

Verbundene Rechtssachen C-538/08 und C-33/09

X Holding BV

gegen

Staatssecretaris van Financiën

und

Oracle Nederland BV

gegen

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi

(Vorabentscheidungsersuchen des Hoge Raad der Nederlanden und des Gerichtshof Amsterdam)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Recht auf Vorsteuerabzug – Nationale Regelung, die das Recht auf Vorsteuerabzug für bestimmte Arten von Gegenständen und Dienstleistungen ausschließt – Befugnis der Mitgliedstaaten, die Ausschlüsse vom Vorsteuerabzugsrecht beizubehalten, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie bestanden – Änderung nach Inkrafttreten dieser Richtlinie“

Leitsätze des Urteils

1. *Steuerliche Vorschriften – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Vorsteuerabzug – Ausschluss vom Recht auf Vorsteuerabzug – Befugnis der Mitgliedstaaten, die bei Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie bestehenden Ausschlusstatbestände beizubehalten*

(Richtlinien 67/228 des Rates, Art. 11 Abs. 4, und 77/388, Art. 17 Abs. 6)

2. *Steuerliche Vorschriften – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Vorsteuerabzug – Ausschluss vom Recht auf Vorsteuerabzug – Befugnis der Mitgliedstaaten, die bei Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie bestehenden Ausschlusstatbestände beizubehalten*

(Richtlinie 77/388 des Rates, Art. 17 Abs. 6)

3. *Steuerliche Vorschriften – Harmonisierung der Rechtsvorschriften – Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Vorsteuerabzug – Ausschluss vom Recht auf Vorsteuerabzug – Befugnis der Mitgliedstaaten, die bei Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie bestehenden Ausschlusstatbestände beizubehalten*

(Richtlinie 77/388 des Rates, Art. 17 Abs. 6)

1. Art. 11 Abs. 4 der Zweiten Richtlinie 67/228 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern und Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern sind dahin auszulegen, dass sie der Steuerregelung eines Mitgliedstaats, die zum Zeitpunkt des

Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie galt, nicht entgegenstehen, die den Ausschluss des Vorsteuerabzugs in Bezug auf Arten von Ausgaben wie zum einen das Bereitstellen von „privaten Transportmöglichkeiten“, „Speisen“ und „Getränken“, „Wohnraum“ sowie von „Sport und Vergnügungen“ für Mitglieder des Personals des Steuerpflichtigen und zum anderen „Werbegeschenke“ oder „andere Zuwendungen“ vorsieht, sobald diese vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossenen Ausgabenarten durch diese Regelung hinreichend bestimmt definiert sind. Die den Mitgliedstaaten nach Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie eingeräumte Möglichkeit setzt nämlich voraus, dass diese die Natur oder die Art der Gegenstände und Dienstleistungen, für die der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, hinreichend konkretisieren, um sicherzustellen, dass diese Möglichkeit nicht dazu dient, allgemeine Ausschlüsse von dieser Regelung vorzusehen.

(vgl. Randnrn. 44-45, 57, Tenor 1)

2. Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, die vor Inkrafttreten dieser Richtlinie erlassen wurde und nach der ein Steuerpflichtiger die bei der Anschaffung bestimmter Gegenstände und der Inanspruchnahme bestimmter Dienstleistungen, die teilweise für private und teilweise für geschäftliche Zwecke verwendet werden, gezahlte Mehrwertsteuer nicht vollständig abziehen kann, sondern nur entsprechend der Verwendung für geschäftliche Zwecke.

Die Mitgliedstaaten dürfen nämlich unter Berücksichtigung des Ausmaßes der ihnen nach dieser Bestimmung eingeräumten Befugnis zwar Ausschlüsse vom Vorsteuerabzugsrecht in Bezug auf hinreichend bestimmte Ausgabenarten in vollem Umfang beibehalten, es steht ihnen aber ebenfalls frei, den Umfang des Ausschlusses vom Vorsteuerabzugsrecht in Bezug auf solche Ausgabenarten zu beschränken, da eine solche Regelung im Einklang mit dem von der Sechsten Richtlinie verfolgten Zweck steht, der sich u. a. in Art. 17 Abs. 2 widerspiegelt.

(vgl. Randnrn. 59-61, Tenor 2)

3. Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern ist dahin auszulegen, dass er einer Änderung eines bestehenden Ausschlusses des Vorsteuerabzugs durch einen Mitgliedstaat nach Inkrafttreten der Richtlinie nicht entgegensteht, mit der grundsätzlich die Tragweite des Ausschlusses eingeschränkt werden soll, für die jedoch nicht ausgeschlossen werden kann, dass sie in einem Einzelfall in einem einzelnen Jahr insbesondere durch den pauschalen Charakter der geänderten Regelung den Anwendungsbereich der Beschränkung dieses Ausschlusses erweitert. Die bloße Möglichkeit, dass sich ein solcher ungünstiger Fall konkretisiert, kann nicht dazu führen, dass eine solche Änderung als mit Art. 17 Abs. 6 dieser Richtlinie unvereinbar angesehen wird, da diese Änderung für die Steuerpflichtigen im Vergleich mit der vor diesem Zeitpunkt geltenden Regelung im Allgemeinen günstig ist. Unter diesen Umständen hätte auch das nachweisliche Vorliegen eines solchen Einzel- oder Ausnahmefalls keine Auswirkungen auf den Grundsatz, dass die Änderung der nationalen Regelung, die nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie erlassen wurde, den zuvor bestehenden Geltungsbereich der Ausschlüsse vom Vorsteuerabzugsrecht eingeschränkt hat.

(vgl. Randnrn. 70-71, Tenor 3)

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

15. April 2010(*)

„Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie – Recht auf Vorsteuerabzug – Nationale Regelung, die das Recht auf Vorsteuerabzug für bestimmte Arten von Gegenständen und Dienstleistungen ausschließt – Befugnis der Mitgliedstaaten, die Ausschlüsse vom Vorsteuerabzugsrecht beizubehalten, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie bestanden – Änderung nach Inkrafttreten dieser Richtlinie“

In den verbundenen Rechtssachen C-538/08 und C-33/09

betreffend zwei Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Hoge Raad der Nederlanden (Niederlande) (C-538/08) und vom Gerechtshof Amsterdam (Niederlande) (C-33/09) mit Entscheidungen vom 14. November 2008 und 20. Januar 2009, beim Gerichtshof eingegangen am 4. Dezember 2008 und 26. Januar 2009, in den Verfahren

X Holding BV

gegen

Staatssecretaris van Financiën (C-538/08)

und

Oracle Nederland BV

gegen

Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (C-33/09)

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts, der Richterin R. Silva de Lapuerta (Berichterstatlerin) sowie der Richter E. Juhász, T. von Danwitz und D. Šváby,

Generalanwalt: P. Mengozzi,

Kanzler: M. Ferreira, Hauptverwaltungsrätin,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 3. Dezember 2009,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der Oracle Nederland BV, vertreten durch H. Hop, advocaat, und P. Schrijver, belastingadviseur,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch C. M. Wissels, M. de Mol und Y. de Vries als Bevollmächtigte,
- der griechischen Regierung, vertreten durch O. Patsopoulou, S. Trekli, V. Karra und G. Konstantinos als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch D. Triantafyllou und W. Roels als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 28. Januar 2010
folgendes

Urteil

1 Die Vorabentscheidungsersuchen betreffen die Auslegung von Art. 11 Abs. 4 der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (ABl. 1967, Nr. 71, S. 1303, im Folgenden: zweite Richtlinie) sowie von Art. 6 Abs. 2 und Art. 17 Abs. 2 und 6 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, im Folgenden: Sechste Richtlinie).

2 Diese Ersuchen ergehen im Rahmen von Rechtsstreitigkeiten zwischen der X Holding BV (im Folgenden: X Holding) und dem Staatssecretaris van Financiën sowie der Oracle Nederland BV (im Folgenden: Oracle) und dem Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht-Gooi (im Folgenden: Inspecteur) über das Recht zum Vorsteuerabzug bei bestimmten Arten von Ausgaben.

Gemeinschaftsrecht

3 Art. 11 Abs. 1 der Zweiten Richtlinie bestimmt:

„Soweit Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke des Unternehmens verwendet werden, wird der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die Mehrwertsteuer, die ihm für an ihn gelieferte Gegenstände und an ihn erbrachte Dienstleistungen in Rechnung gestellt wird;

...“

4 Art. 11 Abs. 4 dieser Richtlinie lautet:

„Bestimmte Gegenstände und bestimmte Dienstleistungen können vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden, und zwar insbesondere die Gegenstände und Dienstleistungen, die ganz oder teilweise für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals verwendet werden können.“

5 In Art. 2 der Sechsten Richtlinie heißt es:

„Der Mehrwertsteuer unterliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt;

...“

6 Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie sieht vor:

„Dienstleistungen gegen Entgelt werden gleichgestellt:

a) die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen, für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat;

b) die unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen durch den Steuerpflichtigen für seinen privaten Bedarf, oder für den Bedarf seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke.

Die Mitgliedstaaten können Abweichungen von diesem Absatz vorsehen, sofern solche Abweichungen nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen.“

7 Art. 17 Abs. 2 und 6 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

„(2) Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert wurden oder geliefert werden bzw. erbracht wurden oder erbracht werden,

...

(6) Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraums von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind.“

Nationales Recht

8 Art. 2 der Wet op de omzetbelasting 1968 (Gesetz von 1968 über die Umsatzsteuer, im Folgenden: Umsatzsteuergesetz) lautet:

„Von der Steuer, die für die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen geschuldet wird, wird die Steuer abgezogen, die für die Lieferung von Gegenständen und die

Erbringung von Dienstleistungen, die für den Unternehmer bestimmt sind, für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen durch den Unternehmer und für die Einfuhr von Gegenständen, die für den Unternehmer bestimmt sind, geschuldet wird.“

9 Art. 15 Abs. 1 dieses Gesetzes sieht vor:

„Die in Art. 2 genannte Steuer, die vom Unternehmer in Abzug gebracht wird, entspricht:

a) der Steuer, die auf einer gemäß den geltenden Vorschriften von anderen Unternehmern erstellten Rechnung im Veranlagungszeitraum für dem Unternehmer gelieferte Gegenstände oder ihm erbrachte Dienstleistungen in Rechnung gestellt wurde;

...“

10 Art. 16 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes bestimmt:

„Der in Art. 15 Abs. 1 Unterabs. 1 genannte Abzug kann in bestimmten Fällen ganz oder teilweise durch Königliche Verordnung ausgeschlossen werden, um zu vermeiden, dass Gegenstände und Dienstleistungen, die Luxusausgaben, dem Bedarf von Personen, die keine Unternehmer sind, oder ... zuzuordnen sind, ganz oder teilweise von der Steuer befreit werden.“

11 In Art. 1 des Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 (Verordnung über den Ausschluss des Vorsteuerabzugs, im Folgenden: BUA) in der vom 1. Januar 1969 bis zum 31. Oktober 1979 geltenden Fassung hieß es:

„(1) Der in Art. 15 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes genannte Abzug ist unzulässig, wenn und soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für folgende Zwecke verwendet werden:

...

b) Werbegeschenke oder andere Zuwendungen an Personen, die in Bezug auf diese Zuwendungen, wenn sie zur Entrichtung der entsprechenden Mehrwertsteuer verpflichtet wären, nicht zum vollen Vorsteuerabzug oder zumindest zum Abzug eines wesentlichen Teils der Vorsteuer berechtigt wären;

c) für die Verabreichung von Speisen und Getränken, die Verschaffung von Wohnraum, die Auszahlung von Naturallohn, die Bereitstellung von Sport-, Entspannungs- oder privaten Transportmöglichkeiten für das Personal des Unternehmers oder für andere persönliche Zwecke seines Personals.

(2) Mit ‚Werbegeschenken‘ oder ‚anderen Zuwendungen‘ sind alle Leistungen gemeint, die der Unternehmer Dritten im Rahmen seiner Geschäftsbeziehungen oder als Schenkung erbringt, ohne dass er hierfür eine Vergütung erhält bzw. für eine Vergütung, die unter den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. im Fall von Dienstleistungen unter ihrem Selbstkostenpreis ohne Mehrwertsteuer liegt.“

12 Art. 2 dieser Verordnung sah vor:

„Hat der Unternehmer für eine der in Art. 1 [Abs. 1] Buchst. b oder c genannten Leistungen eine Vergütung in Rechnung gestellt und wird für diese Vergütung Mehrwertsteuer geschuldet, ist ein Abzug in Höhe der für diese Leistung geschuldeten Steuer zulässig.“

13 Art. 3 dieser Verordnung bestimmte:

„Liegt der Gesamtwert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Selbstkostenpreis ohne Mehrwertsteuer aller Leistungen im Sinne von Art. 1 [Abs. 1] Buchst. b oder c, die der Unternehmer im Laufe eines Geschäftsjahrs einer bestimmten Person erbracht hat, bei höchstens 250 [niederländischen] Gulden, ist die vorliegende Verordnung auf die fraglichen Leistungen nicht anwendbar.“

14 Mit Wirkung vom 1. Januar 1980 wurde der BUA geändert, um eine Sonderregelung für die Verabreichung von Speisen und Getränken einzuführen, während die übrigen Bestimmungen der genannten Verordnung unverändert blieben.

15 Folglich war die Verabreichung von Speisen und Getränken seit dem 1. Januar 1980 von Art. 1 Abs. 1 Buchst. c BUA ausgeschlossen. Es wurde ein neuer Art. 3 eingefügt, der den Vorsteuerabzug für die Verabreichung von Speisen und Getränken ausschloss. Der Betrag, der im früheren Art. 3 (neuer Art. 4) genannt wurde, wurde von 250 NLG auf 500 NLG angehoben.

16 Art. 3 und 4 BUA sehen demnach vor:

„Artikel 3

(1) Verwendet der Unternehmer die Gegenstände und Dienstleistungen, um seinem Personal Speisen und Getränke anzubieten, und stellt er für diese Leistung einen Betrag in Rechnung, der unterhalb des in Abs. 2 festgelegten Betrags liegt, ist der Abzug in Höhe von 6 % der Differenz zwischen diesem Betrag und dem in Rechnung gestellten Betrag ausgeschlossen.

(2) Der in Abs. 1 genannte Betrag entspricht den um 25 % erhöhten Anschaffungskosten der Speisen und Getränke ohne Mehrwertsteuer. Hat der Unternehmer die Speisen und Getränke selbst hergestellt, sind anstelle der Anschaffungskosten der Speisen und Getränke die Anschaffungskosten der verwendeten Ausgangsstoffe zu berücksichtigen.

Artikel 4

(1) Liegt der Gesamtwert der Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der Selbstkostenpreis ohne Mehrwertsteuer aller Leistungen im Sinne von Art. 1 Abs. 1 Buchst. b oder c, die der Unternehmer im Laufe eines Geschäftsjahrs einer bestimmten Person erbracht hat, und der in Art. 3 Abs. 1 genannte Anteil des Differenzbetrags, der sich auf diese Person bezieht, bei höchstens 500 [niederländischen] Gulden, werden die fraglichen Leistungen und dieser Anteil des genannten Differenzbetrags bei der Anwendung der vorliegenden Verordnung nicht berücksichtigt.

(2) Bei der Berechnung des in Abs. 1 genannten Gesamtwerts wird der in Art. 3 Abs. 1 genannte Differenzbetrag nicht berücksichtigt, wenn der Abzug für die Verabreichung von Speisen und Getränken an das Personal des Unternehmers aufgrund von Art. 3 ausgeschlossen ist.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

Rechtssache C-538/08

17 X Holding kaufte im Zeitraum vom 1. Januar 1997 bis zum 31. Dezember 1999 bei Autohändlern 34 Personenkraftwagen. Sie behielt die Fahrzeuge für einen begrenzten Zeitraum, um sie danach zu verkaufen.

18 X Holding brachte die ihr bei der Anschaffung der Fahrzeuge in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer vollumfänglich in Abzug. Im Wege der Anmeldung entrichtete sie die Mehrwertsteuer, die für die Lieferung der einzelnen Fahrzeuge anfiel.

19 Am 10. Juli 2001 wurde eine Prüfung eingeleitet, mit der die Richtigkeit der Mehrwertsteueranmeldungen, die X Holding im Laufe der fraglichen Jahre abgegeben hatte, untersucht werden sollte. Mit Bericht vom 13. November 2002 stellte die Finanzinspektion fest, dass der überwiegende Teil der erworbenen Fahrzeuge keinen betrieblichen Zwecken zugeordnet gewesen sei und X Holding daher zu Unrecht ein Vorsteuerabzugsrecht in Anspruch genommen habe. Daher erging ein Mehrwertsteuernacherhebungsbescheid über 887 852 NLG (402 889 Euro).

20 X Holding erhob Einspruch gegen diesen Bescheid. Bei der erneuten Prüfung des Sachverhalts stellte die Finanzinspektion fest, dass vier der 34 Fahrzeuge ausschließlich für gewerbliche Zwecke erworben und im Rahmen des Unternehmens verwendet worden seien. Angesichts dieser Sachlage wurde der Vorsteuerabzug für den Erwerb dieser vier Fahrzeuge anerkannt. Daher wurde der Mehrwertsteuernacherhebungsbescheid auf den Betrag von 856 605 NLG (388 710 Euro) herabgesetzt.

21 Gegen diese Entscheidung erhob X Holding Klage vor dem Gerichtshof Amsterdam. Dieser entschied, dass die 30 Fahrzeuge, die Gegenstand des Mehrwertsteuernacherhebungsbescheids waren, sowohl für gewerbliche als auch für persönliche Zwecke verwendet worden seien, und wies die Klage ab.

22 Der Hoge Raad der Nederlanden stellte im Rahmen der Kassationsbeschwerde, die bei ihm gegen die Entscheidung des Gerichtshof Amsterdam eingelegt worden war, fest, dass nach Art. 11 Abs. 4 der Zweiten Richtlinie die Mitgliedstaaten bestimmte Gegenstände und bestimmte Dienstleistungen vom Vorsteuerabzug ausschließen könnten, und zwar insbesondere die Gegenstände und Dienstleistungen, die ganz oder teilweise für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals verwendet werden könnten. Demnach erlaube diese Bestimmung den Mitgliedstaaten, bestimmte Arten von Kraftfahrzeugen auszuschließen, sie erlaube ihnen jedoch nicht, alle diese Gegenstände auszuschließen, soweit sie für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen verwendet würden. Die Möglichkeit gelte somit nur für Ausschlüsse in Bezug auf Arten von Ausgaben, die sich nach der Natur des Gegenstands oder der Dienstleistung bestimmten und nicht nach deren Verwendung oder den Einzelheiten der Verwendung.

23 Weiter beziehe sich die in Art. 1 Abs. 1 Buchst. c BUA aufgenommene Abzugsbeschränkung auch auf Gegenstände und Dienstleistungen „für andere persönliche Zwecke [des] Personals [des Unternehmers]“ und auf die Auszahlung von Naturallohn. Diese Abzugsbeschränkung sei im Ganzen nicht hinreichend bestimmt und zu weit, da sie sich auf alle Gegenstände beziehe, die dem privaten Gebrauch zugeordnet seien. In der genannten Bestimmung seien jedoch einige Arten von Gegenständen und Dienstleistungen genauer definiert, insbesondere Gegenstände und Dienstleistungen, die für die Bereitstellung von privaten Transportmöglichkeiten für das Personal des Unternehmers verwendet würden.

24 Der Hoge Raad hat daher beschlossen, das Verfahren auszusetzen, und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind Art. 11 Abs. 4 der Zweiten Richtlinie und Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat, der von der in diesen Artikeln eingeräumten Möglichkeit (der Beibehaltung) des Ausschlusses des Vorsteuerabzugs in Bezug auf Arten von Ausgaben, die als „Bereitstellung von privaten Transportmöglichkeiten“ beschrieben werden, Gebrauch machen

wollte, die Voraussetzung erfüllt hat, eine Art von hinreichend bestimmten Gegenständen und Dienstleistungen zu nennen?

2. Wenn die erste Frage bejaht wird: Ist nach Art. 6 Abs. 2 und Art. 17 Abs. 2 und 6 der Sechsten Richtlinie eine nationale Vorschrift wie die in Rede stehende zulässig, die vor Inkrafttreten der Richtlinie erlassen wurde und nach der ein Steuerpflichtiger die bei der Anschaffung bestimmter Gegenstände und der Inanspruchnahme bestimmter Dienstleistungen, die teilweise für geschäftliche und teilweise für private Zwecke verwendet werden, gezahlte Mehrwertsteuer nicht vollständig abziehen kann, nämlich nur soweit die Mehrwertsteuer der Verwendung für geschäftliche Zwecke zurechenbar ist?

Rechtssache C-33/09

25 Im Mai 2005 lieferte Oracle seinem Personal gegen Bezahlung Speisen und Getränke. Weiter mietete sie einen DJ für ein Fest des Personals und erteilte einen Auftrag zur Wohnungssuche für einen ihrer Angestellten. Oracle überreichte unternehmensfremden Dritten einen Golfpass als Werbegeschenk. Außerdem stellte sie bestimmten Angestellten teilweise entgeltlich Kraftfahrzeuge zur Verfügung, die in ihrem Eigentum standen oder die von ihr geleast wurden.

26 In ihrer Mehrwertsteueranmeldung für Mai 2005 ging Oracle davon aus, dass ein Betrag in Höhe von 62 127 Euro nicht vorsteuerabzugsfähig sei. Der Gesamtbetrag der von ihr gemäß ihrer Steueranmeldung entrichteten Mehrwertsteuer für diesen Monat betrug 9 768 326 Euro.

27 Der Betrag in Höhe von 62 127 Euro betraf folgende Posten:

- Fahrzeugleasing
- ohne Beitrag des Angestellten 8 480 Euro
- mit Beitrag des Angestellten 41 520 Euro
- eigene Fahrzeuge 306 Euro
- Mobiltelefone 6 358 Euro
- Catering 3 977 Euro
- Unterhaltung 850 Euro
- Wohnraumbeschaffung 380 Euro
- Werbegeschenke 256 Euro

28 Oracle legte Einspruch ein und machte geltend, dass sie in Wirklichkeit das Recht habe, die Vorsteuer für diese Ausgaben abzuziehen.

29 Der Inspecteur wies diesen Einspruch als unbegründet zurück.

30 Oracle erhob gegen diese Entscheidung Klage bei der Rechtbank Haarlem.

31 Diese entschied, dass der Inspecteur den Vorsteuerabzug in Bezug auf die Kosten für Mobiltelefone, die Maklergebühren und die Golfbeiträge fälschlicherweise ausgeschlossen habe, da es sich um nicht hinreichend bestimmte Abzugsbeschränkungen handle. Sie war hingegen der Ansicht, dass die anderen Arten von nicht abzugsfähigen Ausgaben hinreichend bestimmt seien

und dass der Inspecteur den Vorsteuerabzug für die betreffenden Posten zu Recht abgelehnt habe.

32 Sowohl Oracle als auch der Inspecteur legten gegen dieses Urteil Berufung beim Gerichtshof Amsterdam ein.

33 Vor diesem Gericht machte Oracle u. a. geltend, dass die maßgeblichen Bestimmungen der streitigen niederländischen Regelung, die das Vorsteuerabzugsrecht in Bezug auf die im Ausgangsverfahren streitige Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen ausschlossen oder beschränkten, gegen Art. 11 Abs. 4 der Zweiten Richtlinie und Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie verstießen. Dagegen berief sich der Inspecteur darauf, dass die Ablehnung des Vorsteuerabzugsrechts auf einer Vorschrift beruhe, die vor Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie in den Niederlanden eingeführt worden sei und in Übereinstimmung mit der Option, die den Mitgliedstaaten durch Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie eingeräumt werde, weiterhin anwendbar sei.

34 Unter diesen Umständen hat der Gerichtshof Amsterdam beschlossen, das Verfahren auszusetzen, und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Sind Art. 11 Abs. 4 der Zweiten Richtlinie und Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass ein Mitgliedstaat, der von der in diesen Artikeln eingeräumten Möglichkeit (der Beibehaltung) des Ausschlusses des Vorsteuerabzugs in Bezug auf Arten von Ausgaben, die als Ausgaben

- für „die Verabreichung von Speisen und Getränken an das Personal des Unternehmers“;
- für „die Zwecke von Werbegeschenken oder anderen Zuwendungen an Personen, die in Bezug auf diese Zuwendungen, wenn ihnen die Umsatzsteuer dafür in Rechnung gestellt wird oder würde, nicht zum vollen oder einem erheblichen Abzug der Vorsteuer berechtigt sind oder wären“;
- für „die Beschaffung von Wohnraum ... für das Personal des Unternehmers“;
- für „Zwecke von Sport und Vergnügungen ... für das Personal des Unternehmers“

beschrieben sind, Gebrauch machen wollte, die Voraussetzung erfüllt hat, eine Art von hinreichend bestimmten Gegenständen und Dienstleistungen zu nennen?

2. Wenn die erste Frage in Bezug auf eine der erwähnten Arten von Ausgaben bejaht wird: Ist nach Art. 6 Abs. 2 und Art. 17 Abs. 2 und 6 der Sechsten Richtlinie eine nationale Vorschrift wie die in Rede stehende zulässig, die vor Inkrafttreten der Richtlinie erlassen wurde und nach der ein Steuerpflichtiger die Umsatzsteuer, die beim Bezug bestimmter Waren und Dienstleistungen entrichtet worden ist, weil dafür ein Entgelt einschließlich Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden ist, nicht vollständig abziehen kann, d. h. nur bis zum Betrag der für diese Leistung geschuldeten Steuer?

3. Wenn in Bezug auf „die Verabreichung von Speisen und Getränken“ der Voraussetzung genügt ist, eine Art von hinreichend bestimmten Gegenständen und Dienstleistungen zu nennen: Steht Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie einer Änderung eines bestehenden Ausschlusses des Vorsteuerabzugs entgegen, wenn bei dieser Änderung davon ausgegangen werden kann, dass grundsätzlich die Tragweite des Ausschlusses eingeschränkt wird, für die jedoch nicht ausgeschlossen werden kann, dass sie in einem Einzelfall in einem einzelnen Jahr insbesondere durch den pauschalen Charakter der geänderten Regelung den Anwendungsbereich der

Beschränkung des Abzugs erweitert?

35 Die Rechtssachen C-538/08 und C-33/09 sind durch Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 17. Juni 2009 zu gemeinsamer mündlicher Verhandlung und Entscheidung verbunden worden.

Zu den Vorlagefragen

Zur jeweils ersten Vorlagefrage in beiden Rechtssachen

36 Mit diesen Fragen möchten die vorlegenden Gerichte im Wesentlichen wissen, ob Art. 11 Abs. 4 der Zweiten Richtlinie und Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie einem Mitgliedstaat gestatten, eine bestimmte Zahl von Gegenständen und Dienstleistungen vom Vorsteuerabzug auszuschließen, die in einer nationalen Regelung aufgeführt sind, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie galt.

37 Zur Beantwortung dieser Fragen ist einleitend darauf hinzuweisen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug nach Art. 6 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie als integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ein grundlegendes Prinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann (vgl. Urteile vom 21. März 2000, Gabalfria u. a., C-110/98 bis C-147/98, Slg. 2000, I-1577, Randnr. 43, vom 8. Januar 2002, Metropol und Stadler, C-409/99, Slg. 2002, I-81, Randnr. 42, und vom 26. Mai 2005, Kretztechnik, C-465/03, Slg. 2005, I-4357, Randnr. 33).

38 Dieser Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug wird jedoch durch die Ausnahmebestimmung des Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie, insbesondere Unterabs. 2, gemildert. Die Mitgliedstaaten sind nämlich berechtigt, ihre zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Sechsten Richtlinie bestehenden Regelungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beizubehalten, bis der Rat die in diesem Artikel vorgesehenen Bestimmungen erlässt (vgl. Urteile vom 14. Juni 2001, Kommission/Frankreich, C-345/99, Slg. 2001, I-4493, Randnr. 19, sowie vom 11. Dezember 2008, Danfoss und AstraZeneca, C-371/07, Slg. 2008, I-9549, Randnr. 28).

39 Da der Rat jedoch keinen der ihm von der Kommission gemäß Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie vorgelegten Vorschläge angenommen hat, können die Mitgliedstaaten ihre Rechtsvorschriften über den Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts beibehalten, bis der Unionsgesetzgeber eine gemeinsame Regelung über die Ausschlüsse vom Vorsteuerabzug erlässt und so die schrittweise Harmonisierung des nationalen Rechts im Bereich der Mehrwertsteuer verwirklicht. Bis heute enthält also das Unionsrecht keine Bestimmung, die die vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossenen Ausgaben aufzählt (vgl. Urteile vom 8. Dezember 2005, Jyske Finans, C-280/04, Slg. 2005, I-10683, Randnr. 23, sowie Danfoss und AstraZeneca, Randnr. 29).

40 Der Gerichtshof hat jedoch entschieden, dass Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie voraussetzt, dass die Ausschlüsse, die die Mitgliedstaaten nach dieser Bestimmung beibehalten dürfen, nach der Zweiten Richtlinie, die der Sechsten Richtlinie vorausging, rechtmäßig waren (vgl. Urteil vom 5. Oktober 1999, Royscot u. a., C-305/97, Slg. 1999, I-6671, Randnr. 21).

41 Art. 11 der Zweiten Richtlinie, mit dem in Abs. 1 das Recht auf Vorsteuerabzug eingeführt wurde, sah in Abs. 4 vor, dass die Mitgliedstaaten „[b]estimmte Gegenstände und bestimmte Dienstleistungen ... und zwar insbesondere die Gegenstände und Dienstleistungen, die ganz oder teilweise für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen oder seines Personals verwendet werden können“, von der Regelung des Vorsteuerabzugs ausschließen können.

42 Diese letztgenannte Vorschrift räumte daher den Mitgliedstaaten kein uneingeschränktes Ermessen ein, alle oder praktisch alle Gegenstände und Dienstleistungen vom Vorsteuerabzug auszuschließen und auf diese Weise die Regelung in Art. 11 Abs. 1 der Zweiten Richtlinie gegenstandslos zu machen (vgl. in diesem Sinne Urteil Royscot u. a., Randnr. 24).

43 Außerdem – und angesichts dessen, dass Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie als Ausnahmenvorschrift eng auszulegen ist – kann in dieser Vorschrift keine Ermächtigung eines Mitgliedstaats dahin gehend gesehen werden, eine Beschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug beizubehalten, die allgemein auf jede Ausgabe für den Erwerb von Gegenständen unabhängig von ihrer Art und ihrem Zweck Anwendung finden kann (vgl. Urteil vom 23. April 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Slg. 2009, I-0000, Randnr. 28).

44 Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die den Mitgliedstaaten nach Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie eingeräumte Möglichkeit voraussetzt, dass diese die Natur oder die Art der Gegenstände und Dienstleistungen, für die der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, hinreichend konkretisieren, um sicherzustellen, dass diese Möglichkeit nicht dazu dient, allgemeine Ausschlüsse von dieser Regelung vorzusehen (vgl. in diesem Sinne Urteil PARAT Automotive Cabrio, Randnr. 29).

45 Es ist daher zu prüfen, ob die Ausgabenarten, die durch die in den Ausgangsverfahren streitige nationale Regelung vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen sind, hinreichend bestimmt definiert sind.

46 Was erstens Ausgaben betrifft wie die, um die es in der ersten Frage der Rechtssache C-538/08 geht, nämlich Ausgaben, die unter einen der in Art. 1 Abs. 1 Buchst. c BUA genannten Umsätze fallen, im vorliegenden Fall die Gegenstände oder Dienstleistungen, die vom Unternehmer verwendet werden, um seinem Personal „private Transportmöglichkeiten“ zur Verfügung zu stellen, ist zu bemerken, dass diese besondere Kategorie von Umsätzen Gegenstände und Dienstleistungen umfasst, die dazu verwendet werden, eine private Transportmöglichkeit bereitzustellen, sowie die Zurverfügungstellung eines Fahrzeugs betrifft, damit Mitglieder des Personals des Steuerpflichtigen von ihrem Wohnort zu ihrem Arbeitsplatz gelangen können.

47 Die besonderen Merkmale solcher Umsätze sind in Bezug auf die von der Rechtsprechung zur Ausnahmeregelung des Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie gestellten Anforderungen als hinreichend konkrete Bezeichnung der Natur oder der Art der Gegenstände und Dienstleistungen anzusehen, auf die sie sich beziehen.

48 Zweitens ist zu prüfen, ob Ausgaben, wie die, die Gegenstand der ersten Frage der Rechtssache C-33/09 sind, ebenfalls als diesen Anforderungen genügend angesehen werden können.

49 Im vorliegenden Fall geht es um die Verabreichung von „Speisen“ und „Getränken“ an das Personal des Unternehmers, die Beschaffung von „Wohnraum“ für Mitglieder des Personals, Werbegeschenke oder die Gewährung von „anderen Zuwendungen“ unter bestimmten Umständen sowie um die Möglichkeit des Personals, an „Sport und Vergnügungen“ teilzunehmen.

50 Was Arten von Ausgaben wie diejenigen für die Verabreichung von Speisen und Getränken sowie die Beschaffung von Wohnraum betrifft, sind sie in Bezug auf die von der genannten Rechtsprechung gestellten Anforderungen als hinreichend umschrieben anzusehen.

51 Wie der Gerichtshof Amsterdam ausführt, umfasst die Kategorie „Speisen und Getränke“

nämlich Nahrungsmittel sowie Erzeugnisse und Dienstleistungen, die für die Herstellung und Zubereitung von Speisen und Getränken verwendet werden. Die andere Art von Ausgaben, d. h. die Beschaffung von Wohnraum, umfasst, wie der Gerichtshof erläutert, die Bereitstellung einer Unterkunft zugunsten von Mitarbeitern des Unternehmers sowie die Kosten, die dadurch entstehen, dass Vermittlungs- oder Maklerdienste in Anspruch genommen werden, die eine solche Bereitstellung ermöglichen.

52 Was Ausgabenarten wie die „Möglichkeit, an Sport und Vergnügungen teilzunehmen“, sowie „Werbegeschenke“ oder „andere Zuwendungen“ betrifft, sind diese ebenfalls in Bezug auf die genannten Anforderungen als hinreichend umschrieben anzusehen.

53 Die Ausgabenart „Werbegeschenke“ wird nämlich durch Art. 1 Abs. 2 BUA konkretisiert, wonach mit „Werbegeschenken“ oder „anderen Zuwendungen“ Leistungen gemeint sind, die der Unternehmer Dritten „im Rahmen seiner Geschäftsbeziehungen oder als Schenkung“ erbringt.

54 Die Ausgabenart „Sport und Vergnügungen für das Personal des Unternehmers“ ist ebenso auf bestimmte Gegenstände und Dienstleistungen beschränkt. Denn diese können unter Berücksichtigung der üblichen Praktiken von Unternehmen in Bezug auf ihre Aktionen zur Motivierung des Personals festgestellt werden.

55 Diese Auslegung wird im Übrigen durch Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 1 Satz 2 der Sechsten Richtlinie bestätigt, wonach im Rahmen eines Rechtssetzungsakts durch den Rat in diesem Bereich auf jeden Fall diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht ausgeschlossen werden, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

56 Folglich sind alle oben geprüften Ausgabenarten als mit der Ausnahmeregelung nach Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie vereinbar anzusehen.

57 In Anbetracht des Vorstehenden ist auf die jeweils erste Frage in beiden Rechtssachen zu antworten, dass Art. 11 Abs. 4 der Zweiten Richtlinie und Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen sind, dass sie der Steuerregelung eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, die den Ausschluss des Vorsteuerabzugs in Bezug auf Arten von Ausgaben wie zum einen das Bereitstellen von „privaten Transportmöglichkeiten“, „Speisen“ und „Getränken“, „Wohnraum“ sowie von „Sport und Vergnügungen“ für Mitglieder des Personals des Steuerpflichtigen und zum anderen „Werbegeschenke“ oder „andere Zuwendungen“ vorsieht.

Zur jeweils zweiten Frage in den beiden Rechtssachen

58 Da die jeweils erste Vorlagefrage in beiden Rechtssachen bejaht wurde, ist auf gleiche Weise in Bezug auf die beiden Rechtssachen zu prüfen, ob die Art. 6 Abs. 2 und 17 Abs. 2 und 6 der Sechsten Richtlinie einer nationalen Regelung entgegenstehen, die vor Inkrafttreten dieser Richtlinie erlassen wurde und nach der ein Steuerpflichtiger die bei der Anschaffung von Gegenständen und der Inanspruchnahme von Dienstleistungen, die in eine der in den Ausgangsverfahren streitigen Kategorien fallen und teilweise für private und teilweise für geschäftliche Zwecke verwendet werden, gezahlte Mehrwertsteuer nicht vollständig abziehen kann, sondern nur entsprechend der Verwendung für geschäftliche Zwecke.

59 Zur Beantwortung dieser Frage ist zu bemerken, dass die Mitgliedstaaten unter Berücksichtigung des Ausmaßes der ihnen nach Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie eingeräumten Befugnis zwar Ausschlüsse vom Vorsteuerabzugsrecht in Bezug auf hinreichend bestimmte Ausgabenarten in vollem Umfang beibehalten dürfen, es ihnen aber ebenfalls freisteht, den Umfang des Ausschlusses vom Vorsteuerabzugsrecht in Bezug auf solche Ausgabenarten zu

beschränken.

60 Eine solche Regelung steht nämlich im Einklang mit dem von der Sechsten Richtlinie verfolgten Zweck, der sich u. a. in Art. 17 Abs. 2 widerspiegelt.

61 Auf die jeweils zweite Frage in beiden Rechtssachen ist daher zu antworten, dass Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, die vor Inkrafttreten dieser Richtlinie erlassen wurde und nach der ein Steuerpflichtiger die bei der Anschaffung bestimmter Gegenstände und der Inanspruchnahme bestimmter Dienstleistungen, die teilweise für private und teilweise für geschäftliche Zwecke verwendet werden, gezahlte Mehrwertsteuer nicht vollständig abziehen kann, sondern nur entsprechend der Verwendung für geschäftliche Zwecke.

Zur dritten in der Rechtssache C-33/09 gestellten Frage

62 Da die erste in der Rechtssache C-33/09 gestellte Frage hinsichtlich der Arten von Gegenständen und Dienstleistungen in Bezug auf die „Verabreichung von Speisen und Getränken“ bejaht wurde, ist die dritte Vorlagefrage in dieser Rechtssache zu prüfen.

63 Mit dieser Frage möchte der Gerichtshof Amsterdam wissen, ob Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie einer Änderung eines bestehenden Ausschlusses des Vorsteuerabzugs durch einen Mitgliedstaat nach Inkrafttreten der Richtlinie entgegensteht, mit der grundsätzlich die Tragweite des Ausschlusses eingeschränkt werden soll, für die jedoch nicht ausgeschlossen werden kann, dass sie in einem Einzelfall in einem einzelnen Jahr insbesondere durch den pauschalen Charakter der geänderten Regelung den Anwendungsbereich dieses Ausschlusses erweitert.

64 Zur Beantwortung dieser Frage ist zunächst festzustellen, dass sie nur die besondere Situation eines teilweisen Ausschlusses des Vorsteuerabzugsrechts in Bezug auf die Ausgabenart „Verabreichung von Speisen und Getränken [an das Personal des Unternehmers]“ nach Art. 1 Abs. 1 Buchst. c BUA betrifft.

65 Es ist darauf hinzuweisen, dass der BUA in Bezug auf diese Ausgabenart nach Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie geändert wurde.

66 Wie der Gerichtshof Amsterdam festgestellt hat, führte diese Änderung dazu, dass die Tragweite des Ausschlusses des Vorsteuerabzugsrechts für die genannte Ausgabenart eingeschränkt wurde.

67 Was die Vereinbarkeit einer solchen Änderung mit Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie betrifft, hat der Gerichtshof entschieden, dass ein Mitgliedstaat, der die bestehenden Ausschlussstatbestände nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie ändert, indem er diese Tatbestände einschränkt, und dadurch seine Regelung dem Ziel der Sechsten Richtlinie annähert, durch die Ausnahmegvorschrift des Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie gedeckt ist und nicht gegen Art. 17 Abs. 2 der Richtlinie verstößt (vgl. Urteile Kommission/Frankreich, Randnr. 22, Metropol und Stadler, Randnr. 45, sowie Danfoss und AstraZeneca, Randnr. 32).

68 Was die vom Gerichtshof Amsterdam erwähnte, im Ausgangsverfahren jedoch unstrittig nicht relevante Möglichkeit betrifft, dass die geänderte Regelung des teilweisen Ausschlusses des Abzugsrechts, die nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie eingeführt wurde, aufgrund der besonderen Anwendungsmodalitäten der neuen Regelung in Ausnahmefällen zu einem ungünstigeren Ergebnis als die frühere Regelung führen kann, ist festzustellen, dass der in der genannten Rechtsprechung entwickelte Auslegungsgrundsatz dadurch nicht in Frage gestellt wird.

69 Dem Gerichtshof Amsterdam zufolge kann ein solcher Fall im Ausgangsverfahren nämlich nur eintreten, wenn der Steuerpflichtige seinen Mitarbeitern Speisen und Getränke anbietet, ohne sich an ihrer Zubereitung oder an der Ermöglichung ihres Verzehrs zu beteiligen, und gleichzeitig eine bestimmte Grenze pro Mitarbeiter im Laufe eines Geschäftsjahrs überschritten wird.

70 Wie der Generalanwalt in Nr. 86 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, kann die bloße Möglichkeit, dass sich ein solcher ungünstiger Fall konkretisiert, nicht dazu führen, dass eine solche Änderung, die nach Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie erlassen wurde, als mit Art. 17 Abs. 6 dieser Richtlinie unvereinbar angesehen wird, da diese Änderung für die Steuerpflichtigen im Vergleich mit der vor diesem Zeitpunkt geltenden Regelung im Allgemeinen günstig ist. Unter diesen Umständen hätte auch das nachweisliche Vorliegen eines solchen Einzel- oder Ausnahmefalls keine Auswirkungen auf den Grundsatz, dass die Änderung der nationalen Regelung, die nach dem Inkrafttreten der Sechsten Richtlinie erlassen wurde, den zuvor bestehenden Geltungsbereich der Ausschlüsse vom Vorsteuerabzugsrecht eingeschränkt hat.

71 Folglich ist Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie dahin auszulegen, dass er einer Änderung eines bestehenden Ausschlusses des Vorsteuerabzugs durch einen Mitgliedstaat nach Inkrafttreten der Richtlinie nicht entgegensteht, mit der grundsätzlich die Tragweite des Ausschlusses eingeschränkt werden soll, für die jedoch nicht ausgeschlossen werden kann, dass sie in einem Einzelfall in einem einzelnen Jahr insbesondere durch den pauschalen Charakter der geänderten Regelung den Anwendungsbereich dieses Ausschlusses erweitert.

Kosten

72 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 (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

1. Art. 11 Abs. 4 der Zweiten Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11. April 1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und Art. 17 Abs. 6 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 sind dahin auszulegen, dass sie der Steuerregelung eines Mitgliedstaats nicht entgegenstehen, die den Ausschluss des Vorsteuerabzugs in Bezug auf Arten von Ausgaben wie zum einen das Bereitstellen von „privaten Transportmöglichkeiten“, „Speisen“ und „Getränken“, „Wohnraum“ sowie von „Sport und Vergnügungen“ für Mitglieder des Personals des Steuerpflichtigen und zum anderen „Werbegeschenke“ oder „andere Zuwendungen“ vorsieht.

2. Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, die vor Inkrafttreten dieser Richtlinie erlassen wurde und nach der ein Steuerpflichtiger die bei der Anschaffung bestimmter Gegenstände

und der Inanspruchnahme bestimmter Dienstleistungen, die teilweise für private und teilweise für geschäftliche Zwecke verwendet werden, gezahlte Mehrwertsteuer nicht vollständig abziehen kann, sondern nur entsprechend der Verwendung für geschäftliche Zwecke.

3. Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass er einer Änderung eines bestehenden Ausschlusses des Vorsteuerabzugs durch einen Mitgliedstaat nach Inkrafttreten der Richtlinie nicht entgegensteht, mit der grundsätzlich die Tragweite des Ausschlusses eingeschränkt werden soll, für die jedoch nicht ausgeschlossen werden kann, dass sie in einem Einzelfall in einem einzelnen Jahr insbesondere durch den pauschalen Charakter der geänderten Regelung den Anwendungsbereich dieses Ausschlusses erweitert.

Unterschriften

* Verfahrenssprache: Niederländisch.