

# EuGH-Vorlage vom 06. Juni 2019, V R 41/17

## Grenzüberschreitender Apothekenrabatt

ECLI:DE:BFH:2019:VE.060619.VR41.17.0

BFH V. Senat

UStG § 10, UStG § 17, UStG § 3c, EGRL 112/2006 Art 90, EGRL 112/2006 Art 2, EGRL 112/2006 Art 33, EGRL 112/2006 Art 138, EGRL 112/2006 Art 20, SGB 5 § 129, SGB 5 § 2, UStG VZ 2013

vorgehend FG Düsseldorf, 16. Februar 2017, Az: 1 K 2164/14 U

## Leitsätze

Dem EuGH werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist eine Apotheke, die Arzneimittel an eine gesetzliche Krankenkasse liefert, aufgrund einer Rabattgewährung an den Krankenversicherten zur Minderung der Steuerbemessungsgrundlage auf der Grundlage des EuGH-Urteils Elida Gibbs Ltd. vom 24.10.1996 - C-317/94 (EU:C:1996:400) berechtigt?
2. Bei Bejahung: Widerspricht es den Grundsätzen der Neutralität und der Gleichbehandlung im Binnenmarkt, wenn eine Apotheke im Inland die Steuerbemessungsgrundlage mindern kann, nicht aber eine Apotheke, die aus einem anderen Mitgliedstaat an die gesetzliche Krankenkasse innergemeinschaftlich steuerfrei liefert?

## Tenor

I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist eine Apotheke, die Arzneimittel an eine gesetzliche Krankenkasse liefert, aufgrund einer Rabattgewährung an den Krankenversicherten zur Minderung der Steuerbemessungsgrundlage auf der Grundlage des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Union Elida Gibbs Ltd. vom 24.10.1996 - C-317/94 (EU:C:1996:400) berechtigt?
2. Bei Bejahung: Widerspricht es den Grundsätzen der Neutralität und der Gleichbehandlung im Binnenmarkt, wenn eine Apotheke im Inland die Steuerbemessungsgrundlage mindern kann, nicht aber eine Apotheke, die aus einem anderen Mitgliedstaat an die gesetzliche Krankenkasse innergemeinschaftlich steuerfrei liefert?

II. Das Verfahren wird bis zur Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union ausgesetzt.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) lieferte im Streitjahr (2013) aus den Niederlanden verschreibungspflichtige Fertigarzneimittel (Arzneimittel) in das Inland (Bundesrepublik Deutschland --Deutschland--). Der Warenversand erfolgte dabei durch die Klägerin zum einen an Personen mit gesetzlicher Krankenversicherung (sog. Kassenversicherte als gesetzlich krankenversicherte Personen) und zum anderen an Personen mit privater Krankenversicherung (Privatversicherte). Die Klägerin leistete in beiden Fällen als Aufwandsentschädigung bezeichnete Zahlungen für die Beantwortung von Fragen zur jeweiligen Erkrankung ("Arzneimittel-Check").
- 2** Bei der Lieferung verschreibungspflichtiger Arzneimittel an Privatversicherte ging die Klägerin davon aus, dass sie Kaufverträge über die Arzneimittel mit den Privatversicherten abgeschlossen habe und diese daher unmittelbar beliefert habe. Sie behandelte diese Lieferungen aufgrund der Versandhandelsregelung in Art. 33 der Richtlinie

2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) und § 3c des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres 2013 (UStG) als im Inland steuerpflichtig. Sie war zudem der Auffassung, dass die Zahlung der Aufwandsentschädigungen (Rabatte) an die Privatversicherten gemäß § 17 Abs. 1 UStG zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage für die danach im Inland steuerpflichtigen Lieferungen an die Privatversicherten geführt habe. Diese Besteuerung der Lieferungen an Privatversicherte hat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nicht beanstandet und ist im vorliegenden Verfahren nicht streitig. Gleiches gilt für die Lieferung rezeptfreier Produkte an Privatversicherte und gesetzlich krankenversicherte Personen aufgrund von Kaufverträgen, die die Klägerin unmittelbar mit diesen abgeschlossen hat.

- 3 Bei Lieferungen verschreibungspflichtiger Arzneimittel an gesetzlich krankenversicherte Personen rechnete die Klägerin mit den gesetzlichen Krankenkassen ab. Die gesetzlichen Krankenkassen bezahlten aufgrund sozialversicherungsrechtlicher Regelungen. Die Klägerin ging bei diesen Lieferungen seit 01.10.2013 davon aus, dass sich der Ort der Lieferung in den Niederlanden befinde, sie dort die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen in Anspruch nehmen könne und die gesetzlichen Krankenkassen innergemeinschaftliche Erwerbe im Inland nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i MwStSystRL und § 1a UStG zu versteuern haben.
- 4 Zudem ging die Klägerin bei der Lieferung verschreibungspflichtiger Arzneimittel an gesetzlich krankenversicherten Personen davon aus, dass die an diese gezahlten Aufwandsentschädigungen (Rabatte) nach § 17 Abs. 1 UStG die Bemessungsgrundlage für die an die Privatversicherten im Inland ausgeführten Lieferungen gemindert haben und machte eine dem entsprechende Steuerberichtigung geltend. Dem folgte das FA nicht und erließ einen Änderungsbescheid, gegen den die Klägerin erfolglos Einspruch einlegte und Klage zum Finanzgericht (FG) erhob. Während des finanzgerichtlichen Verfahrens wurden zunächst die Umsatzsteuerfestsetzung 2013 vom 11.02.2015 und später ein nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung ergangener Änderungsbescheid vom 02.06.2016 zum Gegenstand des Klageverfahrens nach § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO).
- 5 Die Klage zum FG hatte nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 889 veröffentlichten Urteil des FG keinen Erfolg. Hiergegen wendet sich die Klägerin mit der Revision, mit der sie insbesondere geltend macht, dass sie nach dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) Elida Gibbs Ltd. vom 24.10.1996 - C-317/94 (EU:C:1996:400), dem sich der Bundesfinanzhof (BFH) angeschlossen habe, zu einer Steuerberichtigung aufgrund einer Entgeltminderung berechtigt sei. Regelungen des Fünften Buchs Sozialgesetzbuch (SGB V) stünden dem nicht entgegen. Auch der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE), eine Verwaltungsanweisung ohne Gesetzescharakter, die in gerichtlichen Verfahren nicht bindend ist, bestätige ihre Rechtsauffassung. Während des Revisionsverfahrens erging am 23.10.2018 ein Änderungsbescheid, der gemäß § 68 FGO zum Gegenstand des Revisionsverfahrens wurde.

## Entscheidungsgründe

II.

- 6 Der Senat legt dem EuGH die in den Leitsätzen bezeichneten Fragen zur Auslegung der MwStSystRL vor und setzt das Verfahren bis zur Entscheidung durch den EuGH aus.
- 7 **1. Rechtlicher Rahmen**
- 8 **a) Unionsrecht**
- 9 Nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und Buchst. b Ziff. i MwStSystRL unterliegen der Mehrwertsteuer
  - a) die Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt;
  - b) der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt
    - i) durch einen Steuerpflichtigen, der als solcher handelt, oder durch eine nichtsteuerpflichtige juristische Person, wenn der Verkäufer ein Steuerpflichtiger ist, der als solcher handelt, für den die Mehrwertsteuerbefreiung für Kleinunternehmen gemäß den Art. 282 bis 292 nicht gilt und der nicht unter Art. 33 oder 36 fällt ... .
- 10 Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL bestimmt: Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten nicht als Steuerpflichtige, soweit sie die Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, die ihnen im

Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Falls sie solche Tätigkeiten ausüben oder Umsätze bewirken, gelten sie für diese Tätigkeiten oder Umsätze jedoch als Steuerpflichtige, sofern eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Die Einrichtungen des öffentlichen Rechts gelten in Bezug auf die in Anhang I genannten Tätigkeiten in jedem Fall als Steuerpflichtige, sofern der Umfang dieser Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

- 11** Art. 20 Abs. 1 MwStSystRL lautet: Als "innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen" gilt die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen körperlichen Gegenstand zu verfügen, der durch den Verkäufer oder durch den Erwerber oder für ihre Rechnung nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befand, an den Erwerber versandt oder befördert wird.
- 12** Art. 73 MwStSystRL ordnet an: Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Art. 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen.
- 13** Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL regelt: Im Falle der Annullierung, der Rückgängigmachung, der Auflösung, der vollständigen oder teilweisen Nichtbezahlung oder des Preisnachlasses nach der Bewirkung des Umsatzes wird die Steuerbemessungsgrundlage unter den von den Mitgliedstaaten festgelegten Bedingungen entsprechend vermindert.
- 14** Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL bestimmt: Die Mitgliedstaaten befreien die Lieferungen von Gegenständen, die durch den Verkäufer, den Erwerber oder für ihre Rechnung nach Orten außerhalb ihres jeweiligen Gebiets, aber innerhalb der Gemeinschaft versandt oder befördert werden von der Steuer, wenn diese Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person bewirkt wird, der/die als solche/r in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Versendung oder Beförderung der Gegenstände handelt.

## **15 b) Nationales Recht**

### **16 aa) Umsatzsteuerrecht**

- 17** Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 5 UStG, die insbesondere zur Umsetzung von Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und b MwStSystRL dienen, unterliegen der Umsatzsteuer

1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, ...

5. der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt.

- 18** Zur Umsetzung von Art. 20 MwStSystRL regelt § 1a Abs. 1 UStG:

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt liegt vor, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Ein Gegenstand gelangt bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaats in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebiete, auch wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat,

2. der Erwerber ist

a) ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, oder

b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt, und

3. die Lieferung an den Erwerber

a) wird durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt und

b) ist nach dem Recht des Mitgliedstaats, der für die Besteuerung des Lieferers zuständig ist, nicht auf Grund der Sonderregelung für Kleinunternehmer steuerfrei.

**19** Nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG, der unionsrechtlich auf Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL beruhte, waren im Streitjahr die juristischen Personen des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des Körperschaftsteuergesetzes) und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig.

**20** § 10 Abs. 1 Sätze 1 bis 3 UStG in ihrer im Streitjahr geltenden Fassung bestimmten zur Umsetzung von Art. 74 MwStSystRL: Der Umsatz wird bei Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1) und bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5) nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Zum Entgelt gehört auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt.

**21** § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG ordnet in Umsetzung von Art. 90 MwStSystRL an: Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 geändert, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Weitere für den im Streitfall nicht bedeutsame Anwendungsfälle ergeben sich aus § 17 Abs. 2 UStG.

## **22 bb) Krankenversicherungsrecht**

**23** § 2 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 und 3 SGB V lauten:

(1) Die Krankenkassen stellen den Versicherten die im Dritten Kapitel genannten Leistungen unter Beachtung des Wirtschaftlichkeitsgebots (§ 12) zur Verfügung, soweit diese Leistungen nicht der Eigenverantwortung der Versicherten zugerechnet werden.

(2) Die Versicherten erhalten die Leistungen als Sach- und Dienstleistungen, soweit dieses oder das Neunte Buch nichts Abweichendes vorsehen. ... Über die Erbringung der Sach- und Dienstleistungen schließen die Krankenkassen nach den Vorschriften des Vierten Kapitels Verträge mit den Leistungserbringern.

**24** § 4 Abs. 1 SGB V ordnet an: Die Krankenkassen sind rechtsfähige Körperschaften des öffentlichen Rechts mit Selbstverwaltung.

**25** § 27 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 Nr. 3 SGB V regelt: Versicherte haben Anspruch auf Krankenbehandlung, wenn sie notwendig ist, um eine Krankheit zu erkennen, zu heilen, ihre Verschlimmerung zu verhüten oder Krankheitsbeschwerden zu lindern. Die Krankenbehandlung umfasst ... Versorgung mit Arznei-, Verband-, Heil- und Hilfsmitteln ... .

**26** § 31 Abs. 1 Satz 1 SGB V bestimmt: Versicherte haben Anspruch auf Versorgung mit apothekenpflichtigen Arzneimitteln, soweit die Arzneimittel nicht nach § 34 oder durch Richtlinien nach § 92 Abs. 1 Satz 2 Nr. 6 ausgeschlossen sind, und auf Versorgung mit Verbandmitteln, Harn- und Blutteststreifen.

**27** § 129 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 und 3 SGB V regeln:

(1) Die Apotheken sind bei der Abgabe verordneter Arzneimittel an Versicherte nach Maßgabe des Rahmenvertrages nach Abs. 2 verpflichtet zur 1. Abgabe eines preisgünstigen Arzneimittels in den Fällen, in denen der verordnende Arzt

a) ein Arzneimittel nur unter seiner Wirkstoffbezeichnung verordnet oder

b) die Ersetzung des Arzneimittels durch ein wirkstoffgleiches Arzneimittel nicht ausgeschlossen hat, 2. Abgabe von preisgünstigen importierten Arzneimitteln, deren für den Versicherten maßgeblicher Arzneimittelabgabepreis unter Berücksichtigung der Abschläge nach § 130a Abs. 1, 1a, 2, 3a und 3b mindestens 15 vom Hundert oder mindestens 15 Euro niedriger ist als der Preis des Bezugsarzneimittels; in dem Rahmenvertrag nach Abs. 2 können Regelungen vereinbart werden, die zusätzliche Wirtschaftlichkeitsreserven erschließen, 3. Abgabe von wirtschaftlichen Einzelmengen und 4. Angabe des Apothekenabgabepreises auf der Arzneimittelpackung. ...

(2) Der Spitzenverband Bund der Krankenkassen und die für die Wahrnehmung der wirtschaftlichen Interessen gebildete maßgebliche Spitzenorganisation der Apotheker regeln in einem gemeinsamen Rahmenvertrag das Nähere.

(3) Der Rahmenvertrag nach Abs. 2 hat Rechtswirkung für Apotheken, wenn sie

1. einem Mitgliedsverband der Spitzenorganisation angehören und die Satzung des Verbandes vorsieht, dass von der Spitzenorganisation abgeschlossene Verträge dieser Art Rechtswirkung für die dem Verband angehörenden Apotheken haben, oder
2. dem Rahmenvertrag beitreten.

## **28 2. Vorbemerkungen zu den Lieferbeziehungen**

### **29 a) Rechtsprechung des EuGH**

**30** Der EuGH hat bereits geklärt, welche Anforderungen an die gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL in den Anwendungsbereich der Steuer fallende Lieferung gegen Entgelt und die Bestimmung des Leistungsempfängers zu stellen sind.

#### **31 aa) Erfordernis eines Rechtsverhältnisses**

**32** Nach ständiger EuGH-Rechtsprechung wird eine Lieferung oder Dienstleistung nur dann gegen Entgelt erbracht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet (EuGH-Urteile MacDonald Resorts vom 16.12.2010 - C-270/09, EU:C:2010:780, Rz 16, sowie Newey vom 20.06.2013 - C-653/11, EU:C:2013:409, Rz 40). Dies ist dann der Fall, wenn es zwischen der erbrachten Leistung und dem erhaltenen Entgelt einen unmittelbaren Zusammenhang gibt, wobei die gezahlten Beträge die tatsächliche Gegenleistung für eine bestimmbare Leistung darstellen, die im Rahmen eines solchen Rechtsverhältnisses erbracht wurde (EuGH-Urteile Tolsma vom 03.03.1994 - C-16/93, EU:C:1994:80, Rz 13 f.; MacDonald Resorts, EU:C:2010:780, Rz 16 und 26, sowie Bařtová vom 10.11.2016 - C-432/15, EU:C:2016:855, Rz 28; Marcandi vom 05.07.2018 - C-544/16, EU:C:2018:540, Rz 36 f.). Dem folgt der BFH in ständiger Rechtsprechung (vergleiche --vgl.-- zum Beispiel --z.B.-- BFH-Urteil vom 02.08.2018 - V R 21/16, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFHE-- 262, 548, Bundessteuerblatt --BStBl-- II 2019, 339, Rz 22).

#### **33 bb) Bestimmung des Leistungsempfängers (Abnehmers)**

**34** Insbesondere um den Erfordernissen der Rechtssicherheit Rechnung zu tragen, sind die einschlägigen Vertragsbestimmungen bei der Feststellung, wer Erbringer (Leistender) und wer Begünstigter (Leistungsempfänger) einer Dienstleistung --oder dem gleichgestellt: wer Abnehmer einer Lieferung-- ist, zu berücksichtigen (EuGH-Urteil Newey, EU:C:2013:409, Rz 43). Dementsprechend geht der BFH in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass sich die Person des Leistenden und des Leistungsempfängers nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis bestimmt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22.11.2018 - V R 65/17, BFHE 263, 90, Rz 19).

#### **35 b) Folgerungen für den Streitfall**

**36** Unter Beachtung dieser unionsrechtlichen Erfordernisse liegt im Streitfall eine Kette von zwei Lieferungen vor, von denen nur die erste in den Anwendungsbereich der Steuer fällt.

#### **37 aa) Bestimmung des entgeltbegründenden Rechtsverhältnisses**

**38** Kommt es nach der vorstehenden Rechtsprechung des EuGH auf das Rechtsverhältnis an, das den unmittelbaren Zusammenhang zwischen Lieferung und Entgelt begründet, bestand dieses zwischen der Klägerin und den gesetzlichen Krankenkassen.

**39** (1) Im Bereich der gesetzlichen Krankenversicherung geben die Apotheken gemäß § 129 SGB V und nach den ergänzenden Rahmenvereinbarungen und Landesverträgen ärztlich verordnete Arzneimittel an Versicherte der gesetzlichen Krankenversicherung ab. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung begründet § 129 SGB V im Zusammenspiel mit den konkretisierenden vertraglichen Vereinbarungen eine öffentlich-rechtliche Leistungsberechtigung und Leistungsverpflichtung für die Apotheken zur Abgabe von vertragsärztlich verordneten Arzneimitteln an die gesetzlich krankenversicherten Personen. Mit der Abgabe vertragsärztlich verordneter Arzneimittel erfüllen die gesetzlichen Krankenkassen ihre im Verhältnis zum gesetzlich Krankenversicherten bestehende Pflicht zur Krankenbehandlung nach § 27 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und § 31 SGB V. Die vertragsärztliche

Verordnung eines Arzneimittels dokumentiert, dass es als Sachleistung der gesetzlichen Krankenversicherung (§ 2 Abs. 2 SGB V) auf Kosten der gesetzlichen Krankenkassen an den Versicherten abgegeben wird.

- 40** Die Apotheken erwerben im Gegenzug für ihre öffentlich-rechtliche Leistungspflicht einen durch Normenverträge näher ausgestalteten gesetzlichen Anspruch auf Vergütung gegen die gesetzlichen Krankenkassen, der schon in § 129 SGB V vorausgesetzt wird. Als Pendant zur Lieferberechtigung und Lieferverpflichtung besteht daher ein Vergütungsanspruch des Apothekers gegen die gesetzlichen Krankenkassen. Der Anspruch wird durch die vertragsärztliche Verordnung als dem für das Abrechnungsverhältnis zwischen Apotheker und der gesetzlichen Krankenkasse maßgeblichen Dokument konkretisiert (Urteil des Bundessozialgerichts --BSG-- vom 28.09.2010 - B 1 KR 3/10 R, BSGE 106, 303; ebenso zuvor BSG-Urteil vom 17.12.2009 - B 3 KR 13/08 R, BSGE 105, 157).
- 41** (2) Wie das FG für den erkennenden Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) festgestellt hat, war die Klägerin in Bezug auf die hier streitigen Lieferungen auf der Grundlage von § 129 SGB V tätig, wie sich auch aus ihrem mehrere Jahre vor dem Streitfall erfolgten Beitritt zum nach § 129 Abs. 3 Nr. 2 und Abs. 2 SGB V abgeschlossenen Rahmenvertrag ergibt (vgl. hierzu BSG-Urteil vom 24.01.2013 - B 3 KR 11/11 R, BSGE 113, 24, Rz 18 und Kozianka/Hußmann, Pharmrecht 2017, 10 ff., 15). Mit Blick auf die wirtschaftliche Realität (EuGH-Urteil Newey, EU:C:2013:409, Rz 45) kommt es dabei nicht darauf an, ob sich die Klägerin insoweit an alle für sie bestehenden Verpflichtungen wie etwa das Verbot, Rabatte zu gewähren, gehalten hat. Entscheidend ist vielmehr, dass die Klägerin auf sozialversicherungsrechtlicher Grundlage Arzneimittel an die gesetzlich krankenversicherten Personen abgegeben hat und hierfür nicht von diesen, sondern von den gesetzlichen Krankenkassen vergütet wurde.
- 42** (3) Damit stellt das sozialversicherungsrechtlich begründete Rechtsverhältnis den nach der Rechtsprechung des EuGH maßgeblichen Zusammenhang zwischen Lieferung und Entgelt (siehe --s.-- oben II.2.a)aa) her. Denn zahlungsverpflichtet für den Erhalt der Arzneimittel waren nicht die gesetzlich krankenversicherten Personen, denen der Preis der Arzneimittel im Regelfall nicht einmal bekannt war, sondern die gesetzlichen Krankenkassen. Diese erbrachten den Gegenwert für die Lieferung der Arzneimittel.
- 43** **bb) Erste Lieferung an gesetzliche Krankenkassen**
- 44** Bestand das für die Lieferung der Klägerin maßgebliche Rechtsverhältnis somit zwischen ihr und den gesetzlichen Krankenkassen, waren die gesetzlichen Krankenkassen, nicht aber die gesetzlich krankenversicherten Personen die Abnehmer der von der Klägerin erbrachten Lieferungen (vgl. oben II.2.a)bb).
- 45** Hierbei handelte es sich um innergemeinschaftliche Lieferungen, die für die Klägerin aufgrund des Warenversands aus den Niederlanden in das Inland (Deutschland) an die gesetzlichen Krankenkassen als Abnehmer gemäß Art. 138 MwStSystRL und der hierzu in den Niederlanden ergangenen Umsetzungsvorschrift steuerfrei waren. Zwar handelt es sich bei den gesetzlichen Krankenkassen nach Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL nicht um Steuerpflichtige. Denn sie sind juristische Personen des öffentlichen Rechts (§ 4 Abs. 1 SGB V), die gegenüber den bei ihnen pflichtversicherten Personen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätig sind (vgl. § 5 SGB V), ohne dass dabei ein Wettbewerbsverhältnis zu privaten Krankenversicherungsanbietern besteht. Da die gesetzlichen Krankenkassen aber juristische Personen sind (§ 4 Abs. 1 SGB V), waren die Lieferungen gleichwohl in den Niederlanden als innergemeinschaftliche Lieferungen auf der Grundlage von Art. 138 MwStSystRL steuerfrei. In Übereinstimmung hiermit bestand für die gesetzlichen Krankenkassen eine Verpflichtung zur Erwerbsbesteuerung als juristische Person nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziff. i MwStSystRL in Verbindung mit --i.V.m.- Art. 20 MwStSystRL (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG i.V.m. § 1a UStG), wobei für die gesetzlichen Krankenkassen mangels Eigenschaft als Steuerpflichtige kein Recht auf Vorsteuerabzug bestand.
- 46** **cc) Zweite Lieferung durch gesetzliche Krankenkasse**
- 47** Der Lieferung durch die Klägerin an die gesetzlichen Krankenkassen folgte eine zweite Lieferung durch die gesetzlichen Krankenkassen an die gesetzlich bei ihnen krankenversicherten Personen nach.
- 48** (1) Das dieser Lieferung zugrunde liegende Rechtsverhältnis ergibt sich aus dem Sozialversicherungsrecht. Denn mit der Abgabe vertragsärztlich verordneter Arzneimittel erfüllen die gesetzlichen Krankenkassen ihre im Verhältnis zum Versicherten bestehende Pflicht zur Krankenbehandlung nach § 27 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und § 31 SGB V (s. oben II.2.b)aa)(1).
- 49** (2) Diese zweite Lieferung fällt nicht in den Anwendungsbereich der Steuer nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL. Zum einen erfolgte diese Lieferung unentgeltlich, da die gesetzlich krankenversicherten Personen für die einzelnen

Lieferungen von Arzneimitteln kein Entgelt aufwendeten. Die von ihnen und ihren Arbeitgebern gezahlten Pflichtversicherungsbeiträge stellen ein Entgelt für das Versicherungsverhältnis als solches, nicht aber ein Entgelt für die im Rahmen dieses Versicherungsverhältnisses erbrachten Leistungen dar. Zum anderen handelte es sich bei den Lieferungen durch gesetzliche Krankenkassen gemäß Art. 13 MwStSystRL und § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG nicht um Lieferungen durch Steuerpflichtige.

- 50** (3) Dem Vorliegen von zwei Lieferungen (Klägerin an gesetzliche Krankenkasse und gesetzliche Krankenkasse an gesetzlich krankenversicherte Personen) steht der unmittelbare Warenversand durch die Klägerin an die gesetzlich versicherten Personen nicht entgegen, wie der EuGH bereits mehrfach entschieden hat (vgl. z.B. zu zwei aufeinanderfolgenden Lieferungen desselben Gegenstandes, wobei nur eine einzige innergemeinschaftliche Versendung dieses Gegenstandes vom ersten Lieferer zum zweiten Abnehmer vorliegt, EuGH-Urteil EMAG vom 06.04.2006 - C-245/04, EU:C:2006:232).
- 51 c) Einwendungen der Klägerin**
- 52** Die hiergegen gerichteten Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch.
- 53 aa) Zuzahlungsverpflichtung kein hinreichender Gegenwert**
- 54** Die Klägerin führt gegen die vorstehende Bestimmung der Leistungsverhältnisse an, dass die gesetzlich krankenversicherten Personen zur Leistung von Zuzahlungen verpflichtet gewesen seien. Allerdings deckten die Zuzahlungen regelmäßig den Wert der abzugebenden Arzneimittel nur in einem betragsmäßig geringen Umfang ab und sind daher kein "tatsächlicher Gegenwert" (s. oben II.2.a)aa) für die Lieferung von Arzneimitteln. So betrug die Zuzahlung, die die gesetzlich krankenversicherten Personen zu leisten hatten, nach § 61 Satz 1 SGB V nur 10 von Hundert des Abgabepreises und dabei mindestens 5 € und höchstens 10 €. Versicherte hatten während jedes Kalenderjahres nach § 62 SGB V nur Zuzahlungen bis zu einer nach dem Jahreseinkommen bestimmten Belastungsgrenze zu leisten.
- 55** Die höchstrichterliche Rechtsprechung sieht in diesen Zuzahlungen eine Abgabe sui generis (BSG-Urteil vom 25.06.2009 - B 3 KR 3/08 R, BSGE 103, 275, unter 5.), bei der zudem die Krankenkasse der Gläubiger ist und die Apotheke lediglich als Einzugs- oder Inkassostelle fungiert (vgl. BSG-Urteil in BSGE 103, 275, unter 3.). Damit ist die Zuzahlung für die umsatzsteuerrechtliche Bestimmung des Leistungsempfängers ohne Bedeutung.
- 56 bb) Keine Entgeltbegründung durch Sorgfaltspflichten**
- 57** Unerheblich für die Bestimmung des Leistungsempfängers sind weiter die Sorgfalts- oder Aufklärungspflichten zwischen Apotheke und der gesetzlich krankenversicherten Person. Aus diesen rechtlichen Beziehungen ergibt sich kein Rechtsverhältnis, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen einer Lieferung und einem damit in Zusammenhang stehenden Entgelt begründet (s. oben II.2.a).
- 58 cc) EuGH-Rechtsprechung zu anderen Fällen nicht einschlägig**
- 59** Eine abweichende Bestimmung des Leistungsempfängers folgt auch nicht aus der von der Klägerin angeführten EuGH-Rechtsprechung zu Tankkarten (EuGH-Urteile Auto Lease Holland vom 06.02.2003 - C-185/01, EU:C:2003:73, BStBl II 2004, 573, und Vega International Car Transport and Logistic vom 15.05.2019 - C-235/18, EU:C:2019:412). Danach liegt in einem Fall, in dem z.B. ein Leasingnehmer das geleaste Fahrzeug im Namen und für Rechnung des Leasinggebers bei Tankstellen betankt, keine Kraftstofflieferung des Leasinggebers an den Leasingnehmer vor. Der EuGH begründete dies insbesondere damit, dass der Leasinggeber gegenüber dem Leasingnehmer in Wirklichkeit die Funktion eines Kreditgebers übernommen habe.
- 60** Hieraus lässt sich nicht ableiten, dass die gesetzlich versicherte Person, nicht aber die gesetzliche Krankenkasse Abnehmer ihrer Lieferungen sei. Denn die gesetzliche Krankenkasse verfügt dadurch über die gelieferten Arzneimittel, dass sie aufgrund der mit den Apotheken getroffenen Rahmenvereinbarungen entscheidet, welche Arten von Arzneimitteln geliefert werden können. Zudem finanziert die gesetzliche Krankenkasse nicht einen Erwerb von Arzneimitteln, für die die gesetzlich krankenversicherte Person ein Entgelt entrichtet. Die gesetzliche Krankenkasse kommt vielmehr ihrer eigenen Versicherungspflicht nach. Dabei tragen die gesetzlich krankenversicherten Personen nur die Kosten ihrer Versicherungsbeiträge, soweit diese nicht durch Arbeitgeber abgedeckt werden, nicht aber auch die Kosten für den Erwerb einzelner Arzneimittel (s. oben II.2.b)cc)(1).
- 61** Das weiter von der Klägerin angeführte EuGH-Urteil Fast Bunkering Klaipeda vom 03.09.2015 - C-526/13

(EU:C:2015:536) beschäftigt sich mit den Besonderheiten der Steuerfreiheit nach Art. 148 Buchst. a MwStSystRL und ist schon deshalb nicht auf die hier streitige Fallgestaltung übertragbar.

## **62 dd) Widerspruch zur wirtschaftlichen Realität**

**63** Im Übrigen setzt sich die Klägerin mit ihrem Vortrag in Widerspruch zu der --von ihr selbst geschaffenen-- wirtschaftlichen Realität, da sie bei der Erteilung von Abrechnungen die gesetzlichen Krankenkassen als Rechnungsempfänger und als Abnehmer ihrer Lieferungen behandelt hat. Wäre demgegenüber von einer unmittelbaren Lieferung der Klägerin an die gesetzlich krankenversicherten Personen auszugehen, stellen sich die streitigen Rechtsfragen nicht. Denn die Lieferungen der Klägerin an die gesetzlich krankenversicherten Personen als Letztverbraucher wären dann nach Art. 33 MwStSystRL (§ 3c UStG) im Inland (Deutschland) steuerpflichtig, nicht aber als innergemeinschaftliche Lieferung in den Niederlanden steuerfrei.

**64** Eine derartige Versteuerung im Inland hat die Klägerin nicht vorgenommen. Sie wird nicht von der deutschen Finanzverwaltung als zutreffend erachtet. Davon geht auch der Senat aus.

## **65 d) Kompetenzverteilung zwischen EuGH und nationalen Gerichten**

**66** Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es Sache der nationalen Gerichte, die jeweiligen im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Tätigkeiten anhand der vom EuGH herausgearbeiteten Kriterien einzuordnen (EuGH-Urteil Baštová, EU:C:2016:855, Rz 30). Dies entspricht der zwischen dem EuGH und den nationalen Gerichten im Verfahren des Vorabentscheidungsersuchens nach Art. 267 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) bestehende Kompetenzverteilung, nach der der EuGH zuständig ist für die Festlegung der Kriterien, nach denen sich der Leistungsempfänger (Abnehmer) ergibt. Kommt es hierfür unionsrechtlich (s. oben II.2.a)bb) auf das der Leistung zugrunde liegende Rechtsverhältnis an, obliegt es den nationalen Gerichten, das der Leistung im konkreten Fall zugrunde liegende Rechtsverhältnis zu bestimmen (s. oben II.2.b). Hierzu weist der Senat darauf hin, dass in Bezug auf die Bestimmungen der Leistungsverhältnisse im Streitfall keine sich aus dem Unionsrecht ergebenden Auslegungszweifel bestehen, so dass es insoweit keiner Entscheidung durch den EuGH bedarf.

## **67 3. Zur ersten Vorlagefrage**

### **68 a) Gegenstand der ersten Vorlagefrage**

**69** Mit der ersten Vorlagefrage soll geklärt werden, ob eine Apotheke, die im Streitfall,

- Arzneimittel an eine gesetzliche Krankenkasse im Anwendungsbereich der Steuer liefert (s. oben II.2.b)bb) und die
- aufgrund einer Rabattgewährung an eine gesetzlich krankenversicherte Person, die Abnehmer einer zweiten Lieferung durch die gesetzliche Krankenkasse ist, wobei diese zweite Lieferung nicht in den Anwendungsbereich der Steuer fällt (s. oben II.2.b)cc),

zur Minderung der Steuerbemessungsgrundlage auf der Grundlage des EuGH-Urteils Elida Gibbs Ltd. (EU:C:1996:400) berechtigt ist.

**70** Im Streitfall geht es somit darum, ob die Klägerin eine Minderung der Steuerbemessungsgrundlage für die erste Lieferung an die gesetzlichen Krankenkassen geltend machen kann, da sie einen Rabatt an den Abnehmer der zweiten Lieferung, die die gesetzliche Krankenkasse gegenüber der gesetzlich krankenversicherten Person ausführt, gewährt.

**71** Dass ein derartiger Rabatt grundsätzlich zu einer Minderung der Steuerbemessungsgrundlage führt, ist unstrittig. Klärungsbedürftig ist demgegenüber, ob dies auch dann gilt, wenn die zweite Lieferung nicht in den Anwendungsbereich der Steuer fällt.

**72** Für die Beantwortung dieser Frage ist nicht danach zu unterscheiden, ob die Apotheke wie im Streitfall aus dem Ausland oder als Inlandsapotheke liefert.

### **73 b) Mögliche Beantwortung der ersten Vorlagefrage**



## **74 aa) Bisherige EuGH-Rechtsprechung**

**75** Wenn ein Hersteller eines Erzeugnisses, der zwar nicht vertraglich mit dem Endverbraucher verbunden ist, aber das erste Glied einer zu diesem führenden Kette von Umsätzen bildet, dem Endverbraucher einen Preisnachlass gewährt, muss nach der Rechtsprechung des EuGH die Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer um diesen Nachlass vermindert werden (EuGH-Urteile Elida Gibbs Ltd., EU:C:1996:400; Ibero Tours vom 16.01.2014 - C-300/12, EU:C:2014:8, Rz 29). Grundlage hierfür ist Art. 90 MwStSystRL. Dabei hat der EuGH aber eine Minderung abgelehnt, wenn ein Reisebüro als Vermittler dem Endverbraucher aus eigenem Antrieb und auf eigene Kosten einen Nachlass auf den Preis der vermittelten Leistung gewährt, die von dem Reiseveranstalter erbracht wird (EuGH-Urteil Ibero Tours, EU:C:2014:8, Rz 33). Schließlich hat der EuGH in Bezug auf einen Abschlag, den ein pharmazeutisches Unternehmen aufgrund einer nationalen Gesetzesregelung einem Unternehmen der privaten Krankenversicherung gewährt, die Minderung der Steuerbemessungsgrundlage bejaht, wenn es Arzneimittel über Großhändler an Apotheken liefert, die die Arzneimittel an privat Krankenversicherte liefern, denen von der privaten Krankenversicherung die Kosten für den Bezug der Arzneimittel erstattet werden (EuGH-Urteil Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG vom 20.12.2017 - C-462/16, EU:C:2017:1006, Leitsatz).

## **76 bb) Beurteilung im Streitfall**

- 77** Klärungsbedürftig ist im Streitfall, wie der vom EuGH verwendete Begriff der Kette von Umsätzen zu verstehen ist, die bei demjenigen beginnt, der den Rabatt gewährt, und bis zu demjenigen reicht, der den Rabatt empfängt. Ist hierfür eine Kette von Umsätzen erforderlich, die nach Art. 2 Abs. 1 MwStSystRL ausnahmslos in den Anwendungsbereich der Steuer fallen, ist die erste Vorlagefrage zu verneinen.
- 78** Hierfür könnte sprechen, dass der EuGH die Minderung der Steuerbemessungsgrundlage bei einer Rabattgewährung an den Abnehmer einer nachfolgenden Lieferung damit begründet hat, dass das Grundprinzip der Neutralität verlangt, dass gleichartige Waren innerhalb der einzelnen Länder ungeachtet der Länge des Produktions- und Vertriebswegs steuerlich gleich belastet werden (EuGH-Urteile Elida Gibbs Ltd., EU:C:1996:400, Rz 20, und Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, EU:C:2017:1006, Rz 33). Die Länge dieses Produktions- und Vertriebswegs wird nach Auffassung des erkennenden Senats durch die Umsätze bestimmt, die nach Art. 2 Abs. 1 MwStSystRL in den Anwendungsbereich der Steuer fallen.
- 79** Zudem ist der Abnehmer der letzten Lieferung, die in den Anwendungsbereich der Steuer fällt, derjenige Endverbraucher, nach dessen Aufwendungen sich die für die Umsatzkette letztlich ergebende Steuerlast richtet. Dies zeigt sich auch im Streitfall. Denn die Rabattgewährung an die gesetzlich krankenversicherten Personen mindert nicht die Aufwendungen der gesetzlichen Krankenkasse.
- 80** Dementsprechend geht der EuGH in seinem Urteil Boehringer Ingelheim Pharma GmbH & Co. KG, EU:C:2017:1006 (Leitsatz) zur Rabattgewährung an private Krankenversicherungsunternehmen von einer dem Anwendungsbereich der Steuer unterfallenden Kette von Umsätzen aus, bei der Apotheken die letzte Lieferung in der Umsatzkette erbringen und dabei "die Arzneimittel an privat Krankenversicherte liefern", wofür ein Entgelt entrichtet wird. Dabei minderten sich durch den Rabatt in dieser Rechtssache die Aufwendungen der privaten Krankenversicherungsunternehmen und damit die Aufwendungen desjenigen, der die Kosten für diesen steuerpflichtigen Arzneimittelerwerb zu tragen hatte. Hieran fehlt es im Streitfall: Die Rabattgewährung an die gesetzlich krankenversicherten Personen hat keinerlei Auswirkungen auf die von den gesetzlichen Krankenkassen zu leistenden Aufwendungen.
- 81** Gleichwohl ist dem erkennenden Senat eine eigene Sachentscheidung hierzu verwehrt, da es ihm nicht zusteht, die Reichweite der Elida-Gibbs-Rechtsprechung (EU:C:1996:400) des EuGH verbindlich zu bestimmen. Die Klärung der sich aus dieser Rechtsprechung zu Inlandsapotheken ergebende Zweifelsfrage fällt in die Zuständigkeit des EuGH.
- ## **82 c) Keine Diskriminierung**
- 83** Vorsorglich weist der Senat darauf hin, dass die Verneinung der ersten Vorlagefrage aus zwei Gründen nicht zu einer Diskriminierung der Klägerin im Vergleich zu Inlandsapotheken führt.
- 84** Zum einen ist eine vergleichbare Rabattgewährung den Inlandsapotheken untersagt. Dieses Verbot würde an sich auch für die Klägerin gelten, wurde aber vom EuGH in einem die Klägerin betreffenden Streitfall für Auslandsapotheken außer Kraft gesetzt (EuGH-Urteil Deutsche Parkinson Vereinigung vom 19.10.2016 - C-148/15, EU:C:2016:776, Leitsätze 1 und 2, vgl. Montag, Europäische Zeitschrift für Wirtschaft 2017, 936).

- 85** Sollte es gleichwohl Inlandsapotheken geben, die vergleichbare Rabatte gewähren, würde eine Verneinung der ersten Vorlagefrage nicht nur die Klägerin, sondern auch diese Inlandsapotheken treffen. Zwar bejaht die bisherige Verwaltungsauffassung, die den Senat als bloße Meinungsäußerung der Finanzverwaltung nicht bindet, eine Entgeltminderung, wenn sie bei der Lieferung von Arzneimitteln an gesetzliche Krankenkassen Rabatte an die gesetzlichen Versicherten einräumen (Abschn. 10.3 Abs. 7 Satz 4 und Satz 5 UStAE). Hieran wäre aber bei einer Verneinung der ersten Vorlagefrage nicht mehr festzuhalten und damit eine steuerrechtliche Gleichbehandlung von Auslands- und Inlandsapotheken gewährleistet.
- 86 4. Zur zweiten Vorlagefrage**
- 87 a) Gegenstand und Bedeutung der zweiten Vorlagefrage**
- 88** Die zweite Vorlagefrage stellt sich nur, wenn der EuGH die erste Vorlagefrage und damit eine Minderung der Steuerbemessungsgrundlage bejaht. Unter den besonderen Umständen des Streitfalls reicht dies aber nicht aus, um den von der Klägerin erstrebten Anspruch zu bejahen.
- 89** Denn die Klägerin fordert im Inland (Deutschland) eine Minderung der Steuerbemessungsgrundlage für Lieferungen, die weder im Inland noch im Abgangsmitgliedstaat, den Niederlanden, steuerpflichtig sind (s. oben II.2.b)bb).
- 90** Insoweit stellt sich die zweite Vorlagefrage, ob es den Grundsätzen der Neutralität in Bezug auf Vertriebsketten (s. oben II.3.b) und der Gleichbehandlung in Bezug auf den Binnenmarkt (s. nachfolgend unter II.4.b) widerspricht, wenn eine Apotheke im Inland die Bemessungsgrundlage steuerrechtlich mindern kann, nicht aber eine Apotheke, die aus einem anderen Mitgliedstaat an die gesetzliche Krankenkasse innergemeinschaftlich steuerfrei liefert.
- 91** Dabei kann die zweite Frage schon deshalb zu verneinen sein, weil der EuGH das Rabattverbot für die Lieferung von Arzneimitteln nur für Auslandsapotheken aufgehoben hat, so dass es für Inlandsapotheken unverändert fortbesteht (s. oben II.3.c) zum EuGH-Urteil Deutsche Parkinson Vereinigung, EU:C:2016:776). Bereits im Hinblick auf das Verbot der Rabattgewährung für Inlandsapotheken, könnte sich die Frage nach einer Ungleichbehandlung zwischen Auslands- und Inlandsapotheken in Bezug auf die Mehrwertsteuerrechtlichen Folgen einer derartigen Rabattgewährung erübrigen.
- 92** Sollte der EuGH dies aber als unerheblich ansehen, käme es demgegenüber auf die nachfolgend zu erörternde Bedeutung von Art. 90 MwStSystRL an.
- 93 b) Mögliche Beantwortung der zweiten Vorlagefrage**
- 94 aa) Anwendung von Art. 90 MwStSystRL**
- 95** Die Minderung der Steuerbemessungsgrundlage nach Art. 90 MwStSystRL führt im Zusammenhang mit der Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz zu einer Steuererminderung.
- 96** Dabei sprechen zwei Gründe gegen eine Steuererminderung zugunsten der Klägerin. Zum einen hat sie in Bezug auf die Lieferungen, für die eine Steuererminderung in Betracht kommt, im Inland keinen steuerpflichtigen Umsatz ausgeführt. Denn aufgrund des Beginns der Versendung der an die gesetzlichen Krankenkassen ausgeführten Lieferungen in den Niederlanden liegt im Inland (Deutschland) kein steuerpflichtiger Umsatz vor, dessen Steuerbemessungsgrundlage im Inland gemindert werden könnte. Zum anderen sind die in den Niederlanden an die gesetzlichen Krankenkassen ausgeführten Umsätze dort als innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei.
- 97 bb) Gleichstellung von Inlands- und Binnenmarktumsätzen**
- 98** Gleichwohl könnte die zweite Vorlagefrage zu bejahen sein.
- 99** (1) Nach der gesetzgeberischen Konzeption der MwStSystRL gehören die Niederlande und Deutschland mehrwertsteuerrechtlich einem Binnenmarkt an. Auf dieser Grundlage wäre eine Lieferung aus den Niederlanden nach Deutschland eigentlich nicht anders zu behandeln als eine Inlandslieferung.
- 100** (2) Allerdings war nach dem im Streitjahr bestehenden Harmonisierungsstand der Binnenmarkt zwischen den Mitgliedstaaten der Union nur unvollkommen verwirklicht, da die nationalen Besteuerungshoheiten fortbestanden (und weiter fortbestehen). Daher sind auf die Lieferungen aus einem in einen anderen Mitgliedstaat zwischen Steuerpflichtigen oder wie im Streitfall für Lieferungen durch Steuerpflichtige an juristische Personen

Sonderregelungen anzuwenden, die zu einer Steuerfreiheit als innergemeinschaftliche Lieferung im Abgangsmitgliedstaat (hier: Niederlande) nach Art. 138 MwStSystRL und zu einer Steuerpflicht als innergemeinschaftlicher Erwerb nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL i.V.m. Art. 20 MwStSystRL im Bestimmungsmitgliedstaat (hier: Deutschland) führen.

- 101** Diese beiden Tatbestände bilden gemeinsam den innergemeinschaftlichen Umsatz, durch den die Besteuerung aus dem Abgangs- in den Bestimmungsmitgliedstaat verlagert wird. Hierzu hat der EuGH bereits entschieden, dass innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb "ein und derselbe wirtschaftliche Vorgang" (EuGH-Urteil Teleos vom 27.09.2007 - C-409/04, EU:C:2007:548, Rz 23 f.) und dabei Teil eines "innergemeinschaftlichen Umsatzes" sind (EuGH-Urteil Teleos, EU:C:2007:548, Rz 37 und 41), der bezweckt, die "Steuereinnahmen auf den Mitgliedstaat zu verlagern, in dem der Endverbrauch der gelieferten Gegenstände erfolgt" (EuGH-Urteile Teleos, EU:C:2007:548, Rz 36; Collée vom 27.09.2007 - C-146/05, EU:C:2007:549, Rz 22, und Twoh International vom 27.09.2007 - C-184/05, EU:C:2007:550, Rz 22; X und fiscale eenheid Facet BV-Facet Trading BV vom 22.04.2010 - C-536/08, C-539/08, EU:C:2010:217, Rz 30, und R vom 07.12.2010 - C-285/09, EU:C:2010:742, Rz 37).
- 102** (3) Im Hinblick auf die vorstehende Regelung zum Binnenmarkt stellt sich die Frage, ob die Klägerin, obwohl sie in Bezug auf die hier streitigen Lieferungen im Inland (Deutschland) keinen steuerpflichtigen Umsatz ausgeführt hat, nicht trotzdem so zu behandeln ist, als ob ein derartiger Umsatz vorliegt. Die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung in den Niederlanden wäre dann im Hinblick auf den Versand des gelieferten Gegenstandes in das Inland (Deutschland) einem im Inland steuerpflichtigen Umsatz gleichzustellen.
- 103** Hierfür spräche eine Gleichbehandlung von Binnenmarkt- und Inlandsumsätzen, so dass dem lediglich rechtstechnischen Element eines dazwischengeschalteten innergemeinschaftlichen Umsatzes zur Verlagerung der Besteuerungshoheit zwischen den Mitgliedstaaten keine entscheidende Bedeutung zukommt. In einem echten Binnenmarkt wären die von der Klägerin ausgeführten Lieferungen wie Inlandslieferungen zu behandeln, so dass es aufgrund einer Entgeltminderung zu einer Steuerberichtigung käme. Unerheblich wäre dann, dass die Steuer für die Lieferung durch die Klägerin nicht von ihr, sondern im Rahmen der Erwerbsbesteuerung von den gesetzlichen Krankenkassen zu tragen ist.
- 104** (4) Dem EuGH-Urteil Kommission/Deutschland vom 15.10.2002 - C-427/98 (EU:C:2002:581, Rz 64 f.) ist hierzu keine Klärung zu entnehmen.
- 105** Der EuGH hat hier entschieden, dass in den Fällen, in denen der auf dem Preisnachlassgutschein angegebene Wert aufgrund einer Steuerbefreiung in dem Mitgliedstaat, aus dem die Ware versandt wird, nicht steuerbar ist, in keinem der auf dieser oder einer folgenden Stufe der Absatzkette berechneten Preis Mehrwertsteuer enthalten ist, so dass auch ein Preisnachlass oder eine teilweise Preiserstattung keinen Mehrwertsteueranteil umfassen kann, der eine Verminderung der vom Hersteller entrichteten Steuer veranlassen könnte. Bei steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferungen könnten die Steuerbehörden den Hersteller daher daran hindern, von seiner Mehrwertsteuerschuld einen Mehrwertsteuerbetrag abzuziehen, der fiktiv wäre. Dabei könne ein überhöhter Mehrwertsteuerabzug durch Kontrollen der Buchhaltung des Herstellers vermieden werden.
- 106** Der Senat versteht dies dahingehend, dass, bezogen auf die Verhältnisse des Streitfalles, die Klägerin nicht berechtigt ist, eine Entgeltminderung im Abgangsmitgliedstaat der steuerfreien Lieferung (Niederlande) geltend zu machen, dass hierdurch aber keine Entscheidung über die Möglichkeit einer Entgeltminderung im Bestimmungsmitgliedstaat (Deutschland) getroffen wurde.
- 107 c) Vorsorglicher Hinweis zur umsatzbezogenen Betrachtung**
- 108** Vorsorglich weist der Senat darauf hin, dass dem von der Klägerin geltend gemachten Anspruch,
- aufgrund einer Rabattgewährung an gesetzlich versicherte Personen
  - zu einer Minderung der Steuerbemessungsgrundlage für Lieferungen an privat versicherte Personen berechtigt zu sein,
- nicht zu folgen ist. Denn insoweit handelt es sich nicht um zwei Lieferungen desselben Gegenstandes, die aufeinander folgen, sondern um Lieferungen, die nichts miteinander zu tun haben. Würde die Rechtsauffassung der Klägerin zutreffen, wäre z.B. auch ein Steuerpflichtiger, der zum einen aus den Niederlanden in das Inland steuerfrei Kraftfahrzeuge und zum anderen im Inland steuerpflichtig Kühlschränke liefert, bei einer Rabattgewährung für die

Kraftfahrzeuge berechtigt, im Inland die Steuerbemessungsgrundlage für die Lieferung von Kühlschränken zu mindern.

**109** Der Senat hält dies im Hinblick darauf, dass sich eine Rabattgewährung nur als Minderung des Entgelts für die Lieferung auswirken kann, auf die sich der Rabatt bezieht, für ersichtlich unzutreffend. Er hat insoweit keine Zweifel an der zutreffenden Auslegung des Unionsrechts.

**110** Daher kommt es für den Steuererminderungsanspruch in Bezug auf eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung in den Niederlanden nicht auf das zusätzliche Vorliegen eines steuerpflichtigen Inlandsumsatzes an.

**111** Ist aufgrund einer Bejahung der beiden Vorlagefragen in Bezug auf eine in den Niederlanden steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Inland ein Steuererminderungsanspruch zu gewähren, wäre dieser daher im normalen Besteuerungsverfahren festzusetzen und mangels --oder nach-- Verrechnung mit einer Steuerschuld aus Inlandsumsätzen an die Klägerin auszus zahlen.

#### **112 5. Entscheidungserheblichkeit**

**113** Beide Vorlagefragen sind für den Streitfall entscheidungserheblich. Setzt die Entgeltminderung aufgrund der Elida-Gibbs-Rechtsprechung (EU:C:1996:400) eine Kette in den Anwendungsbereich der Steuer fallender Umsätze voraus, ist die erste Vorlagefrage zu verneinen und die Klage entsprechend dem Urteil des FG abzuweisen.

**114** Ist die erste Vorlagefrage demgegenüber zu bejahen, stellt sich die zweite Frage, ob für einen Auslandsumsatz im Inland eine Änderung der Steuerbemessungsgrundlage beansprucht werden kann. Ist auch die zweite Frage zu bejahen, wäre die Klage begründet.

#### **115 6. Zum Rechtsgrund der Vorlage**

**116** Die Vorlage beruht auf Art. 267 AEUV.

#### **117 7. Zur Verfahrensaussetzung**

**118** Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 74 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)