. In Frage kommen ihrer Ansicht nach schuldrechtliche, dingliche und gesellschafts- bzw. vereinsrechtliche Konstruktionen. Vanbrabant weist darauf hin, dass in Portugal und Spanien Teilzeitnutzungsrechte als dingliche Rechte konzipiert würden. In Portugal sei bereits in den achtziger Jahren das sogenannte „direito de habitação periódica“ geschaffen worden, während in Spanien das Gesetz 42/1998 vom 15. Dezember 1998 (Ley 42/1998, de 15 diciembre de 1998, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias) verabschiedet worden sei. Papp, T., „Timesharing Contract“, *Tanulmányok Dr. Besenyei Lajos, Egyetemi Tanár, 70. Születésnapjára, Szeged 2007*, S. 573, weist darauf hin, dass Time-Sharing-Verträge der Gruppe der atypischen Verträge zuzuordnen sind.

17 — ABL Nr. L 280, S. 83.

62. In der vorliegenden Rechtssache geht es allerdings nicht um den Abschluss von Time-Sharing-Verträgen selbst, sondern vielmehr um den Austausch von Freizeitnutzungsrechten zwischen Mitgliedern einer Tauschbörse.

a) Beitrittsentgelte

i) Zuordnung als Gegenleistung

63. Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs ergibt sich, dass ein synallagmatisches Rechtsverhältnis dann anzunehmen ist, wenn zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht, wobei die gezahlten Beträge die tatsächliche Gegenleistung für eine bestimmbare Leistung darstellen, die im Rahmen eines Rechtsverhältnisses, in dem gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, erbracht wurde¹⁸.

64. In Bezug auf die Beitrittsentgelte müsste also ein unmittelbarer Zusammenhang mit einer hinreichend bestimmbaren Leistung festzustellen sein.

18 — Vgl. Urteile vom 8. März 1988, *Apple and Pear Development Council* (102/86, Slg. 1988, 1443, Randnrn. 11, 12 und 16), vom 23. November 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, Slg. 1988, 6365, Randnr. 11), *Tolsma* (oben in Fn. 15 angeführt, Randnr. 14), vom 16. Oktober 1997, *Fillibeck* (C-258/95, Slg. 1997, I-5577, Randnr. 12), *Kennemer Golf* (oben in Fn. 15 angeführt, Randnr. 39), vom 19. Juni 2003, *First Choice Holidays* (C-149/01, Slg. 2003, Randnr. 30), vom 23. März 2006, *FCE Bank* (C-210/04, Slg. 2006, I-2803, Randnr. 34), und vom 18. Juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, Slg. 2007, I-6415, Randnr. 19).

65. Eine nähere Betrachtung des Geschäftskonzepts der Klägerin, wie es von ihr selbst und der Regierung des Vereinigten Königreichs in ihren Schriftsätzen detailliert dargestellt wird, ergibt, dass ein Mitglied im Gegenzug für die Entrichtung der Beitrittsentgelte zunächst einmal nur Zugang zum Tauschprogramm RCI Weeks erhält.

66. Der bloße Beitritt gewährt allerdings noch nicht das Recht auf Inanspruchnahme der Teilzeitnutzungsrechte anderer Mitglieder. Dazu ist neben der Mitgliedschaft an RCI Weeks die Einbringung eigener Teilnutzungsrechte in die Tauschbörse erforderlich. Vorausgesetzt wird dabei im Einzelnen, dass der Inhaber eines Teilzeitnutzungsrechts bei der Klägerin die Durchführung eines Austauschs beantragt, wobei er erstens ein eigenes bestimmtes Teilzeitnutzungsrecht zur Verfügung stellen und zweitens ein entsprechendes Teilzeitnutzungsrecht auswählen muss.

67. Über die Möglichkeit der Teilnahme am Tauschprogramm hinaus erhält das Mitglied Zugang zu einer Reihe von Informationen zu den angebotenen Urlaubsmobilien, etwa in Form eines regelmäßig aktualisierten Katalogs in Druckform sowie einer internetgestützten Übersicht. Dem Mitglied wird zudem eine Telefonnummer mitgeteilt, über die es gegebenenfalls mit dem Personal der Klägerin Kontakt aufnehmen und sich sowohl über die genauen Tauschmodalitäten als auch über zusätzliche, auf Nachfrage mögliche Dienstleistungen der Klägerin informieren kann.

68. Der Zugang zum RCI Weeks gestaltet sich aus der Perspektive eines neuen Mitglieds somit gewissermaßen als Vorstufe zur Teilnahme am Tauschprogramm, wobei dem Mitglied im Gegenzug für die Zahlung des Beitrittsentgelts potenziell alle Möglichkeiten offen stehen. Die Informationen, die dem neu beigetretenen Mitglied zur Verfügung gestellt werden, sind darauf gerichtet, es auf das eigentliche Tauschprogramm vorzubereiten. Mit dem Beitritt ist indes noch nicht die Übertragung von Rechten verbunden, sondern ausschließlich die Verschaffung des Zugangs zu einer Art Marktplatz, auf dem die Mitglieder ihre Teilzeitnutzungsrechte mit Hilfe der Klägerin tauschen können. Die Mitgliedschaft an sich verpflichtet aber nicht zur Teilnahme an diesem Tauschprogramm.

69. Insofern besteht nur zwischen der Tätigkeit der Zugangverschaffung zum fraglichen Tauschprogramm und der Zahlung von Beitrittsentgelten ein unmittelbarer Zusammenhang im Sinne der Rechtsprechung.

70. Dagegen lässt sich nicht ohne weiteres ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Beitritt und der eigentlichen Durchführung des Tauschprogramms herstellen, da hierfür ein weiteres Zutun der Vertragsparteien, nämlich die Beantragung durch das Mitglied sowie die Bestätigung der Durchführbarkeit des Tausches durch die Klägerin und nicht zuletzt die Entrichtung des Tauschentgelts, notwendig ist.

ii) Bestimmung des Leistungsorts

71. Zu prüfen ist ferner, wie diese Dienstleistung innerhalb des Gesamtsystems der Leistungsortregelungen der Sechsten Richtlinie einordnen ist. In Betracht kommt eine Anwendung der in Art. 9 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie enthaltenen Regelungen. Dazu bedarf es einiger Vorbemerkungen zur Auslegung dieser Bestimmungen.

72. Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie enthält eine allgemeine Regel für die Bestimmung des steuerlichen Anknüpfungspunkts, während Art. 9 Abs. 2 eine Reihe besonderer Anknüpfungspunkte nennt¹⁹.

73. Die Sechste Richtlinie enthält zwar keine ausdrückliche Regelung über das Verhältnis der Grundregel in Art. 9 Abs. 1 zu den Sonderregelungen des Art. 9 Abs. 2. Gleichwohl hat der Gerichtshof entschieden, dass Abs. 1 keinen Vorrang gegenüber Abs. 2 hat. Vielmehr stellt sich in jedem Einzelfall die Frage, ob eine der Bestimmungen des Art. 9 Abs. 2 dieser Richtlinie einschlägig ist; andernfalls gilt Art. 9 Abs. 1²⁰. Daraus hat der

19 — Urteil vom 7. September 2006, Heger (C-166/05, Slg. 2006, I-7749, Randnr. 15).

20 — Vgl. in diesem Sinne Urteile Dudda (oben in Fn. 10 angeführt, Randnr. 21), RAL (oben in Fn. 10 angeführt, Randnr. 24), vom 27. Oktober 2005, Levob Verzekeringen und OV Bank (C-41/04, Slg. 2005, I-9433, Randnr. 33), und Heger (oben in Fn. 19 angeführt, Randnr. 15). Diese Rechtsprechung stellt insofern eine Abkehr von der mit dem Urteil Berkholz (oben in Fn. 10 angeführt, Randnr. 17) begründeten Rechtsprechung dar, wonach gemäß Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie der Ort, an dem der Dienstleistende den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit hat, in der Regel der vorrangige Anknüpfungspunkt ist.

Gerichtshof gefolgert, dass die Sonderregelung in Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie nicht als eng auszulegende Ausnahme von einem allgemeinen Grundsatz angesehen werden kann²¹.

74. Damit geht der Gerichtshof offenbar davon aus, dass Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie die spezielleren Regeln enthält, die entsprechend dem Grundsatz *lex specialis derogat legi generali* primär zu prüfen und bei Tatbestandsverwirklichung anzuwenden sind²².

75. Es ist daher zunächst zu untersuchen, ob ein Umsatz wie der bereits beschriebene in den Anwendungsbereich der Sonderregelung in Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie fällt. Voraussetzung dafür ist, dass die betreffende Dienstleistung „im Zusammenhang mit einem Grundstück“ steht.

76. Hier stellt sich allerdings die Frage, auf welches Grundstück genau sich die betreffende Dienstleistung bezieht. Grundsätzlich denkbar ist eine Anknüpfung an das Grundstück, an dem das Mitglied bereits ein Teilzeitnutzungsrecht besitzt, wie sie die spanische und griechische Regierung sowie die Kommission befürworten.

77. Ungeachtet der genauen tatbestandlichen Anforderungen an einen solchen Zusammenhang, auf die ich später näher eingehen werde²³, scheint mir im vorliegenden Fall bereits bei erster Betrachtung ein direkter Zusammenhang der eigentlichen Dienstleistung mit dem fraglichen Grundstück nicht gegeben zu sein.

78. Wie bereits dargelegt, gestaltet sich der Zugang zu RCI Weeks aus der Perspektive eines neuen Mitglieds als Vorstufe zur eigentlichen Teilnahme am Tauschprogramm²⁴. Die Dienstleistungen, die die Klägerin in Form von Zugangs- und Informationsverschaffung erbringt, zielen eigentlich darauf ab, das Mitglied auf das Tauschprogramm vorzubereiten, ohne dass damit eine Verpflichtung zur Teilnahme einherginge. Dementsprechend findet in diesem frühen Stadium der Mitgliedschaft auch noch kein Austausch von Feriennutzungsrechten statt.

79. Zwar steht dem Mitglied nach dem Beitritt zu RCI Weeks die Möglichkeit offen, eigene Teilzeitnutzungsrechte in die Tauschbörse einzubringen, jedoch ist die Einräumung dieser Befugnis für das Mitglied wertlos, solange die Voraussetzungen für die tatsächliche Durchführung eines Tausches nicht erfüllt sind.

80. Die Einräumung der bloßen Möglichkeit, eigene Teilzeitnutzungsrechte an einem Grundstück in die Tauschbörse einzubringen, kann für sich allein nicht als eine Haupt-

21 — Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. März 2001, SPI (C-108/00, Slg. 2001, I-2361, Randnr. 17).

22 — So auch Weiermayer, R., a. a. O. (Fn. 9), S. 134.

23 — Siehe Nrn. 108 ff. dieser Schlussanträge.

24 — Siehe Nr. 68 dieser Schlussanträge.

leistung im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn angesehen werden. Sie stellt objektiv betrachtet höchstens eine untergeordnete Nebenleistung dar, die für ein Mitglied keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers — den Tausch von Feriennutzungsrechten zu ermöglichen — unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

81. Der Grundsatz der „Einheitlichkeit der Leistung“²⁵ im Mehrwertsteuerrecht verbietet es, eine solche Nebenleistung als eigenständige Leistung zu betrachten. Es entspricht ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs²⁶, dass der steuerbare Umsatz nicht in seine

unterschiedlichen Bestandteile zerlegt werden darf, um diese einzeln der Mehrwertsteuer zu unterwerfen. Bei der Qualifizierung eines Umsatzes ist vielmehr auf den vorherrschenden Bestandteil innerhalb einer Gesamtheit an Leistungen abzustellen. Erst recht darf eine solche Nebenleistung nicht als die maßgebliche Leistung bei der Ermittlung des Leistungsorts zugrunde gelegt werden, sondern muss hinter der eigentlichen Hauptleistung zurücktreten. Nur Letztere gilt dann als die steuerbare Dienstleistung im Sinne des Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie.

25 — Generalanwalt Ruiz-Jarabo Colomer hat diesen Ausdruck („Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung“) zum ersten Mal in seinen Schlussanträgen in der Rechtssache Hotel Scandic (oben in Fn. 14 angeführt, Nr. 21) verwendet. Er geht zurück auf Haunold, P., „Der Steuergegenstand“, a. a. O. (Fn. 14), S. 111.

26 — Vgl. zum Wesen von zusammenhängenden Leistungen im Sinne des Mehrwertsteuerrechts meine Schlussanträge vom 9. Dezember 2008, *Tellmer Property* (C-572/07, derzeit beim Gerichtshof anhängig, Nrn. 33 f.). Aus Art. 2 der Sechsten Richtlinie ergibt sich, dass jeder Umsatz in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten ist (vgl. Urteile vom 25. Februar 1999, *CPP*, C-349/96, Slg. 1999, I-973, Randnr. 29, *Levob Verzekeringen* und *OV Bank*, oben in Fn. 20 angeführt, Randnr. 20, und vom 21. Februar 2008, *Part Service*, C-425/06, Slg. 2008, I-897, Randnr. 50). Allerdings sind unter bestimmten Umständen mehrere formal unterschiedliche Einzelleistungen, die getrennt erbracht werden und damit jede für sich zu einer Besteuerung oder Befreiung führen könnten, als ein einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht selbständig sind (vgl. vorstehend angeführtes Urteil *Part Service*, Randnr. 51). Dies ist z. B. der Fall, wenn schon nach einer anhand objektiver Kriterien durchgeführten Analyse festgestellt wird, dass eine oder mehrere Einzelleistungen eine Hauptleistung bilden und die andere Einzelleistung oder die anderen Einzelleistungen eine oder mehrere Nebenleistungen bilden, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen (vgl. Urteile *CPP*, vorstehend angeführt, Randnr. 30, vom 15. Mai 2001, *Primback*, C-34/99, Slg. 2001, I-3833, Randnr. 45, *Levob Verzekeringen* und *OV Bank*, oben in Fn. 20 angeführt, Randnr. 21, und *Part Service*, vorstehend angeführt, Randnr. 52). Insbesondere ist eine Leistung als Neben- und nicht als Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. Urteile vorstehend angeführte *CPP*, Randnr. 29, und *Part Service*, Randnr. 52). Eine einheitliche Leistung liegt auch dann vor, wenn der Steuerpflichtige zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (vgl. Urteile *Levob Verzekeringen* und *OV Bank*, oben in Fn. 20 angeführt, Randnr. 22, und *Part Service*, vorstehend angeführt, Randnr. 53).

82. Eine Anwendung von Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie scheidet letztlich aus, da im vorliegenden Fall ein hinreichend enger Zusammenhang der eigentlichen Dienstleistung, für die ein Mitglied im Gegenzug Beitrittsentgelte entrichtet, mit dem Grundstück, an dem Teilnutzungsrechte des Mitglieds bestehen, nicht ersichtlich ist.

83. Geht man, wie hier vertreten, davon aus, dass die fragliche Dienstleistung, für die ein Mitglied Beitrittsentgelte entrichtet, lediglich im Zugang zur Tauschbörse sowie in der Beschaffung von Informationen bezüglich der Tauschmöglichkeiten von Teilzeitnutzungsrechten besteht, so muss eine Anwendung von Art. 26 der Sechsten Richtlinie ebenfalls ausscheiden, da die Klägerin dadurch jedenfalls keine Lieferung und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nimmt, die für die Durchführung einer Reise bestimmt wären.

84. Da keine Sonderregelungen Anwendung finden, ist der Anwendungsbereich der Grundregel des Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie eröffnet. Demzufolge befindet sich im Hinblick auf die Beitrittsentgelte der Leistungsort an dem Ort, an dem die Klägerin den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit hat.

Dienstleistungsspektrums der Klägerin. Dementsprechend ist sie auch dann fällig, wenn das Mitglied nicht am Austauschprogramm teilnimmt, sei es, weil es keine eigenen Teilzeitnutzungsrechte in die Tauschbörse eingebracht hat oder weil kein entsprechendes Teilzeitnutzungsrecht zum Tausch gefunden worden ist.

b) Die Mitgliedsbeiträge

i) Zuordnung als Gegenleistung

85. Dem Vorbringen der Klägerin ist zu entnehmen, dass kein materieller Unterschied zwischen den Beitrittsentgelten und den Mitgliedsbeiträgen besteht, denn sie stellen zusammen die Gegenleistung für die Teilnahme am Tauschprogramm RCI Weeks sowie für die Möglichkeit dar, die Vorteile einer Mitgliedschaft in Anspruch zu nehmen²⁷.

87. Es ist unbestreitbar, dass im vorliegenden Fall ein Rechtsverhältnis gegeben ist, im Rahmen dessen korrespondierende Leistungen ausgetauscht werden. Daran ändert der Umstand nichts, dass die Mitgliedsbeiträge nicht jeder persönlichen Nutzung des Tauschprogramms zugeordnet werden kann. Wie der Gerichtshof im Urteil *Kennemer Golf*²⁸ festgestellt hat, besteht ein synallagmatisches Rechtsverhältnis auch dann, wenn ein Verein dauerhaft eine Vielzahl von Dienstleistungen erbringt und seine Mitglieder als Gegenleistung einen Pauschalbetrag in Form eines Jahresbeitrags erbringen. Insoweit erfüllen die von der Klägerin erbrachten Leistungen die Voraussetzungen einer gegen Entgelt ausgeführten Dienstleistung im Sinne des Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie und unterliegen damit grundsätzlich der Mehrwertsteuer.

86. Mit der Entrichtung der Mitgliedsbeiträge scheint nichts anderes verbunden zu sein als die regelmäßige Zahlung eines Pauschalbetrags für die Nutzung des gesamten

28 — Urteil *Kennemer Golf* (oben in Fn. 15 angeführt, Randnr. 40). Im Mittelpunkt dieser Rechtssache stand die Qualifizierung der Leistungen eines Sportvereins als Dienstleistung im Sinne des Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie. Nach Auffassung des Gerichtshofs änderte der Umstand, dass der Jahresbeitrag der Mitglieder eines Sportvereins ein Pauschalbetrag war und nicht jeder persönlichen Nutzung des Golfplatzes zugeordnet werden konnte, nichts daran, dass zwischen den Mitgliedern eines Sportvereins und dem Verein selbst gegenseitige Leistungen ausgetauscht wurden. Die Leistungen des Vereins bestanden nämlich darin, dass er seinen Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung stellte, und nicht darin, dass er auf Verlangen seiner Mitglieder gezielte Leistungen erbrachte. Somit bestand ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Jahresbeiträgen der Mitglieder eines Sportvereins wie des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden und den von diesem Verein erbrachten Leistungen.

27 — Siehe Randnr. 32 des Schriftsatzes der Klägerin.

ii) Bestimmung des Leistungsorts

88. Angesichts der Tatsache, dass die Mitgliedsbeiträge als Gegenleistung für eine Vielzahl von Dienstleistungen gedacht sind, die erstens nicht immer einen Bezug zu einem Grundstück aufweisen und zweitens nicht unbedingt im Rahmen der Durchführung des Tausches von Teilzeitnutzungsrechten erbracht werden, wäre es aber aus meiner Sicht verfehlt, einen Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne des Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie anzunehmen. Nicht nur entspräche dies nicht den vorgetragenen Tatsachen, sondern es würde außerdem zu einer nicht vertretbaren Ausdehnung dieses Sondertatbestands führen.

89. Ähnlich wie die Beitrittsentgelte knüpfen die Mitgliedsbeiträge an die Mitgliedschaft mit den damit verbundenen Vorteilen an. Insofern erscheint es folgerichtig, sie in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht ähnlich zu behandeln wie die Beitrittsentgelte.

90. Folglich befindet sich im Hinblick auf die Mitgliedsbeiträge der Leistungsort gemäß Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie an dem Ort, an dem die Klägerin den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit hat.

c) Tauschentgelte

i) Zuordnung als Gegenleistung

91. Anders als im Fall der zuvor genannten Entgelte entrichtet das Mitglied das Tauschentgelt im Hinblick auf die konkrete Durchführung des Tauschprogramms. Spätestens zum Zeitpunkt des ordnungsgemäßen Zustandekommens eines solchen Tausches von Teilzeitnutzungsrechten stellt die Klägerin, der dabei im Wesentlichen eine Koordinierungsfunktion zukommt²⁹, dem Mitglied das Tauschentgelt in Rechnung.

92. Beide Vertragsparteien erbringen also jeweils ihre Leistung um der Gegenleistung willen. Somit steht außer Frage, dass die Ansprüche beider Vertragsparteien auf einem synallagmatischen Rechtsverhältnis beruhen.

ii) Bestimmung des Leistungsorts

93. Umstritten ist hingegen, nach welcher Regelung der Leistungsort zu bestimmen ist.

29 — Laut Kelp, U., a. a. O. (Fn. 16), S. 27, koordiniert eine Tauschorganisation die Tauschwünsche der Nutzungsberechtigten derart, dass sie die Wohnrechte der Tauschwilligen an andere Interessenten vermittelt, damit sie im Gegenzug „fremde“ Time-Sharing-Objekte in anderen Urlaubsorten nutzen können.

— Anwendbarkeit der Sonderregelung für Reisebüros

94. In Betracht kommt zunächst die Mehrwertsteuer-Sonderregelung in Art. 26 der Sechsten Richtlinie. Anders als die anderen Verfahrensbeteiligten schließt die Regierung des Vereinigten Königreichs eine Anwendbarkeit nicht kategorisch aus.

96. Die durch Art. 26 der Sechsten Richtlinie eingeführte Mehrwertsteuer-Sonderregelung hat zum Ziel, das anwendbare Recht den besonderen Merkmalen der Tätigkeit von Reisebüros und Reiseveranstaltern anzupassen. Die Leistungen dieser Unternehmen sind dadurch gekennzeichnet, dass sie sich regelmäßig aus mehreren Leistungen, insbesondere Beförderungs- und Unterbringungsleistungen, zusammensetzen, die teils im Ausland, teils in dem Land erbracht werden, in dem das Reisebüro seinen Sitz oder eine feste Niederlassung hat. Die Anwendung der allgemeinen Bestimmungen über den Ort der Besteuerung, die Besteuerungsgrundlage und den Vorsteuerabzug würde aufgrund der Vielzahl und der Lokalisierung der erbrachten Leistungen bei diesen Unternehmen zu praktischen Schwierigkeiten führen, die die Ausübung ihrer Tätigkeit behindern würden³².

Sinn und Zweck der Regelung

95. Art. 26 der Sechsten Richtlinie sieht eine Ausnahme von der allgemeinen Regelung der Besteuerungsgrundlage für bestimmte Umsätze von Reisebüros und Reiseveranstaltern vor³⁰. Als Ausnahmeregelung darf dieser Artikel nur angewandt werden, soweit dies zur Erreichung des Zieles der Richtlinie erforderlich ist³¹.

97. Um dies zu vermeiden, sieht Art. 26 Abs. 2 u. a. vor, dass die bei der Durchführung der Reise erbrachten Umsätze als eine einheitliche Dienstleistung an den Reisenden gelten. Sie wird in dem Mitgliedstaat besteuert, in dem das Reisebüro den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus es die Dienstleistung erbracht hat.

30 — Urteile vom 22. Oktober 1998, *Madgett und Baldwin* (C-308/96 und C-94/97, Slg. 1998, I-6229, Randnr. 5), und *First Choice Holidays* (oben in Fn. 18 angeführt, Randnr. 21).

31 — Urteile *Madgett und Baldwin* (oben in Fn. 30 angeführt, Randnr. 34) und *First Choice Holidays* (oben in Fn. 18 angeführt, Randnr. 22).

32 — Urteile vom 12. November 1992, *Van Ginkel* (C-163/91, Slg. 1992, I-5723, Randnrn. 11 f.), vom 20. Februar 1997, *DFDS* (C-260/95, Slg. 1997, I-1005, Randnr. 13), *Madgett und Baldwin* (oben in Fn. 30 angeführt, Randnr. 18), *First Choice Holidays* (oben in Fn. 18 angeführt, Randnrn. 23 bis 25) und vom 13. Oktober 2005, *ist internationale Sprach- und Studienreisen* (C-200/04, Slg. 2005, I-8691, Randnr. 21).

Tatbestandsvoraussetzungen

— Eigenschaft als Reisebüro oder Reiseveranstalter

98. Vorab ist anzumerken, dass der Umstand, dass die Klägerin weder ein Reisebüro noch ein Reiseveranstalter im üblichen Wortsinn ist, an sich einer Anwendung von Art. 26 der Sechsten Richtlinie nicht entgegensteht, sofern sie gemäß der Rechtsprechung des Gerichtshofs gleichartige Umsätze im Rahmen einer anderen Aktivität tätigt³³.

99. Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall erfüllt. Indem die Klägerin Dienstleistungen anbietet, die ihren Mitgliedern die Nutzung von im Ausland gelegenen Ferienimmobilien zu Urlaubszwecken ermöglicht, geht sie einer wirtschaftlichen Tätigkeit nach, die in gewisser Hinsicht der eines Reisebüros oder eines Reiseveranstalters ähnelt, ohne ihr völlig zu entsprechen. Zudem rechtfertigen der Sinn und Zweck von Art. 26 der Sechsten Richtlinie eine Einbeziehung in den Anwendungsbereich dieser Regelung. Die wirtschaftliche

33 — Im Urteil Madgett und Baldwin (oben in Fn. 30 angeführt, Randnr. 20) hat der Gerichtshof festgestellt, dass die Gründe, auf denen die Sonderregelung für Reisebüros und Reiseveranstalter beruht, auch für den Fall gelten, dass der Wirtschaftsteilnehmer kein Reisebüro oder Reiseveranstalter im üblichen Wortsinn ist, sondern gleichartige Umsätze im Rahmen einer anderen Tätigkeit, wie derjenigen eines Hoteliers, tätigt. Eine Auslegung, nach der Art. 26 der Sechsten Richtlinie nur auf Wirtschaftsteilnehmer Anwendung fände, die Reisebüros oder Reiseveranstalter im üblichen Wortsinn sind, hätte nämlich zur Folge, dass gleiche Leistungen je nach der formalen Eigenschaft des Wirtschaftsteilnehmers verschiedenen Bestimmungen unterlägen. Bestätigt durch das Urteil *ist internationale Sprach- und Studienreisen* (oben in Fn. 32 angeführt, Randnr. 22).

Tätigkeit der Klägerin ist nämlich, bedingt durch die Vielzahl an Dienstleistungen, die diese erbringt und das räumliche Auseinanderfallen von Unternehmenssitz und Leistungsgegenstand, ähnlichen Risiken der Doppelbesteuerung ausgesetzt wie ein Reisebüro oder ein Reiseveranstalter.

— Handeln im eigenen Namen

100. Voraussetzung für eine Anwendbarkeit von Art. 26 ist gemäß ihrem Abs. 1, dass das Reisebüro gegenüber Reisenden im eigenen Namen auftritt und für die Durchführung der Reise Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nimmt. Ein Reisebüro, das Reiseleistungen lediglich vermittelt, fällt hingegen nicht in den Anwendungsbereich von Art. 26, sondern erbringt Vermittlungsleistungen an seinem Sitz gemäß der allgemeinen Regelung des Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie³⁴.

101. Entscheidend ist also zunächst, ob die Klägerin bei der Erbringung ihrer Dienstleistungen im eigenen oder in fremdem Namen handelt.

34 — In diesem Sinne auch Birkenfeld, W./Forst, C., *Das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt*, 3. Aufl., Bielefeld 1998, S. 169.

102. Wie die spanische Regierung zutreffend bemerkt³⁵, kommt es bei der Abgrenzung maßgeblich darauf an, ob die Tätigkeit der Klägerin sich darauf beschränkt, den Kontakt zwischen zwei Mitgliedern herzustellen, damit diese sich vertraglich über einen Tausch von Feriennutzungsrechten einigen können. In diesem Fall läge eine Vermittlungshandlung vor, da die Klägerin in fremdem Namen handeln würde. Dagegen läge ein Handeln im eigenen Namen vor, wenn die Mitglieder diesen Tausch vollzögen, ohne zu wissen, wer der jeweils Begünstigte ist, weil die Klägerin die Koordinierung selbst übernimmt und die Feriennutzungsrechte zuteilt.

103. Nach Angaben der Klägerin des Ausgangsverfahrens handelt sie bei der Überprüfung der Verfügbarkeit der gewählten Urlaubsimmobilie sowie bei der Suche nach alternativen Angeboten jedes Mal „im Auftrag ihrer Mitglieder“³⁶. Ferner weist sie darauf hin, dass die Mitglieder ausschließlich Kontakt mit ihrem Personal und keinerlei direkte Kommunikation untereinander unterhalten³⁷. Aufgrund dieser Ausführungen ist davon auszugehen, dass alleinige Vertragspartnerin der Mitglieder die Klägerin des Ausgangsverfahrens ist.

104. Folglich liegt keine Vermittlungshandlung der Klägerin vor. Vielmehr handelt sie im eigenen Namen im Sinne des Art. 26 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie.

— Inanspruchnahme von Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger

105. Unklar ist hingegen, ob ein weiteres wesentliches Tatbestandsmerkmal dieser Regelung, nämlich das Erfordernis der Inanspruchnahme von Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger, im konkreten Fall verwirklicht ist. Zu jenen Dienstleistungen würden etwa von Dritten zu erbringende Unterbringungs- und Transportdienstleistungen zählen. Jedoch müssten diese von Dritten bezogenen Leistungen mehr sein als nur ein Mittel, um die Hauptdienstleistung dieses Wirtschaftsteilnehmers unter besseren Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Andernfalls blieben diese Leistungen entsprechend der Rechtsprechung des Gerichtshofs³⁸, gegenüber den Eigenleistungen reine Nebenleistungen, so dass eine Besteuerung nach Art. 26 der Sechsten Richtlinie ausgeschlossen wäre. Würde die Klägerin ihren Mitgliedern außer den Leistungen im Zusammenhang mit dem Tausch von Wohnnutzungsrechten weitere Leistungen anbieten, die gewöhnlich von Dritten erbracht werden, wie beispielsweise den Transfer nach Spanien, wäre Art. 26 der Sechsten Richtlinie anwendbar.

35 — Siehe Randnr. 20 des Schriftsatzes der spanischen Regierung.

36 — In Randnr. 11 ihres Schriftsatzes erklärt die Klägerin Folgendes: „Once a member selects an available Exchange Property, the Appellant, *acting on behalf of the member*, seeks to confirm the exchange by checking the availability of the Exchange Property. If there is no availability, the Appellant, *still acting on behalf of the member*, will seek to identify alternative properties which may be suitable and offer them to the member who is free to accept them or not.“ (Hervorhebung nur hier).

37 — Siehe Randnr. 33 des Schriftsatzes der Klägerin.

38 — Vgl. Urteile Madgett und Baldwin (oben in Fn. 30 angeführt, Randnrn. 24 bis 27) und 15t internationale Sprach- und Studienreisen (oben in Fn. 32 angeführt, Randnrn. 25 bis 27). Nicht als bloße Nebenleistung hat der Gerichtshof solche Leistungen angesehen, die über die traditionellen Aufgaben eines Hoteliers hinausgehen und deren Erbringung nicht ohne spürbare Auswirkung auf den Pauschalpreis bleiben kann, wie etwa die Anreise zum Hotel von weit entfernten Abholstellen. Als bloße Nebenleistungen betrachtet hat der Gerichtshof hingegen solche Reiseleistungen, die gewöhnlich im Zusammenhang mit einer Sprachausbildung und -erziehung erbracht werden, wie etwa den Transfer von Kunden in das Bestimmungsland und/oder den Aufenthalt.

106. Weder dem Vorlagebeschluss noch dem Vorbringen der Klägerin sind genaue Hinweise darauf zu entnehmen, dass die Klägerin sich bei der Erbringung von Dienstleistungen ihren Mitgliedern gegenüber Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger bedient. Bekannt ist lediglich, dass der Weeks Pool aufgestockt werden kann, indem die Klägerin Unterkünfte von Dritten hinkauft oder eine Erschließungsgesellschaft weitere Wochen zur Verfügung stellt. Gegen Entrichtung eines Tauschentgelts kann ein Mitglied auch einen Tausch mit einer Unterkunft aus diesem zusätzlichen Angebot beantragen. Die zur rechtlichen Beurteilung dieser Transaktionen notwendigen Einzelheiten erscheinen mir allerdings unzureichend.

107. Es ist daher Sache des nationalen Richters, im Einzelnen zu prüfen, ob im Ausgangsfall eine Inanspruchnahme von Lieferungen und Dienstleistungen vorliegt. Verneinendenfalls wäre Art. 26 der Sechsten Richtlinie nicht anwendbar.

— Anwendbarkeit von Art. 9 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie

108. Bei Unanwendbarkeit von Art. 26 der Sechsten Richtlinie ist anschließend zu prüfen, ob eine Dienstleistung, die darin besteht, den Inhabern von Teilzeitnutzungsrechten an bestimmten Ferienimmobilien den Tausch dieser Nutzungsrechte zu erleichtern, im Sinne von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a einen Zusammenhang mit einem bestimmten Grundstück aufweist.

109. Meines Erachtens lässt sich ein solcher Zusammenhang bei einer am Wortlaut orientierten Auslegung dieser Bestimmung bejahen, da die Leistungen, die die Klägerin erbringt, darauf gerichtet sind, dem Mitglied ein Nutzungsrecht an einem bestimmten fremden Grundstück für eine genau festgelegte Zeit zu ermöglichen.

110. Generalanwältin Sharpston hat allerdings in ihren Schlussanträgen in der Rechtsache Heger³⁹ Bedenken hinsichtlich einer ausschließlich am Wortlaut orientierten Auslegung dieser Bestimmung geäußert. 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.

111. Der Gerichtshof hat bisher davon abgesehen, näher darzulegen, welche Anforderungen an Art und Unmittelbarkeit dieses Zusammenhangs zu stellen sind. Im Urteil Heger⁴⁰ 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.

39 — Schlussanträge von Generalanwältin Sharpston in der Rechtsache Heger (oben in Fn. 12 angeführt, Nrn. 31 und 33).

40 — Urteil Heger (oben in Fn. 19 angeführt, Randnr. 24).

112. In Anbetracht dessen fragt sich, ob die hier vertretene Auslegung von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie sich auch durch die systematische Stellung dieser Bestimmung im Gesamtgefüge der Leistungs-ortbestimmungen sowie durch ihren Sinn und Zweck stützen lässt.

113. Als aufschlussreich erweist sich die darin enthaltene, wegen des eindeutigen Wortlauts von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a („einschließlich“, „wie z. B.“) keinesfalls als abschließend aufzufassende Aufzählung von Beispielen, da letztere, wie der Gerichtshof im Urteil Heger angedeutet hat, wichtige Anhaltspunkte bezüglich der Art und der Beschaffenheit eines solchen Zusammenhangs liefern.

114. Bei der Auslegung von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie ist allerdings die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu berücksichtigen, wonach die in der Sechsten Richtlinie enthaltenen Begriffe mangels einer ausdrücklichen Definition oder eines Verweises auf die Rechtsordnungen der Mitgliedstaaten eigenständige Begriffe des Gemein-

schaftsrechts sind und daher eine gemeinschaftsrechtliche Definition erfordern⁴¹.

115. Die in Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie aufgezählten Beispiele für Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück legen jedenfalls nahe, dass die physische Kontaktaufnahme kein zwingendes Kriterium sein kann, zumal ein Grundstücksmakler ebenso wie ein Architekt ihre Leistungen auch dann erbringen können, wenn sie das Grundstück nie besichtigt oder betreten haben. Der Makler muss lediglich das zu vermittelnde Objekt kennen, und der Architekt muss über die Pläne des Grundstücks verfügen.

116. Ebenso wenig erforderlich zu sein scheint, dass die Dienstleistung ausschließlich von demjenigen erbracht wird, der rechtlich befugt ist, über das Grundstück zu verfügen, etwa dinglich zur Eigentumsübertragung und -belastung oder gar zur Vermietung an Dritte im schuldrechtlichen Sinne, zumal der Be-

41 — Diese Rechtsprechung, die ursprünglich die Auslegung der in Art. 13 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiungen betraf (vgl. Urteile vom 12. September 2000, Kommission/Irland, C-358/97, Slg. 2000, I-6301, Randnr. 51, vom 16. Januar 2003, Maierhofer, C-315/00, Slg. 2003, I-563, Randnr. 25, und vom 12. Juni 2003, Sinclair Collis, C-275/01 Slg. 2003, I-5965, Randnr. 22), muss entsprechend für die Definition der in Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie enthaltenen Begriffe gelten. Erstens werden in Art. 9 Abs. 2 Buchst. a die in ihm verwendeten Begriffe nicht ausdrücklich definiert, und es wird für ihre Definition auch nicht auf die nationalen Rechtsordnungen verwiesen. Zweitens können Konflikte zwischen nationalen Gerichten und Steuerverwaltungen, wie in Nr. 51 dieser Schlussanträge erwähnt, nur dadurch vermieden werden, dass gemeinsame und einheitliche Kriterien für die Leistungs-ortbestimmung, wie jene der Sechsten Richtlinie, angewandt werden. Dies kann allerdings nur erreicht werden, wenn die Begriffe in Art. 9 Abs. 2 Buchst. a eine gemeinschaftliche Definition erhalten. In diesem Sinne bereits Generalanwältin Sharpston in ihren Schlussanträgen in der Rechtssache Heger (oben in Fn. 12 angeführt, Nr. 25).

rechtigte und der Grundstücksmakler in der Regel personenverschieden sind.

117. Vielmehr dürfte ausschlaggebend sein, dass der wirtschaftliche Schwerpunkt der Leistung typischerweise ohne die Existenz eines konkreten Grundstücks nicht möglich bzw. sinnvoll wäre. Dabei sollte jeder sachliche Zusammenhang mit einem Grundstück oder mit Grundstücksteilen genügen⁴². Diese Umschreibung trifft etwa auf jene Dienstleistungen zu, die auf die Nutzung, Verwertung, Bebauung und Unterhaltung eines Grundstücks gerichtet sind, einschließlich der diesen Vorgängen unmittelbar dienenden Dienstleistungen, ohne dass ein anderer wirtschaftlicher Vorgang im Vordergrund steht⁴³.

118. Diese Bedingungen sind im Fall eines Grundstücksmaklers sowie eines Architekten zweifellos erfüllt, da eine Tätigkeit beider Berufsgruppen ohne die Existenz von Grundstücken nicht vorstellbar ist. Gleiches trifft für das Geschäftskonzept der Klägerin zu, das ohne die Existenz von Grundstücken, an denen Teilzeitnutzungsrechte bestehen, nicht umsetzbar ist.

119. Vergleicht man andererseits die Art der Leistungen der Klägerin mit der der vom Gesetzgeber beispielhaft aufgeführten Berufs-

typen, so lässt sich eine weitaus größere Ähnlichkeit derselben mit der eines Grundstücksmaklers feststellen. Dessen Dienstleistung zeichnet sich typischerweise durch die Vermittlung des Abschlusses oder einer Gelegenheit zum Abschluss von Verträgen über Grundstücke aus, wobei Gegenstand dieser Verträge die Veräußerung und der Erwerb aber auch die Vermietung von Grundstücken oder Grundstücksteilen sein kann. Gemeinsam mit der Dienstleistung eines Grundstücksmaklers hat die von der Klägerin erbrachte Dienstleistung, dass sie die Überlassung eines Grundstücks zur Nutzung zum Gegenstand hat, wobei die Klägerin ähnlich wie ein Grundstücksmakler gewissermaßen als Mittlerin zwischen den jeweils interessierten Parteien auftritt und für die erfolgreiche Einigung über die Nutzungsüberlassung eine Gegenleistung erhält.

120. Aus der obigen Beschreibung des Berufstyps des Grundstücksmaklers ist zu entnehmen, dass die Nutzungsüberlassung, die er durch seine Dienstleistung ermöglicht, in der Regel in der Veräußerung oder in der Vermietung eines Grundstücks bestehen wird. Letztere Tätigkeit wird man aufgrund der engen Verbindung zu einem bestimmten Grundstück mehrwertsteuerrechtlich als eine Dienstleistung im Sinne des Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie einordnen können⁴⁴.

42 — In diesem Sinne auch Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen — Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, a. a. O. (Fn. 8), S. 138; Martin, S., *Umsatzsteuergesetz* (Hrsg. von Sölch/Ringleb), Stand: 1. September 2005, München, § 3a, Randnr. 74, S. 14.

43 — Martin, S., a. a. O. (Fn. 42), § 3a, Randnr. 75, S. 14 f.

44 — Eine Vermietung von Grundstücken dürfte in jedem Fall eine Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne des Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie darstellen. Vgl. den Vorschlag der Kommission für die Sechste Richtlinie (*Bulletin der Europäischen Gemeinschaften*, Beiheft 11/73, S. 12), der diese Fallkonstellation ausdrücklich neben der Vermietung von Schließfächern als vom Anwendungsbereich der Norm erfasst erwähnt. Vgl. auch Fuster Gómez, M., *El IVA en las operaciones intracomunitarias — Entregas de bienes y prestaciones de servicios*, Madrid 2000, S. 79, die auf die Regelung in Art. 70 Abs. 1 Buchst. A des spanischen Umsatzsteuergesetzes (*Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido*) verweist, wonach als mit einem Grundstück unmittelbar im Zusammenhang stehend die Vermietung und die Nutzungsüberlassung von unbeweglichen Sachen angesehen wird. Eine ähnliche Regelung findet sich in § 3a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a in Verbindung mit § 4 Nr. 12 des deutschen Umsatzsteuergesetzes hinsichtlich der Vermietung und der Verpachtung von Grundstücken.

121. Dennoch steht meiner Ansicht nach der Umstand, dass es im vorliegenden Fall ausschließlich um den Tausch von Teilzeitnutzungsrechten geht, einer Anwendung von Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie nicht entgegen.

122. Erstens ist die darin enthaltene Aufzählung, wie bereits erwähnt, eher beispielhaft als abschließend, womit sie einer Erweiterung um neue Dienstleistungsarten im Wege richterlicher Auslegung nicht entgegensteht.

123. Zweitens gewährt ein Teilzeitnutzungsrecht ungeachtet seiner jeweils nach dem Recht der Mitgliedstaaten festzulegenden Rechtsnatur⁴⁵ dem Inhaber ein jedenfalls mit der Wohnraummiete vergleichbares Nutzungsrecht⁴⁶. Zwar ist mit dem Tausch von Teilzeitnutzungsrechten, wie ihn die Klägerin gewerbsmäßig betreibt, kein Rechtsübergang von einem Mitglied auf das andere verbun-

den. Dadurch aber, dass Time-Sharing-Verträgen regelmäßig die Möglichkeit der unentgeltlichen oder entgeltlichen Überlassung von Nutzungsrechten an Dritte vorsehen, kann sich auch das andere am Tausch teilnehmende Mitglied auf diese Rechte berufen⁴⁷.

124. Drittens würde eine Besteuerung der erzielten Umsätze am Grundstücksort dem Bestimmungslandprinzip entsprechen. Sie würde dem Umstand Rechnung tragen, dass das Mitglied die von ihm ausgewählte Ferienimmobilie nur vor Ort nutzen, die empfangene Leistung in mehrwertsteuerrechtlicher Hinsicht nur an diesem Ort verbrauchen kann.

125. Aus alledem folgt, dass zwischen einer Dienstleistung, die darin besteht, den Inhabern von Teilzeitnutzungsrechten an bestimmten Ferienimmobilien den Tausch dieser Nutzungsrechte zu erleichtern, und dem Grundstück, bezüglich dessen das Tauschrecht ausgeübt wird, ein ausreichend direkter Zusammenhang besteht. Demzufolge liegt gemäß Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie der Leistungsort an dem Ort, an dem dieses Grundstück gelegen ist.

45 — 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 sieht vor, dass die Mitgliedstaaten unter anderem „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“.

46 — Kelp, U., a. a. O. (Fn. 16), S. 118 f., weist darauf hin, dass im Mittelpunkt des schuldrechtlichen Time-Sharing die Wohnraumüberlassung stehe, weil ohne diese das Time-Sharing 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 Time-Sharing-Objekts beschränken, 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.

47 — Vgl. Vanbrabant, B., a. a. O. (Fn. 16), S. 48, weist darauf hin, dass im Rahmen eines Tausches kein Übergang des Nutzungsrechts stattfindet. Er begründe lediglich schuldrechtliche Ansprüche zwischen den Benutzern und/oder dem Unternehmen, das die Tauschbörse betreibt. Kelp, U., a. a. O. (Fn. 15), 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 Time-Sharing erst durch den Anschluss des Objekts an eine Tauschorganisation, die die Tauschwünsche der Nutzungsberechtigten koordiniere.

VIII — Schlussfolgerungen

126. Aufgrund der vorstehenden Untersuchung komme ich zu dem Ergebnis, dass die Dienstleistungen, welche die Klägerin im Gegenzug für die Entrichtung der Beitrittsentgelte und der Mitgliedsbeiträge erbringt, keinen unmittelbaren Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne des Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie (bzw. Art. 45 der Richtlinie 2006/112/EG) aufweisen und daher in den Anwendungsbereich der allgemeinen Regelung in Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie (bzw. Art. 43 der Richtlinie 2006/112/EG) fallen.

127. Die Bestimmung des Leistungsorts im Hinblick auf die Dienstleistungen, welche die Klägerin im Gegenzug für die Entrichtung der Tauschentgelte erbringt, hängt wiederum davon ab, ob die Klägerin Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nimmt. Da dem Gerichtshof keine konkrete Anhaltspunkte darauf vorliegen, dass die Klägerin sich bei der Erbringung von Dienstleistungen ihren Mitgliedern gegenüber Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger bedient, ist es Sache des nationalen Richters, zu prüfen, inwiefern dies im Einzelnen der Fall ist. Bejahendenfalls ist die Sonderregelung in Art. 26 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie (bzw. Art. 307 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG) anwendbar. Sollte diese Voraussetzung allerdings nicht erfüllt sein, ist Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie (bzw. Art. 45 der Richtlinie 2006/112/EG) anzuwenden.

IX — Ergebnis

128. Vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen schlage ich dem Gerichtshof vor, wie folgt auf die Fragen des VAT and Duties Tribunal zu antworten:

1. Die Dienstleistungen, welche die Klägerin im Gegenzug für die Entrichtung der Beitrittsentgelte und der Mitgliedsbeiträge erbringt, weisen keinen unmittelbaren Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne des Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie (bzw. Art. 45 der Richtlinie 2006/112/EG) auf und fallen daher in den Anwendungsbereich der allgemeinen Regelung in Art. 9 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie (bzw. Art. 43 der Richtlinie 2006/112/EG). Folglich befindet sich der

Leistungsort an dem Ort, an dem die Klägerin den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus diese Dienstleistungen erbringt.

2. Hinsichtlich der Dienstleistungen, welche die Klägerin im Gegenzug für die Entrichtung der Tauschentgelte erbringt, ist es Sache des nationalen Richters, zu prüfen, ob die Klägerin Lieferungen und Dienstleistungen anderer Steuerpflichtiger in Anspruch nimmt. Bejahendenfalls ist die Sonderregelung in Art. 26 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie (bzw. Art. 307 Unterabs. 2 der Richtlinie 2006/112/EG) anwendbar. Als Leistungsort ist dann der Ort anzusehen, an dem die Klägerin den Sitz ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine feste Niederlassung hat, von wo aus diese Dienstleistungen erbringt.

Sollte diese Voraussetzung allerdings nicht erfüllt sein, ist Art. 9 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie (bzw. Art. 45 der Richtlinie 2006/112/EG) anzuwenden, mit der Folge, dass als Leistungsort der Ort gilt, an dem das betreffende Grundstück gelegen ist.