

61997J0048

Urteil des Gerichtshofes vom 27. April 1999. - Kuwait Petroleum (GB) Ltd gegen Commissioners of Customs & Excise. - Ersuchen um Vorabentscheidung: Value Added Tax and Duties Tribunal, London - Vereinigtes Königreich. - Sechste Mehrwertsteuerrichtlinie - Aktion zur Verkaufsförderung - Gegen Einlösung von Gutscheinen ausgehändigte Gegenstände - Entgeltliche Lieferung - Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis - Begriff. - Rechtssache C-48/97.

Sammlung der Rechtsprechung 1999 Seite I-02323

Leitsätze

Entscheidungsgründe

Kostenentscheidung

Tenor

Schlüsselwörter

1 Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Besteuerungsgrundlage - Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis - Preisnachlaß von 100 % - Ausschluß

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b)

2 Steuerrecht - Harmonisierung - Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem - Steuerbare Umsätze - Aushändigung von Gegenständen, die als Geschenk und im Austausch gegen beim Kauf eines Erzeugnisses erlangte Gutscheine angeboten werden - Steuerbarkeit - Voraussetzung

(Richtlinie 77/388 des Rates, Artikel 5 Absatz 6)

Leitsätze

3 Artikel 11 Teil A Absatz 3 der Sechsten Richtlinie 77/388, der regelt, welche Vorgänge im Inland nicht in die Besteuerungsgrundlage einzubeziehen sind, ist so auszulegen, daß die in Buchstabe b enthaltenen Begriffe "Rabatte" und "Rückvergütungen" keinen Preisnachlaß in Höhe der Gesamtkosten einer Lieferung von Gegenständen umfassen können.

4 Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 stellt die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen, den dieser unentgeltlich weitergibt, dann einer Lieferung gegen Entgelt gleich, wenn dieser Gegenstand zu einem Vorsteuerabzug berechtigt hat.

Die Aushändigung von Gegenständen durch eine Erdölgesellschaft an einen Treibstoffkäufer gegen Gutscheine, die er nach Maßgabe der gekauften Menge gegen Zahlung des vollen Endverkaufspreises des Treibstoffs an der Tankstelle im Rahmen einer Werbeaktion erhalten hat, bei der diese Gegenstände als Geschenke bezeichnet werden und der vom Käufer gezahlte Preis keinen Teil des Wertes der Gutscheine oder der gegen diese Gutscheine eingetauschten Gegenstände enthält, stellt eine unentgeltliche Zuwendung dar. Eine solche Aushändigung ist daher einer Lieferung gegen Entgelt gleichzustellen und unterliegt der Mehrwertsteuer, wenn diese Gegenstände nicht von geringem Wert sind.

Entscheidungsgründe

1 Das VAT and Duties Tribunal, London, hat mit Verfügung vom 15. Januar 1997, beim Gerichtshof eingegangen am 6. Februar 1997, gemäß Artikel 177 EG-Vertrag fünf Fragen nach der Auslegung der Artikel 2 Nummer 1, 5 Absatz 6, 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b und 27 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) zur Vorabentscheidung vorgelegt.

2 Diese Fragen stellen sich in einem Rechtsstreit zwischen der Kuwait Petroleum (GB) Ltd (im folgenden: Klägerin) und den Commissioners of Customs & Excise (im folgenden: Beklagte), der im Vereinigten Königreich für die Erhebung der Mehrwertsteuer zuständigen Stelle, bei dem es darum geht, ob die Abgabe bestimmter Erzeugnisse, die die Klägerin im Rahmen von Werbeaktionen zwischen 1991 und 1996 angeboten hat, der Mehrwertsteuer unterliegt.

Die nationale Regelung

3 Schedule 4 des Value Added Tax Act (Mehrwertsteuergesetz) 1994 legt fest, welche Vorgänge Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen für die Zwecke der Mehrwertsteuer darstellen oder ihnen gleichgestellt sind. Paragraph 5 von Schedule 4 lautet:

"(1) Vorbehaltlich von Subparagraph 2 stellt der Umstand, daß Teile eines Betriebsvermögens von der Person, die das Unternehmen betreibt, oder auf deren Weisung übertragen oder entnommen werden, so daß sie nicht mehr zu diesem Vermögen gehören, eine Lieferung von Gegenständen durch diese Person unabhängig davon dar, ob dies entgeltlich geschieht.

(2) Subparagraph 1 findet keine Anwendung, wenn die Übertragung oder Entnahme

(a) die schenkweise Übertragung von Gegenständen zur Förderung eines Geschäftes (in anderer Weise denn als Teil einer Reihe oder einer Folge von Geschenken, die derselben Person von Zeit zu Zeit gemacht werden) darstellt, sofern die Kosten für den Schenker nicht mehr als 10 UKL betragen ..."

Die Gemeinschaftsregelung

4 Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie lautet:

"Der Mehrwertsteuer unterliegen:

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

..."

5 Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie bestimmt:

"Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen für seinen privaten Bedarf, für den Bedarf seines Personals oder als unentgeltliche Zuwendung oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke, wenn dieser Gegenstand oder seine Bestandteile zu einem vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt haben. Jedoch fallen Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster nicht darunter."

6 Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie sieht vor:

"A. Im Inland

...

(3) In die Besteuerungsgrundlage sind nicht einzubeziehen:

...

b) die Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird ..."

Das Ausgangsverfahren

7 Der von der Klägerin unter der Marke "Q8" vertriebene Treibstoff wird an den Endverbraucher entweder unmittelbar von der Klägerin in ungefähr 110 ihr gehörenden und von ihr selbst oder für ihre Rechnung verwalteten Tankstellen oder aber von ungefähr 500 unabhängigen Wiederverkäufern verkauft, die von der Klägerin Q8-Treibstoff im Großhandel erwerben.

8 Von 1991 bis 1996 betrieb die Klägerin eine Verkaufsförderungsaktion, an der sich die ihr gehörenden Tankstellen sowie ungefähr 160 unabhängige Wiederverkäufer beteiligten. Im Rahmen dieser Aktion wurde den Kunden ein Gutschein "Q8 Sails" für jede vollständige Menge von 12 Litern gekauftem Treibstoff angeboten. Der Preis des Treibstoffs war der gleiche, ob der Kunde die ihm angebotenen Q8-Sails-Gutscheine nun annahm oder nicht. Hatte ein Kunde eine ausreichende Anzahl solcher Q8-Gutscheine gesammelt, so hatte er das Recht, gegen ihre Einlösung aus einer als "Geschenkatalog" bezeichneten Liste Gegenstände oder gelegentlich auch in einem Papier (wie Theaterkarten) verkörperte Dienstleistungen auszuwählen, zu deren Lieferung oder Erbringung innerhalb einer bestimmten Frist sich die Klägerin verpflichtete.

9 Jeder an der Aktion beteiligte unabhängige Wiederverkäufer verpflichtete sich, der Klägerin während des Aktionszeitraums einen Zuschlag pro Liter zuzueglich Mehrwertsteuer auf die Gesamtmenge des im selben Zeitraum verkauften Treibstoffs zu zahlen. Dieser Zuschlag, der ursprünglich 0,22 Pence pro Liter betrug, wurde 1993 auf 0,33 Pence pro Liter erhöht.

10 Mit Bescheid vom 16. Juni 1995 beschlossen die Beklagten, daß die Klägerin, die die Vorsteuer auf die Gegenstände abgezogen hatte, die im Hinblick auf ihre Aushändigung gegen Einlösung der Q8-Gutscheine erworben waren, Mehrwertsteuer auf diejenigen der den Kunden ausgehändigten Waren zu entrichten hatte, deren Kosten mehr als 10 UKL betrugen; zur Begründung machten sie geltend, daß diese Gegenstände von der Klägerin "anders als gegen Entgelt" geliefert worden seien.

11 Die Klägerin erhob gegen diesen Bescheid Klage beim vorlegenden Gericht und trug vor, daß die gegen Einlösung der Q8-Gutscheine ausgehändigten Gegenstände entgeltlich geliefert worden seien, wobei die Gegenleistung in einem unbestimmten Teil des Preises einschließlich Mehrwertsteuer bestehe, der vom Verbraucher sowohl für die Lieferung von Treibstoff als auch für die spätere Aushändigung von Gegenständen im Austausch gegen Q8-Gutscheine gezahlt worden sei, so daß sie auf diesen Vorgang bereits die Mehrwertsteuer entrichtet habe.

12 Das VAT and Duties Tribunal hat entschieden, daß nach englischem Recht die Aushändigung der Q8-Gutscheine an den Kunden als einseitig und vom Hauptvorgang, der im Kauf von Treibstoff bestehe, getrennt zu betrachten sei. Ebenso seien die Q8-Gutscheine unentgeltlich erlangt worden.

13 Der Begriff "consideration" (Gegenleistung) im Sinne des englischen Vertragsrechts sei ein anderer als der Begriff "consideration" (Entgelt) im Steuerrecht, worunter der als Grundlage der Mehrwertsteuer dienende Wert einer Lieferung zu verstehen sei. Daher hat das VAT and Duties Tribunal, London, in der Erwägung, daß es eine Auslegung des Gemeinschaftsrechts benötige, um den bei ihm anhängigen Rechtsstreit entscheiden zu können, das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Fragen vorgelegt:

In Fällen, in denen ein Lieferant von Gegenständen eine Werbeaktion veranstaltet, in deren Rahmen - in groben Zügen -:

i) der Veranstalter Gegenstände gegen Einlösung von Gutscheinen für geschäftliche Zwecke entsprechend den Bedingungen der Aktion zur Verfügung stellt,

ii) bei der Aushändigung dieser Gegenstände keine Geldzahlung verlangt wird,

iii) die Gegenstände gegen Einlösung von Gutscheinen (Prämien) ausgehändigt werden, auf die ein Erwerber von Waren, mit denen Gutscheine ausgegeben werden (Prämienwaren), durch Bezahlung des vollständigen Endverkaufspreises dieser Waren ohne eine bestimmbare Zahlung für die Gutscheine Anspruch erworben hat:

1. Fallen unter die Wendung "Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird", in Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie des Rates die gesamten Kosten für die Prämienwaren?

2. Sind die Prämienwaren als "Lieferung gegen Entgelt" im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 dieser Richtlinie zu betrachten?

3. Wenn die Prämienwaren in anderer Weise als gegen Entgelt oder "kostenfrei" zur Verfügung gestellt werden, ist dann nach Artikel 5 Absatz 6 die Abgabe der Prämienwaren als Lieferung gegen Entgelt zu betrachten, obgleich sie für geschäftliche Zwecke erfolgt?

4. Ist eine der vorstehenden Fragen anders zu beantworten,

a) wenn alle für jeden Artikel der Prämienwaren eingelösten Gutscheine beim Erwerb von Prämienwaren vom Veranstalter der Aktion erlangt wurden;

b) wenn diese Gutscheine sämtlich beim Erwerb von Prämienwaren von einem Händler erlangt wurden, der sich an der Aktion beteiligt hat;

c) wenn die eingelösten Gutscheine beim Erwerb von Prämienwaren teils vom Veranstalter und teils von einem oder mehreren beteiligten Händlern erlangt wurden?

5. Kann, wenn die dritte Frage verneint wird, das Vereinigte Königreich gemäß Artikel 27 der Sechsten Richtlinie des Rates entsprechend der Ausnahme, zu der es 1977 ermächtigt wurde, beim Veranstalter zusätzlich zu der Umsatzsteuer, die im vollständigen Endverkaufspreis der Prämienwaren enthalten ist, eine Umsatzsteuer von den Kosten des Veranstalters für die Prämienwaren erheben?

Zur ersten Frage

14 Mit seiner ersten Frage möchte das nationale Gericht im wesentlichen wissen, ob Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie so auszulegen ist, daß die Begriffe "Rabatte" und "Rückvergütungen" einen Preisnachlaß in Höhe der gesamten Kosten der Lieferung der gegen Einlösung der Gutscheine ausgehändigten Gegenstände umfassen können.

15 Dazu ist vorab festzustellen, daß die Klägerin selbst nicht behauptet, sie habe ihren Kunden einen Rabatt oder eine Rückvergütung auf den Preis im Sinne dieser Richtlinie gewährt. Sie macht vielmehr geltend, die Kunden hätten für die Gegenstände, die im Austausch gegen die Q8-Gutscheine ausgehändigt worden seien, einen Teil des beim Treibstoffkauf entrichteten Preises bezahlt. Daher sei die erste Frage irrelevant.

16 Wie die Regierung des Vereinigten Königreichs sowie die französische und die portugiesische Regierung zu Recht ausgeführt haben, setzt die Gewährung eines Rabattes oder einer Rückvergütung auf den Preis die entgeltliche Lieferung eines Gegenstands voraus. Denn schon die Begriffe "Rückvergütung" und "Rabatt" beziehen sich auf eine nur teilweise Herabsetzung des vereinbarten Gesamtpreises. Beträgt die Herabsetzung dagegen 100 % des Preises, so handelt es sich in Wirklichkeit um eine unentgeltliche Abgabe. Die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands fällt jedoch unter Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie.

17 Daher ist auf die erste Frage zu antworten, daß Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie so auszulegen ist, daß die Begriffe "Rabatte" und "Rückvergütungen" keinen Preisnachlaß in Höhe der Gesamtkosten einer Lieferung von Gegenständen umfassen können.

Zur zweiten, zur dritten und zur vierten Frage

18 Mit seiner zweiten, seiner dritten und seiner vierten Frage, die gemeinsam zu prüfen sind, möchte das nationale Gericht im wesentlichen wissen, ob Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie so auszulegen ist, daß die Entnahme von Gegenständen durch eine Erdölgesellschaft, die an einen Treibstoffkäufer gegen Gutscheine weitergegeben werden, die er nach Maßgabe der gekauften Menge gegen Zahlung des vollen Endverkaufspreises des Treibstoffs an der Tankstelle im Rahmen der in den Randnummern 7 bis 9 des vorliegenden Urteils beschriebenen Aktion erhalten hat, einer Lieferung gegen Entgelt im Sinne dieser Bestimmung gleichzustellen ist.

19 Vorab ist darauf hinzuweisen, daß im vorliegenden Fall die Aushändigung der Gegenstände gegen die Q8-Gutscheine für die Zwecke des Unternehmens erfolgte, denn das Ziel der Werbung bestand für die Klägerin wie für die an der Aktion beteiligten unabhängigen Wiederverkäufer nach den Feststellungen des nationalen Gerichts in einer Erhöhung des Umfangs der Treibstoffverkäufe. Daher ist ein Steuerpflichtiger, der sich in der gleichen Situation wie die Klägerin befindet, berechtigt, gemäß Artikel 17 Absatz 2 Buchstabe a der Sechsten Richtlinie die von ihm für den Ankauf dieser Gegenstände entrichtete Vorsteuer abzuziehen.

20 Nach Ansicht der Klägerin schließt der Umstand, daß sie die Gegenstände für die Zwecke ihres Unternehmens weitergegeben habe, die Anwendung von Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten

Richtlinie aus. Satz 1 dieses Absatzes beziehe sich nicht auf eine solche Entnahme. Denn da die Mehrwertsteuer eine Verbrauchsteuer sei, sei nur im Fall einer Verwendung der Gegenstände, die einen Verbrauch durch den Steuerpflichtigen darstelle, eine Steuerbelastung erforderlich. Die Abgabe von Gegenständen, die infolge der Einlösung von Gutscheinen ausgehändigt würden, stelle aber keinen Verbrauch dieser Gegenstände durch das Unternehmen dar.

21 Dazu ist zu bemerken, daß der Zweck des Artikels 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie insbesondere darin besteht, die Gleichbehandlung des Steuerpflichtigen, der einen Gegenstand seines Unternehmens für private Zwecke entnimmt, und eines gewöhnlichen Verbrauchers zu gewährleisten, der einen gleichartigen Gegenstand kauft (vgl. Urteile vom 6. Mai 1992 in der Rechtssache C-20/91, De Jong, Slg. 1992, I-2847, Randnr. 15, und vom 26. September 1996 in der Rechtssache C-230/94, Enkler, Slg. 1996, I-4517, Randnr. 33).

22 Jedoch geht bereits aus dem Wortlaut ihres Artikels 5 Absatz 6 Satz 1 hervor, daß die Sechste Richtlinie die Entnahme eines Gegenstands durch einen Steuerpflichtigen aus seinem Unternehmen, den dieser unentgeltlich weitergibt, dann einer Lieferung gegen Entgelt gleichstellt, wenn dieser Gegenstand zu einem Vorsteuerabzug berechtigt hat, ohne daß es grundsätzlich entscheidend wäre, ob diese Weitergabe für die Zwecke des Unternehmens stattfindet. Denn Satz 2 dieser Bestimmung, der Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und für Warenmuster zu Zwecken des Unternehmens von der Steuer ausnimmt, hätte keinen Sinn, wenn Satz 1 Entnahmen, die der Steuerpflichtige - für die Zwecke des Unternehmens - unentgeltlich weitergibt, nicht der Mehrwertsteuer unterwerfen würde.

23 Ausserdem wird diese Auslegung, wie der Generalanwalt in Nummer 26 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, durch die Entstehungsgeschichte des Artikels 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie bestätigt. Nummer 6 des Anhangs A 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) wie auch Artikel 5 Absatz 3 Buchstabe a des von der Kommission am 29. Juni 1973 dem Rat vorgelegten Vorschlags für die Sechste Richtlinie (ABl. C 80, S. 1) sahen nämlich u. a. vor, daß Entnahmen für Geschenke von geringem Wert und Warenmuster, die steuerlich den Gemeinkosten zugeordnet werden können, entgegen der allgemeinen Regelung nicht als steuerbare Lieferungen zu betrachten sind. Daraus folgt, daß diese Entnahmen, auch wenn sie für die Zwecke des Unternehmens getätigt werden, als steuerbare Lieferungen betrachtet werden müssen, sofern die Geschenke nicht von geringem Wert sind.

24 Die Klägerin macht ferner geltend, Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie finde keine Anwendung, weil im Ausgangsverfahren keine unentgeltliche Zuwendung im Sinne dieser Bestimmung vorgelegen habe. Das Entgelt für die Aushändigung der Gutscheine und daher für die Lieferung der gegen diese Gutscheine eingetauschten Gegenstände bestehe nämlich in einem bestimmbaren Teil des Preises einschließlich Mehrwertsteuer, den der Kunde beim Kauf des Treibstoffs gezahlt habe. Der Kunde zahle somit auch für die im Rahmen der Werbeaktion erhaltenen Gegenstände. Dies sei mit dem Endverbraucher an den der Klägerin gehörenden Tankstellen vereinbart worden. Diese Analyse gelte im wesentlichen auch dann, wenn unabhängige Wiederverkäufer in den Vertriebsprozeß einbezogen seien, die in bezug auf die Aushändigung der Q8-Gutscheine und die Vereinnahmung des entsprechenden Preisanteils für Rechnung der Klägerin handelten.

25 Hingegen vertreten die Regierung des Vereinigten Königreichs sowie die französische und die portugiesische Regierung die Ansicht, trotz der Tatsache, daß jeder Steuerpflichtige bestrebt sei, mit seinen Einnahmen alle ihm entstehenden Kosten zu tragen, entrichte der Kunde in einem Verfahren wie dem im Ausgangsverfahren in Rede stehenden beim Kauf des Treibstoffs kein Entgelt für die Gutscheine und die Geschenke, die ihm ausgehändigt würden.

26 Eine Lieferung von Gegenständen erfolgt nur dann im Sinne von Artikel 2 Nummer 1 der Sechsten Richtlinie "gegen Entgelt", wenn zwischen dem Lieferanten und dem Erwerber ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung, die der Lieferant erhält, den tatsächlichen Gegenwert für den gelieferten Gegenstand bildet (vgl. für Dienstleistungen Urteil vom 3. März 1994 in der Rechtssache C-16/93, Tolsma, Slg. 1994, I-743, Randnr. 14).

27 Auch wenn das nationale Gericht zu ermitteln hat, ob die Kunden und die Klägerin beim Kauf des Treibstoffs, gegebenenfalls über unabhängige Wiederverkäufer, vereinbart haben, daß ein Teil des für den Treibstoff gezahlten Preises, ob bestimmbar oder nicht, den Gegenwert für die Q8-Gutscheine oder die gegen deren Einlösung gelieferten Gegenstände darstellte, so enthalten die Akten doch keinen Anhaltspunkt dafür, daß die Betroffenen tatsächlich derartige gegenseitigen Leistungen ausgetauscht hätten.

28 Zum einen stellen, wie der Generalanwalt in Nummer 43 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, der Verkauf des Treibstoffs und die Weitergabe von Gegenständen gegen Gutscheine zwei getrennte Vorgänge dar.

29 Zum anderen sprechen im Ausgangsverfahren insbesondere zwei Erwägungen dafür, daß es sich bei der Aushändigung von Gegenständen gegen Q8-Gutscheine um eine unentgeltliche Zuwendung im Sinne von Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie handelt, so daß ihre Entnahme einer Lieferung gegen Entgelt gleichzustellen ist und daher der Steuer unterliegt.

30 Erstens wurden die gegen Q8-Gutscheine ausgehändigten Gegenstände im Rahmen des von der Klägerin eingeführten Verkaufsförderungssystems als Geschenke bezeichnet.

31 Zweitens steht fest, daß der Käufer von Q8-Treibstoff unabhängig davon, ob er die Gutscheine annahm, den gleichen Endverkaufspreis zu zahlen hatte und daß die Rechnung über den Treibstoffkauf, den die Klägerin oder die unabhängigen Wiederverkäufer gemäß Artikel 22 Absatz 3 der Sechsten Richtlinie denjenigen Kunden auszustellen hatten, die selbst Steuerpflichtige waren, nur diesen Preis auswies. Somit kann die Klägerin nicht mit Erfolg geltend machen, daß im Gegensatz zu dem, was auf den von ihr ausgestellten Rechnungen gestanden habe, der von den Treibstoffkäufern gezahlte Preis in Wirklichkeit einen Teil des Wertes der Q8-Gutscheine oder der gegen diese Gutscheine gelieferten Gegenstände enthalten habe.

32 Daher ist auf die zweite, die dritte und die vierte Frage zu antworten, daß Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie so auszulegen ist, daß die Entnahme von Gegenständen durch eine Erdölgesellschaft, die an einen Treibstoffkäufer gegen Gutscheine weitergegeben werden, die er nach Maßgabe der gekauften Menge gegen Zahlung des vollen Endverkaufspreises des Treibstoffs an der Tankstelle im Rahmen einer Werbeaktion wie der des Ausgangsverfahrens erhalten hat, einer Lieferung gegen Entgelt im Sinne dieser Bestimmung gleichzustellen ist.

33 In Anbetracht der Antwort auf die zweite, die dritte und die vierte Frage braucht die fünfte Frage nicht beantwortet zu werden.

Kostenentscheidung

Kosten

34 Die Auslagen der Regierung des Vereinigten Königreichs, der französischen und der portugiesischen Regierung sowie der Kommission der Europäischen Gemeinschaften, die vor dem Gerichtshof Erklärungen abgegeben haben, sind nicht erstattungsfähig. 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.

Tenor

Aus diesen Gründen

hat

DER GERICHTSHOF

auf die ihm vom VAT and Duties Tribunal, London, mit Verfügung vom 15. Januar 1997 vorgelegten Fragen für Recht erkannt:

1. Artikel 11 Teil A Absatz 3 Buchstabe b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist so auszulegen, daß die Begriffe "Rabatte" und "Rückvergütungen" keinen Preisnachlaß in Höhe der Gesamtkosten einer Lieferung von Gegenständen umfassen können.

2. Artikel 5 Absatz 6 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist so auszulegen, daß die Entnahme von Gegenständen durch eine Erdölgesellschaft, die an einen Treibstoffkäufer gegen Gutscheine weitergegeben werden, die er nach Maßgabe der gekauften Menge gegen Zahlung des vollen Endverkaufspreises des Treibstoffs an der Tankstelle im Rahmen einer Werbeaktion wie der des Ausgangsverfahrens erhalten hat, einer Lieferung gegen Entgelt im Sinne dieser Bestimmung gleichzustellen ist.