Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DER GENERALANWÄLTIN
JULIANE KOKOTT
vom 23. Oktober 2025 [1]

Rechtssache C-515/24

Randstad España SLU
gegen
Administración General del Estado

(Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal Supremo [Oberster Gerichtshof, Spanien])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem – Richtlinie 2006/112/EG – Art. 176 – Nationale Beschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug bei unternehmerisch veranlassten Geschenken an Kunden – Stillhalteklausel von Art. 176 Abs. 2 – Erstmalige Einführung einer Vorsteuerabzugsbeschränkung zeitgleich mit dem Beitritt zur Union und der Umsetzung der Mehrwertsteuerrichtlinie“

I. Einleitung

1. In diesem Vorabentscheidungsersuchen muss sich der Gerichtshof mit der Reichweite einer Stillhalteklausel beschäftigen. Danach können die Mitgliedstaaten ihre bis zum Inkrafttreten der Mehrwertsteuerrichtlinie [2] (damals noch die Sechste Richtlinie [3]) bestehenden Regelungen beibehalten, die einen Vorsteuerabzug ausschlossen. Für später beigetretene Mitgliedstaaten gilt dies für die bis zum Beitritt geltenden Ausschlussregeln.

2. Da Spanien aber bis zum Beitritt keine Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug kannte, hatte es auch keine Ausschlussregeln. Weil ein Vorsteuerabzug für sogenannte Repräsentationsaufwendungen, die keinen streng geschäftlichen Charakter aufweisen, nicht zwingend erscheint, hat Spanien einen solchen Ausschluss aber noch eingeführt. Dies geschah mit einem kurz vor dem Beitritt verkündeten Gesetz, wobei dieses Gesetz als Mehrwertsteuergesetz, welches die Richtlinie umsetzt, dann gleichzeitig mit dem Beitritt in Kraft trat.

3. Ohne eine Mehrwertsteuer mit Vorsteuerabzug ergibt ein Ausschluss des Vorsteuerabzugs keinen Sinn. Daher konnte Spanien diesen Ausschluss – anders als andere Mitgliedstaaten – eigentlich auch erst mit Inkrafttreten des neuen Mehrwertsteuersystems in Kraft setzen. Fraglich ist nun, ob dies noch von der Stillhalteklausel gedeckt ist oder ob Mitgliedstaaten, die vor dem

[1] Originalsprache: Deutsch.

[2] Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 (ABl. 2006, L 347, S. 1).

[3] Sechste 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. 1977, L 145, S. 1).

Beitritt kein Mehrwertsteuersystem mit Vorsteuerabzug hatten, von der Möglichkeit der Einschränkung des Vorsteuerabzugs nicht zeitgleich mit, sondern nur vor der Einführung des neuen Mehrwertsteuersystems Gebrauch machen konnten.

4. Damit geht es nicht nur um die Auslegung der Stillhalteklausel, sondern auch um die Gleichheit der Mitgliedstaaten in der Union.[4] Viele Mitgliedstaaten mit einem Vorsteuerabzugsmodell beschränkten den Vorsteuerabzug für sogenannte Repräsentationsaufwendungen (was dann fort galt), während alle Mitgliedstaaten ohne ein Vorsteuerabzugsmodell solche Regelungen (natürlich) nicht aufweisen konnten und so einen Verlust ihres Steueraufkommens hinnehmen müssten, führten sie nicht mit ihrem Beitritt noch vergleichbare Regelungen ein.

II. Rechtsrahmen

A. Unionsrecht

Vertrag über den Beitritt des Königreichs Spanien und der Portugiesischen Republik zur Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft und zur Europäischen Atomgemeinschaft[5] *(im Folgenden: Beitrittsvertrag)*

5. Art. 395 des Beitrittsvertrages regelt:

„Sofern in der Liste des Anhangs XXXVI oder in anderen Bestimmungen dieser Akte nicht eine Frist vorgesehen ist, setzen die neuen Mitgliedstaaten die erforderlichen Maßnahmen in Kraft, um den Richtlinien und Entscheidungen im Sinne des Artikels 189 des EWG-Vertrags und des Artikels 161 des EAG-Vertrags sowie den Empfehlungen und Entscheidungen im Sinne des Artikels 14 des EGKS-Vertrags vom Beitritt an nachzukommen."

[4] Der Gleichheit der Mitgliedstaaten wird bisweilen ein so hohes Gewicht beigemessen, dass sogar der Anwendungsvorrang des Unionsrechts daraus folgen soll (siehe nur Lenaerts, K., *L'égalité des États membres devant les traités: la dimension transnationale du principe de primauté*, Revue du Droit de l'Union Européenne 4 (2020). So ähnlich auch von Danwitz, T., *Der Vorrang des Rechts der Europäischen Union vor dem Recht der Mitgliedstaaten*, Festschrift Streinz, 2023, S. 41 [47]). Dies ist zwar eher zweifelhaft (vgl. Kokott, J./Hummel, D., *Der Vorrang des Unionsrechts als Ausdruck des Gleichheitsprinzips*?, Europäische Grundrechte Zeitschrift, 2024, S. 1 ff.), kann hier aber dahinstehen.

[5] ABl. 1985, L 302, S. 9 ff.

Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem[6] *(im Folgenden: Mehrwertsteuerrichtlinie)*

6. In der Mehrwertsteuerrichtlinie sind die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs in Art. 168 Buchst. a geregelt:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

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

7. Art. 16 und Art. 26 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie regeln den Umgang mit unentgeltlichen Lieferungen und Dienstleistungen und fingieren insofern entgeltliche, steuerbare Umsätze. Art. 16 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft die unentgeltliche Lieferung von Gegenständen und lautet:

„Einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt gleichgestellt ist die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf oder für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Jedoch werden einer Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt nicht gleichgestellt Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster für die Zwecke des Unternehmens."

8. Art. 26 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie betrifft unentgeltliche Dienstleistungen und regelt:

„Einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt sind folgende Umsätze:

a) 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 Vorsteuerabzug berechtigt hat;

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

9. Art. 176 der Mehrwertsteuerrichtlinie regelt in Abs. 1 eine Einschränkung des Vorsteuerabzugs durch den Rat und in Abs. 2 eine Stillhalteklausel:

„Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission einstimmig fest, welche Ausgaben kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen. In jedem Fall werden diejenigen Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

[6] Richtlinie des Rates vom 28. November 2006 (ABl. 2006, L 347, S. 1) in der für die Streitjahre 2009 bis 2011 anwendbaren Fassung. Sie wurde insoweit zuletzt geändert durch Richtlinie des Rates vom 7. Dezember 2010 (ABl. 2010, L 326, S. 1).

Bis zum Inkrafttreten der Bestimmungen im Sinne des Absatzes 1 können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die am 1. Januar 1979 beziehungsweise im Falle der nach diesem Datum der Gemeinschaft beigetretenen Mitgliedstaaten am Tag ihres Beitritts in ihren nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen waren."

B. Spanisches Recht

10. Das Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Gesetz 30/1985 vom 2. August 1985 über die Mehrwertsteuer, im Folgenden: LIVA) hat die Mehrwertsteuerrichtlinie erstmalig in spanisches Recht umgesetzt. Der nunmehr geltende Art. 96 regelt Ausschlüsse und Einschränkungen des Rechts auf Vorsteuerabzug und lautet:

„(1) Steuerbeträge, die aufgrund des Erwerbs der nachstehend aufgeführten Gegenstände und Dienstleistungen, ihres Zubehörs bzw. ihrer Nebenleistungen oder sie ergänzender Gegenstände und Dienstleistungen entrichtet wurden, sind zu keinem Anteil abzugsfähig; dies gilt auch bei einem Erwerb durch Eigenverbrauch, Einfuhr, Miete, Verarbeitung, Reparatur, Wartung oder Nutzung der angegebenen Gegenstände und Dienstleistungen: …

4. Veranstaltungen und Dienstleistungen mit Unterhaltungscharakter.

5. Gegenstände oder Dienstleistungen, die für Zuwendungen an Kunden, Arbeitnehmer oder Dritte bestimmt sind.

Hierzu zählen nicht:

a) Gratisproben und zu Werbezwecken dienende geringwertige Gegenstände im Sinne von Art. 7 Nrn. 2 und 4 dieses Gesetzes.

b) Gegenstände, die ausschließlich dazu bestimmt sind, entweder unmittelbar oder im Wege der Verarbeitung gegen Entgelt geliefert oder zur Nutzung überlassen zu werden, und die zu einem Zeitpunkt nach ihrem Erwerb Kunden, Arbeitnehmern oder Dritten zugewendet werden sollen.

6. Beförderungs-, Reise-, Hotel- und Restaurantdienstleistungen, es sei denn, der dafür entrichtete Betrag stellt für die Zwecke der Einkommen- oder Körperschaftsteuer eine steuerlich abzugsfähige Ausgabe dar.

(2) Unter Abs. 1 fallen nicht die für die dort genannten Umsätze entrichteten Mehrwertsteuerbeträge für folgende Gegenstände und Dienstleistungen:

1. Gegenstände, die objektiv betrachtet ausschließlich einer industriellen, kommerziellen, landwirtschaftlichen, klinischen oder wissenschaftlichen Verwendung dienen.

2. Gegenstände, die ausschließlich dazu bestimmt sind, entweder unmittelbar oder im Wege der Verarbeitung durch Unternehmer oder Berufsträger, die regelmäßig solche Umsätze tätigen, gegen Entgelt geliefert oder zur Nutzung überlassen zu werden.

3. Dienstleistungen, die von Unternehmern oder Berufsträgern, die regelmäßig solche Umsätze tätigen, entgegengenommen wurden, um als solche von ihnen selbst gegen Entgelt erbracht zu werden.

(3) Die in diesem und dem vorhergehenden Artikel festgelegten Abzüge müssen auch die Bedingungen und Anforderungen in Titel VIII Kapitel I dieses Gesetzes erfüllen, insbesondere diejenigen, die sich auf die Pro-rata-Regelung beziehen."

III. Sachverhalt

11. Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs für sogenannte Repräsentationsaufwendungen in Art. 96 Abs. 1 Nrn. 4 und 5 LIVA wurde (in der Vorgängerversion) laut dem vorlegenden Gericht und von den Beteiligten unbestritten erstmals durch das Gesetz 30/1985 am 9. August 1985 eingeführt (veröffentlicht) und trat mit dem Tag des Beitritts des Königreichs Spanien zur Europäischen Union, d. h. am 1. Januar 1986, in Kraft.

12. Vor dem 1. Januar 1986 gab es in Spanien keine strukturell mit der Mehrwertsteuer vergleichbare Verbrauchsteuer, aber bis dahin eine Reihe von auf den Verbrauch erhobenen Steuern. Jedoch gab es bei keiner dieser Steuern besondere Regelungen über die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug. Daher konnte bei diesen Steuern, die es in Spanien bis zum 31. Dezember 1985 gab, nie ein Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt werden. Das spanische Gesetz von 1985 sah folglich bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des Beitrittsvertrages auch keine Einschränkung dieses Rechts vor.

13. Die Randstad España, S. L. U. (im Folgenden: Randstad) ist eine Handelsgesellschaft und Steuerpflichtige im Sinne des Mehrwertsteuerrechts. In den Steuerjahren 2009, 2010 und 2011 erwarb sie (mehrwertsteuerpflichtig) Eintrittskarten für sportliche Veranstaltungen und andere Freizeitveranstaltungen (z. B. für Fußballspiele von Real Madrid, C.F. und des F.C. Barcelona, Einladungen in den Paddock Club des Formel-1-Grand-Prix von Spanien und Einladungen zu Ausflügen an Bord des Schiffes Clipper Stad Amsterdam). Diese Eintrittskarten waren als Zuwendungen an Kunden gedacht. Solche Ausgaben sind zwar im Bereich der Körperschaftsteuer als Betriebsausgaben abzugsfähig, ein Vorsteuerabzug ist aber im Bereich der Mehrwertsteuer gemäß Art. 96 Abs. 1 Nrn. 4 und 5 LIVA nicht möglich.

14. Am 14. Juli 2014 ergingen entsprechende Festsetzungsbescheide. Gegen die Festsetzungsbescheide legte Randstad am 31. Juli 2014 beim Tribunal Económico-Administrativo Central (Zentrales Verwaltungskontrollorgan, TEAC, Spanien) Einspruch ein, der durch eine Entscheidung vom 22. November 2017 zurückgewiesen wurde.

15. Randstad erhob dagegen Klage bei der Kammer für Verwaltungsstreitigkeiten der Audiencia Nacional (Nationaler Gerichtshof, Spanien). Mit Urteil vom 17. Januar 2022 wurde die Steuerfestsetzung insoweit bestätigt.

16. Randstad hat dieses Urteil beim Senat für Verwaltungsstreitigkeiten des Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof, Spanien) angefochten. Dieses fragt sich, ob die Einschränkung des Rechts auf Vorsteuerabzug gemäß Art. 96 Abs. 1 Nrn. 4 und 5 LIVA auf die sogenannte Stillhalteklausel in Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie gestützt werden kann. Da die Vorgängervorschrift dieser Vorschrift auch erst am Tag des Beitritts des Königreichs Spanien zur Europäischen Union, d. h. am 1. Januar 1986, in Kraft getreten ist, habe genau genommen bis zum Tag des Beitritts keine Regelung bestanden, in der eine Einschränkung vorgesehen gewesen wäre.

IV. Vorabentscheidungsverfahren

17. Das Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof) hat daher das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen vorgelegt:

1. Ist eine Vorschrift wie Art. 96 Abs. 1 Nrn. 4 und 5 des Gesetzes 37/1992 vom 28. Dezember 1992 über die Mehrwertsteuer, wonach die Mehrwertsteuerbeträge, die aufgrund des Erwerbs von Gegenständen und Dienstleistungen wie Sportveranstaltungen sowie von Gegenständen und Dienstleistungen, deren Zweck eine Zuwendung an Kunden, Arbeitnehmer oder Dritte ist, entrichtet werden, zu keinem Anteil vorsteuerabzugsfähig sind, selbst wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass diese Ausgaben in unmittelbarem Zusammenhang mit seiner unternehmerischen oder beruflichen Tätigkeit stehen, dass sie zu einem streng unternehmerischen oder beruflichen Zweck getätigt wurden und dass er die Gegenstände und Dienstleistungen für der Mehrwertsteuer unterliegende Umsätze verwendet hat, und es sich nach einkommensteuerlichen Gesichtspunkten (Einkommensteuer natürlicher Personen bzw. Körperschaftsteuer) um absetzbare Ausgaben handelt, mit Art. 168 Buchst. a und Art. 176 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar?

2. Ist eine Vorschrift wie Art. 96 Abs. 1 Nrn. 4 und 5 des Gesetzes 37/1992 vom 28. Dezember 1992 über die Mehrwertsteuer, die eine einschränkende Bedingung für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug eingeführt hat und am Tag des Beitritts des Königreichs Spanien zur Europäischen Union in Kraft getreten ist, nämlich am 1. Januar 1986, ohne dass bis zu diesem Tag eine Vorschrift bestanden hätte, die diese Einschränkung vorsah, mit Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar?

18. Im Verfahren vor dem Gerichtshof haben Randstad España, das Königreich Spanien und die Europäische Kommission schriftlich Stellung genommen. Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung hat der Gerichtshof gemäß Art. 76 Abs. 2 der Verfahrensordnung abgesehen.

V. Rechtliche Würdigung

A. Zum Zusammenhang vom Recht auf Vorsteuerabzug und der Nachversteuerung unentgeltlicher Wertabgaben (Geschenke an Kunden)

19. Beide Fragen beziehen sich auf die Zulässigkeit des Ausschlusses des Vorsteuerabzugs durch das spanische Recht. Dies setzt allerdings voraus, dass ein Vorsteuerabzugsrecht nach den allgemeinen Regeln der Mehrwertsteuerrichtlinie überhaupt existiert. Das verlangt nach Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, dass die Eintrittskarten für Zwecke der besteuerten Umsätze von Randstad verwendet werden.

20. Laut dem vom vorlegenden Gericht mitgeteilten Sachverhalt waren die Eintrittskarten bei dem Erwerb als Zuwendungen an Kunden gedacht. Unterstellt, die Abgabe erfolgte aus unternehmerischen Gründen, um z. B. die Kundenbeziehungen zu erhalten und zu pflegen und so weitere Umsätze zu erzielen, besteht ein gewisser Zusammenhang zwischen den Kosten für die Eintrittsberechtigungen und der wirtschaftlichen Tätigkeit von Randstad. Insofern würde ein Vorsteuerabzugsrecht nach Art. 168 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie grundsätzlich bestehen.

21. Betrachtet man die fiktiven Umsatztatbestände in Art. 16 und Art. 26 Abs. 1 Buchst. a der Mehrwertsteuerrichtlinie, dann wird jedoch deutlich, dass dieser Vorsteuerabzug nur temporär ist. So wird z. B. durch Art. 16 Abs. 1 dieser Richtline die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes, der zum Vorsteuerabzug berechtigt hat, einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt und löst damit eine entsprechende Mehrwertbesteuerung aus.

22. Geschenke an Dritte, für die ein Vorsteuerabzugsrecht wahrgenommen wurde, sind mithin grundsätzlich nachträglich im Moment der Schenkung zu versteuern, es sei denn, es sind Geschenke geringen Wertes (Bagatellgrenze). Darin zeigt sich das Gebot einer Nachversteuerung, wenn die unentgeltliche Weitergabe andernfalls zu einem unversteuerten Letztverbrauch des Beschenkten führt. Mit der Besteuerung der unentgeltlichen Weitergabe wird der ursprüngliche Vorsteuerabzug des Schenkers im Ergebnis wieder korrigiert und ein unversteuerter Letztverbrauch bei dem Dritten vermieden.

23. Diese nachträgliche Besteuerung ist nach der im Ergebnis zutreffenden Rechtsprechung des Gerichtshofs nur dann nicht nötig, wenn die „unentgeltliche“ Abgabe eng mit einer entgeltlichen Hauptleistung verbunden ist, wie dies der Gerichtshof bei der „kostenlosen“ Abgabe eines Tablets bei Abschluss eines entgeltlichen Zeitschriftenabonnements bejaht hat.[7] Eine solche Verbindung mit einem anderen entgeltlichen Umsatz scheint hier jedoch nicht vorzuliegen.

24. Insofern besteht zwar ein Vorsteuerabzugsrecht bei unternehmerisch veranlassten Geschenken. Dies ist aber nur temporär. Die unentgeltliche Weitergabe wäre über die Art. 16 und 26 nachträglich im Zeitpunkt der Schenkung zu versteuern, so dass der Vorsteuerabzug wieder korrigiert wird, ohne dass dadurch das Neutralitätsprinzip in Frage gestellt würde.

25. Allerdings enthält die Mehrwertsteuerrichtlinie insofern eine gesetzgeberische Lücke, wenn es sich um aus unternehmerischem Anlass verschenkte Dienstleistungen an Dritte handelt. Art. 26 Abs. 1 Buchst. b der Mehrwertsteuerrichtlinie erfasst zwar die unentgeltliche Weitergabe einer Dienstleistung an das eigene Personal, nicht aber – anders als Art. 16 der Mehrwertsteuerrichtlinie in Bezug auf unentgeltliche Lieferungen von Gegenständen – an sonstige Dritte (z. B. an Kunden).

26. Da Eintrittsberechtigungen zwar wie Gegenstände übertragen (mithin verschenkt) werden können, dennoch aber keine körperlichen Gegenstände sind, sind sie Dienstleistungen im Sinne von Art. 24 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie. Damit kommt es hier dem Wortlaut der Richtlinie nach nicht zu einer Nachversteuerung. Die Folge ist ein unversteuerter Letztverbrauch der beschenkten Kunden, wenn diese das Geschenk auch bzw. primär zum eigenen privaten Vergnügen genießen (verbrauchen), was bei dem Besuch eines Konzerts oder eines Fußballspiels wohl angenommen werden kann.

27. Ich teile zwar nicht die Ansicht von Spanien, dass deswegen bereits der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, weil der direkte Zusammenhang mit diesen nichtsteuerbaren Vorgängen den mittelbaren Zusammenhang zu den steuerpflichtigen Umsätzen von Randstad verdrängt.[8] Ich teile aber das Unbehagen Spaniens, dass ein Vorsteuerabzug in diesen Situationen im Ergebnis zu einem unversteuerten Letztverbrauch führt.

[7] Urteil vom 5. Oktober 2023, Deco Proteste – Editores (C-505/22, EU:C:2023:731, Rn. 25 und 26).

[8] Der Gerichtshof ist insofern recht großzügig – vgl. nur Urteile vom 16. September 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712, Rn. 29 ff.), und vom 14. September 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683, Rn. 33 ff.)

28. Dass dies eigentlich nicht gewollt ist, verdeutlicht Art. 176 Abs. 1 Satz 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie, der davon ausgeht, dass der Rat „in jedem Fall" die Ausgaben vom Recht auf Vorsteuerabzug ausschließen soll, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.

29. Unter Letzteren sind Ausgaben zu verstehen, die zwar im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen, jedoch gleichzeitig repräsentativen Charakter aufweisen und geeignet sind, das gesellschaftliche Ansehen des Steuerpflichtigen zu fördern. Typische Beispiele sind Aufwendungen für Theaterbesuche, gesellige Zusammenkünfte und Geschenke an Kunden. Art. 176 Abs. 1 Satz 2 geht mithin davon aus, dass solche Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben und damit primär dem privaten Konsum dienen, vom Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden sollen.

30. Dies und die Nähe zwischen der privaten Nutzung der Eintrittsberechtigung einerseits und der unternehmerisch motivierten Schenkung solcher Eintrittsberechtigungen andererseits erklärt, warum – wie auch die Kommission zutreffend betont – in vielen nationalen Umsatzsteuer- bzw. Mehrwertsteuergesetzen der Vorsteuerabzug für solche „Vergnügungsaufwendungen" bzw. „Repräsentationsaufwendungen" nur eingeschränkt zulässig war und bis heute ist. So enthält z. B. das deutsche Umsatzsteuergesetz in § 15 Abs. 1a UStG einen Ausschluss des Vorsteuerabzugs für Geschenke ab einer gewissen Größenordnung. Auch im österreichischen Recht (dort § 12 Abs. 2 Nr. 2 öUStG) gibt es Abzugsbeschränkungen für Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben.

31. Vor dem Hintergrund dieser mehrwertsteuerrechtlichen Wertungen können die beiden Fragen des vorlegenden Gerichts nun beantwortet werden.

B. Frage 1: Auslegung von Art. 176 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie

32. Mit der ersten Frage möchte das vorlegende Gericht Art. 176 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie interpretiert wissen. Wie die Kommission in ihrer schriftlichen Stellungnahme zu Recht betont, wird diese Frage jedoch weder näher erläutert noch näher begründet. Im Hinblick auf die Tatsache, dass sich Art. 176 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie an den Rat richtet, ist die Frage auch kaum verständlich. Da offenbar der Rat keine entsprechende Festlegung vorgenommen hat, scheint Art. 176 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie hier nicht einschlägig zu sein.

33. Gleichwohl ergibt sich aus dem klaren Wortlaut von Art. 176 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht nur eine Ermächtigung, sondern auch eine Verpflichtung des Rates. Es wird darin nicht von „kann" gesprochen, sondern „der Rat legt auf Vorschlag der Kommission einstimmig fest", welche Ausgaben kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen. Satz 2 erläutert, dass *in jedem Fall* Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen sind.

34. Insbesondere Satz 2 lässt dabei erkennen, dass der Richtliniengeber davon ausgeht, dass diejenigen Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, weil sie Ausgaben für (private) Vergnügungen betreffen, vom Vorsteuerabzug grundsätzlich ausgeschlossen werden sollen. Daraus ergibt sich ebenfalls, dass solche Ausschlüsse jedenfalls nicht gegen den Willen des Richtliniengebers verstoßen, auch wenn der Rat seinem Auftrag aus Art. 176 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie – aus welchen Gründen auch immer – bislang nicht nachgekommen ist.

35. Daran ändern auch die vom vorlegenden Gericht betonten Unterschiede zur ertragsteuerrechtlichen Behandlung solcher Kosten im spanischen Steuerrecht nichts. Ob nach ertragsteuerrechtlichen Gesichtspunkten die Kosten in Spanien als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar oder nicht abziehbar sind, ist für das unionsrechtliche Mehrwertsteuerrecht irrelevant. Das Ertragsteuerrecht ist kein unionsrechtlich harmonisiertes Recht, so dass die Mitgliedstaaten insoweit frei sind, ihre Abzugsverbote auch unterschiedlich auszugestalten. Für die Auslegung von Unionsrecht kann bereits deshalb kein Rückschluss aus dem nationalen Ertragsteuerrecht gezogen werden. Dies gilt umso mehr, als das Ertragsteuerrecht normalerweise auch andere Ziele verfolgt. Es will in der Regel den Zufluss von Einkommen besteuern, während das Mehrwertsteuerrecht den Aufwand für ein Konsumgut besteuert.

C. Frage 2: Auslegung von Art. 176 Abs. 2 (Stillhalteklausel) der Mehrwertsteuerrichtlinie

36. Mit der zweiten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, wie Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie auszulegen ist, um entscheiden zu können, ob der im spanischen Gesetz vorgesehene Ausschluss des Vorsteuerabzugs von der im Unionsrecht enthaltenen Stillhalteklausel erfasst wird. Danach können bis zum Erlass der Festlegung durch den Rat nach Maßgabe von Art. 176 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie (daran fehlt es bis heute) die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse des Vorsteuerabzugs beibehalten, die am Tage ihres Beitritts in ihren nationalen Rechtsvorschriften vorgesehen waren.

37. Laut der Vorlagefrage trat sowohl der Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach Art. 96 Abs. 1 Nr. 4 als auch der nach Nr. 5 LIVA (in ihrer damaligen Version) am Tag des Beitritts und damit zeitgleich mit dem neuen Mehrwertsteuersystem in Kraft. Somit könnte Art. 96 Abs. 1 Nrn. 4 und 5 LIVA von Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie erfasst werden.

38. Der entscheidende Punkt ist hier die zutreffende Perspektive. Aus Sicht von Randstad wurde der Ausschluss des Vorsteuerabzugs erst mit Einführung des Mehrwertsteuergesetzes im Moment des Beitritts vorgesehen. Insofern fehlt es an einer entsprechenden Altregelung, die fortgelten könnte.

39. Allerdings existierte vor dem Beitritt in Spanien kein Mehrwertsteuersystem mit Vorsteuerabzug, so dass – dies scheint die Perspektive der Kommission zu sein – generell ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen war. Damit wurde kein Vorsteuerabzugsausschluss eingeführt, sondern im Gegenteil, der bestehende komplette Ausschluss wurde mit der Einführung des Vorsteuerabzugs und der Regelung von Art. 96 Abs. 1 Nrn. 4 und 5 LIVA insoweit reduziert.

40. Aus Sicht Spaniens hingegen wurde der Ausschluss zwar neu eingeführt, aber er wurde vor dem Beitritt bereits veröffentlicht und war damit vor dem Beitritt bereits im spanischen Recht vorgesehen, wenngleich er erst mit dem Beitritt in Kraft trat.

41. Auf den ersten Blick scheint die Auffassung von Randstad zu überzeugen. Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie lässt altes, der Mehrwertsteuerrichtlinie entgegenstehendes Recht fortgelten, bis der Rat und die Kommission jeweils ihrem Auftrag nachkommen. Der mit dem Inkrafttreten des Umsetzungsgesetzes eingeführte Vorsteuerabzugsausschluss ist kein altes, fortgeltendes Recht. Bei einer etwas tiefer gehenden Betrachtung scheint die Perspektive der Kommission jedoch – vor allem in der vorliegenden Situation – die zutreffende zu sein.

42. So entspricht zum einen der Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen dem Willen des Richtliniengebers und ergibt vor dem Hintergrund der mit solchen Ausgaben eng verbundenen privaten Konsumbefriedigung auch mehrwertsteuerrechtlich Sinn.

43. Zum anderen hätten Mitgliedstaaten ohne ein altes Mehrwertsteuersystem mit Vorsteuerabzugsausschluss gar keine Möglichkeit, einen solchen Ausschluss einzuführen, weil ohne ein System mit Vorsteuerabzug ein teilweiser Ausschluss des Vorsteuerabzugs weder möglich noch sinnvoll ist. Insofern wird bei Lichte betrachtet im Moment des Beitritts der Vorsteuerabzug nicht erstmalig eingeschränkt, sondern erstmalig – allerdings nur in gewissen Grenzen – ermöglicht. Wenn diese Grenzen aber dem Willen des Richtliniengebers entsprechen und mit den Zielen der Richtlinie (Besteuerung des privaten Konsums) vereinbar sind, dann steht ein zeitgleiches Inkrafttreten mit dem neu umgesetzten Mehrwertsteuersystem – wie sowohl die Kommission als auch Spanien vortragen – in Einklang mit dem Gedanken von Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie.

44. Letztendlich stellt Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie meines Erachtens nur klar, dass die Mitgliedstaaten einen in der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht geregelten Vorsteuerabzugsausschluss nach dem Beitritt und der damit verbundenen Pflicht zur Umsetzung der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht mehr individuell (d. h. ohne den Rat) neu bzw. erweiternd einführen dürfen. Die bereits mit Beitritt vorgesehenen Ausschlüsse markieren insoweit die entscheidende Grenze. Ein Inkrafttreten solcher Ausschlüsse zeitgleich mit dem Beitritt ist daher unschädlich.

45. Dafür spricht zum einen der Wortlaut von Abs. 2, denn dieser spricht nicht davon, dass der Vorsteuerabzugsausschluss bereits in Kraft gewesen sein muss, sondern nur davon, dass dieser „vorgesehen“ [9] gewesen sein muss. Ein nationales Gesetz, welches bereits vor dem Beitritt veröffentlicht wurde und eine entsprechende Regelung enthält, sieht diesen Ausschluss im Moment des Beitritts aber bereits vor.

46. Zum anderen erscheint es mir vor dem Hintergrund der Gleichheit der Mitgliedstaaten doch sehr befremdlich, wenn Deutschland z. B. seinen Vorsteuerabzugsausschluss bei Geschenken aus unternehmerischen Gründen beibehalten darf, weil es bereits ein Mehrwertsteuersystem mit Vorsteuerabzug bei Ablauf der Umsetzungsfrist für die Richtlinie besaß, ein der Union später beitretender Mitgliedstaat einen solchen jedoch nicht eine logische Sekunde vorher bzw. zeitgleich einführen können darf.

47. Hätte Spanien ein eigenes Mehrwertsteuersystem mit Vorsteuerabzug und einem entsprechenden Vorsteuerabzugsausschluss einen Tag vor dem Beitritt erstmalig eingeführt und in Kraft gesetzt (für einen Tag) und mit Beitritt einen Tag später die Mehrwertsteuerrichtlinie umgesetzt, dann würde wohl niemand die Anwendbarkeit der Stillhalteklausel aus Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie bezweifeln. Ob aber diese Regelung nun einen Tag vorher, eine logische Sekunde vorher oder zeitgleich in Kraft trat, kann für das Steueraufkommen eines

[9] Auch die anderen Sprachfassungen stellen nur darauf ab, dass die Beschränkung vorgesehen gewesen sein muss. Vgl. Fanzösisch („prévu par leur législation nationale“) oder Englisch („provided for under their national law“).

Mitgliedstaates (und vermeintlich auch die Eigenmittel der Union[10]) keine Rolle spielen. Entscheidend ist allein, ob die Situation nach dem Beitritt nachträglich entgegen den Vorgaben der Richtlinie verändert wird. Dies ist in Spanien jedoch nicht geschehen.

48. Insofern spricht auch die bisherige Rechtsprechung des Gerichtshofs für diesen Ansatz, der alle Mitgliedstaaten gleichbehandelt. Denn der Gerichtshof hat bereits ausgeführt, dass Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie eine Stillhalteklausel enthält, die vorsieht, dass die der Union beitretenden Staaten die vor dem Zeitpunkt ihres Beitritts geltenden innerstaatlichen Ausnahmen vom Recht auf Vorsteuerabzug beibehalten, bis der Rat die in Art. 176 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie vorgesehenen Bestimmungen erlässt, was der Rat bis heute nicht getan hat.[11]

49. Diese Befugnis sei jedoch nicht absolut, denn die Stillhalteklausel habe nicht zum Ziel, einem neuen Mitgliedstaat die Möglichkeit zu geben, seine nationalen Rechtsvorschriften, die die bestehenden Ausschlusstatbestände erweitern, anlässlich seines Beitritts zur Union derart zu ändern, dass sich diese Vorschriften von den Zielen der Mehrwertsteuerrichtlinie entfernen, was dem Geist dieser Klausel zuwiderliefe.[12] Entscheidend sei, ob die betreffende Regelung die bereits vorhandenen Ausschlusstatbestände *nachträglich* erweitert habe.[13]

50. Dafür kann ein Vergleich des Vorsteuerabzugs vor und nach dem Beitritt vorgenommen werden.[14] Hier war vor dem Beitritt für Gegenstände oder Dienstleistungen, die für Zuwendungen an Kunden bestimmt sind, kein Vorsteuerabzug möglich. Nach dem Beitritt ist auch kein Vorsteuerabzug für solche Zuwendungen möglich. Mithin wurde der Ausschluss des Vorsteuerabzugs nicht erweitert. Außerdem hat sich Spanien mit der Einführung dieses Ausschlusses des Vorsteuerabzugs auch nicht von den Zielen der Mehrwertsteuerrichtlinie entfernt, was dem Geist der Stillhalteklausel zuwiderlaufen würde. Wie oben ausgeführt (dazu unter Nrn. 28 ff.), widerspricht vielmehr ein unversteuerter Letztverbrauch solcher Konsumgüter den Zielen der Mehrwertsteuerrichtlinie.[15]

51. Auch die weiter gehende vom Gerichtshof entwickelte Voraussetzung, wonach die fraglichen nationalen Rechtsvorschriften die Natur oder die Art der Gegenstände oder Dienstleistungen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, hinreichend konkretisieren müssen, um sicherzustellen, dass die den Mitgliedstaaten eingeräumte Möglichkeit nicht dazu dient,

[10] So im Zusammenhang mit Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ausdrücklich Urteil vom 2. Mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, Rn. 32). Dies ist so aber unzutreffend, da alle Ausgaben, die nicht durch die traditionellen Eigenmittel und die Mehrwertsteuer-Eigenmittel abgedeckt sind, durch die Eigenmittel auf der Grundlage des Bruttonationaleinkommens (BNE-Eigenmittel) ausgeglichen werden. Vgl. nur Richtlinienvorschlag der EU-Kommission vom 24. April 2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112 und der Richtlinie 2008/118 über das allgemeine Verbrauchsteuersystem in Bezug auf Verteidigungsanstrengungen im Rahmen der Union, COM(2019) 192 final, S. 10 – Version DE.

[11] Vgl. statt vieler: Urteil vom 2. Mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, Rn. 30). Ähnlich Urteil vom 15. April 2010, X Holding (C-538/08 und C-33/09, EU:C:2010:192, Rn. 38).

[12] Urteile vom 2. Mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, Rn. 31), und vom 22. Dezember 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, Rn. 37 und 39).

[13] Urteil vom 2. Mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, Rn. 32 und 33). Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. Juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, Rn. 41 und die dort angeführte Rechtsprechung), vom 8. Januar 2002, Metropol und Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, Rn. 46), und vom 22. Dezember 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, Rn. 41 ff.). So unlängst auch wieder Beschlüsse vom 26. Februar 2020, PAGE International (C-630/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:111, Rn. 30), und vom 17. September 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:721, Rn. 30).

[14] So auch Urteil vom 2. Mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, Rn. 39 und 51).

[15] Die Tatsache, ob der Mitgliedstaat mit der Regelung den Zielen der Mehrwertsteuerrichtlinie näherkommt, besonders betonend Urteile vom 14. Juni 2001, Kommission/Frankreich (C-345/99, EU:C:2001:334, Rn. 22), und vom 8. Januar 2002, Metropol und Stadler (C-409/99, EU:C:2002:2, Rn. 45).

allgemeine Ausschlüsse von dieser Regelung vorzusehen,[16] ist hier erfüllt. Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs für den Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen, die für Zuwendungen an Kunden, Arbeitnehmer oder Dritte bestimmt sind, ist hinreichend konkret und nicht allgemeiner Natur.

52. Dem steht die von Randstad angeführte Entscheidung in der Rechtssache AES-3C Maritza East 1[17] nicht entgegen. In diesem Fall wurden die bereits vorhandenen Ausschlüsse des Vorsteuerabzugs im Moment des Beitritts erweitert.[18] In Spanien existierte aber überhaupt kein Vorsteuerabzugsrecht, weswegen der bislang fehlende Ausschluss auch nicht erweitert, sondern im Gegenteil erstmalig ein Vorsteuerabzugsrecht – wenn auch insoweit eingeschränkt – gewährt wurde.

53. Soweit sich auf eine vermeintlich gebotene enge Auslegung[19] der Stillhalteklausel berufen wird, ist dies auch nicht zielführend. So hat der Gerichtshof bereits in der Vergangenheit entschieden, dass Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie auf die Beibehaltung „alle(r) Ausschlüsse" abzielt, die am Tag des Beitritts vorgesehen waren. Der Gerichtshof hat insofern ausdrücklich festgestellt, dass der Ausdruck „alle Ausschlüsse" in Art. 17 Abs. 6 Satz 2 der Sechsten Richtlinie und nun in Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie nach dem Wortlaut und der Entstehungsgeschichte dieses Artikels sogar die Ausgaben umfasst, die einen streng geschäftlichen Charakter haben.[20] Folglich berechtige die Stillhalteklausel von Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie die Mitgliedstaaten dazu, auch Ausgabenarten vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen, die einen streng geschäftlichen Charakter haben, sofern diese hinreichend konkretisiert (dazu Nr. 51) sind.

54. Diese Rechtsprechung ist keine enge Auslegung der Stillhalteklausel. Darüber hinaus ist eine enge Auslegung von Art. 176 der Mehrwertsteuerrichtlinie auch nur bemüht worden, um die Beibehaltung eines *allgemeinen (generellen)* Ausschlusses des Vorsteuerabzugs durch einen Mitgliedstaat zu verhindern.[21] Art. 176 Abs. 2 erlaube nur die Weitergeltung von solchen Ausschlüssen, die sich auf *konkrete Ausgaben* beziehen.[22] Dies ist hier jedoch der Fall (dazu Nr. 51).

55. Sofern der Ausschluss – so wie hier – sogar dem Willen des Richtliniengebers entspricht, wonach Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen (Fußballspiele, Konzerte etc.) und Repräsentationsaufwendungen auf jeden Fall vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden sollen, kann das zweifelhafte „Dogma" einer engen Auslegung einer Stillhalteklausel meines Erachtens ohnehin nicht greifen, wenn die juristische Auslegung den Willen des Gesetzgebers verwirklichen soll.

[16] Urteile vom 2. Mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, Rn. 40), vom 15. April 2010, X Holding (C-538/08 und C-33/09, EU:C:2010:192, Rn. 44), und vom 23. April 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, Rn. 28 und 29). Unlängst erst wieder Beschlüsse vom 26. Februar 2020, PAGE International (C-630/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:111, Rn. 34), und vom 17. September 2020, Super Bock Bebidas (C-837/19, nicht veröffentlicht, EU:C:2020:721, Rn. 39).

[17] Urteil vom 18. Juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488).

[18] Urteil vom 18. Juli 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, Rn. 48).

[19] So auch Urteile vom 23. April 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, Rn. 23), und vom 22. Dezember 2008, Magoora (C-414/07, EU:C:2008:766, Rn. 28).

[20] Urteile vom 2. Mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, Rn. 47), und vom 5. Oktober 1999, Royscot u. a. (C-305/97, EU:C:1999:481, Rn. 20).

[21] Urteil vom 23. April 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, EU:C:2009:261, Rn. 28).

[22] Urteil vom 2. Mai 2019, Grupa Lotos (C-225/18, EU:C:2019:349, Rn. 40). Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. April 2010, X Holding (C-538/08 und C-33/09, EU:C:2010:192, Rn. 44).

VI. Ergebnis

56. Ich schlage daher vor, auf die Vorlagefragen des Tribunal Supremo (Oberster Gerichtshof, Spanien) wie folgt zu antworten:

1. Art. 176 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie steht ohne eine einstimmige Festlegung des Rates keiner Vorschrift des spanischen Mehrwertsteuerrechts entgegen. Art. 176 Abs. 1 Satz 2 dieser Richtlinie zeigt aber, dass der Ausschluss des Vorsteuerabzugs für Vergnügungs- und Repräsentationsaufwendungen nicht gegen den Willen des Richtliniengebers verstößt, auch wenn der Rat und die Kommission zusammen ihrem Auftrag aus Art. 176 Abs. 1 der Mehrwertsteuerrichtlinie bislang nicht nachgekommen sind. Ob das spanische Ertragsteuerrecht einen Abzug solcher Aufwendungen zulässt oder nicht, ist unionsrechtlich nicht entscheidend.

2. Art. 176 Abs. 2 der Mehrwertsteuerrichtlinie ist so auszulegen, dass dieser alle Mitgliedstaaten gleichermaßen daran hindert, nach Ablauf der Umsetzungsfrist neue bzw. strengere Vorsteuerabzugsausschlüsse vorzusehen, solange der Rat und die Kommission zusammen ihrem Auftrag aus Art. 176 Abs. 1 noch nicht nachgekommen sind. Daher steht Art. 176 Abs. 2 einer nationalen Regelung nicht entgegen, die erstmalig einen Vorsteuerabzugsausschluss für Vergnügungs- und Repräsentationsaufwendungen vorsah, der zeitgleich mit dem Beitritt und der Umsetzung der Mehrwertsteuerrichtlinie in Kraft getreten ist.