

Urteil vom 18. November 2021, V R 4/21 (V R 41/17)

Anforderungen an Preisnachlässe als Entgeltminderung

ECLI:DE:BFH:2021:U.181121.VR4.21.0

BFH V. Senat

UStG § 10, UStG § 17, EGRL 112/2006 Art 73, EGRL 112/2006 Art 127, FGO § 41, FGO § 127, UStAE Abschn 10.3 Abs 7 S 3, UStG VZ 2013

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

Leitsätze

1. Der Unternehmer kann für eine in einem anderen Mitgliedstaat erbrachte steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Inland keinen Anspruch auf Steuerminderung geltend machen.
2. Gewährt der Unternehmer einem Endverbraucher anlässlich einer ersten Lieferung für eine an ihn erbrachte Leistung eine Aufwandsentschädigung, die der Endverbraucher zum verbilligten Bezug einer Ware vom Unternehmer im Rahmen einer zweiten Lieferung verwendet, setzt sich die Bemessungsgrundlage für die zweite Lieferung aus der (um die Aufwandsentschädigung verminderten) Zahlung und dem Betrag der Aufwandsentschädigung zusammen.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 17.02.2017 - 1 K 2164/14 U wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) aus der Gewährung von Aufwandsentschädigungen, die sie anlässlich der Lieferung verschreibungspflichtiger Arzneimittel an gesetzlich krankenversicherte Personen (Kassenversicherte) im Jahr 2013 (Streitjahr) gewährte, zu einer Entgeltminderung berechtigt ist. Die Entgeltminderung betrifft zwei Fallgestaltungen, die sich dadurch unterscheiden, dass der Kassenversicherte im ersten Fall für den Bezug des verschreibungspflichtigen Arzneimittels zuzahlungsverpflichtet war, während im zweiten Fall eine Befreiung von dieser Zuzahlungspflicht bestand.
- 2 Die verschreibungspflichtigen Arzneimittel lieferte die Klägerin aus den Niederlanden in das Inland. Die Klägerin versprach dabei eine sog. Aufwandsentschädigung für die Beantwortung von Fragen zur jeweiligen Erkrankung im Rahmen eines sog. "Arzneimittel-Checks". Dabei handelte es sich um einen Fragebogen sowie um ggf. telefonische Befragungen, bei denen der Versicherte u.a. Angaben zu Unverträglichkeiten, Allergien, Schwangerschaften, (Vor-)Erkrankungen und bereits eingenommenen Medikamenten machen sollte. Die Aufwandsentschädigung für die Teilnahme am "Arzneimittel-Check" verrechnete die Klägerin bei Kassenversicherten, die für den Bezug des verschreibungspflichtigen Arzneimittels Zuzahlungen zu leisten hatten, mit diesem Zuzahlungsbetrag, sodass es zu keiner Auszahlung kam. Von der Zuzahlungspflicht befreite Kassenversicherte konnten die Aufwandsentschädigung demgegenüber zur Preisminderung beim Erwerb anderer Gegenstände von der Klägerin, wie etwa verschreibungsfreier Arzneimittel, verwenden.
- 3 Die Klägerin rechnete die Lieferung der verschreibungspflichtigen Arzneimittel zugunsten von Kassenversicherten mit der jeweiligen gesetzlichen Krankenkasse ab. Die gesetzlichen Krankenkassen vergüteten diese Lieferungen

aufgrund sozialversicherungsrechtlicher Regelungen. Die Klägerin behandelte diese Lieferungen seit 01.10.2013 in den Niederlanden als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen an die gesetzlichen Krankenkassen, wobei diese im Inland einen korrespondierenden innergemeinschaftlichen Erwerb versteuerten.

- 4 Soweit die Klägerin Aufwandsentschädigungen, die sie bei der (in den Niederlanden) steuerfreien Lieferung verschreibungspflichtiger Arzneimittel gewährte, mit der Zuzahlungspflicht der Kassenversicherten verrechnete, machte die Klägerin eine Minderung der Bemessungsgrundlage für die an Privatversicherte im Inland steuerpflichtig ausgeführten Lieferungen geltend. Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nicht und erließ am 17.02.2014 einen Änderungsbescheid für den Vorauszahlungszeitraum Oktober 2013, gegen den die Klägerin erfolglos Einspruch einlegte und Klage zum Finanzgericht (FG) erhob. Während des finanzgerichtlichen Verfahrens wurden zunächst der Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 11.02.2015 und danach ein gemäß § 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, mit der die Klägerin eine Minderung der Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Umsätze in Höhe von ... € geltend machte, hatte nach dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 889 veröffentlichten Urteil des FG keinen Erfolg. Nach dem Urteil des FG führten die von der Klägerin an Kassenversicherte gewährte Prämien für die Teilnahme am "Arzneimittel-Check" im Zusammenhang mit dem Verkauf von verschreibungspflichtigen Medikamenten, die die Klägerin gegenüber den Kassenversicherten mit den gesetzlichen Zuzahlungen verrechnete, insbesondere nicht zu einer Entgeltminderung für die im Inland steuerpflichtigen Versandhandelsumsätze. Einen zudem gestellten Feststellungsantrag sah das FG als unzulässig an.
- 6 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, BStBl II 2004, 324), dem sich der Bundesfinanzhof (BFH) angeschlossen habe, zu einer Steuerberichtigung aufgrund eines geminderten Entgelts berechtigt sei. Regelungen des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V) stünden dem nicht entgegen. Auch der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) bestätige ihre Rechtsauffassung.
- 7 Während des Revisionsverfahrens erging am 23.10.2018 im Anschluss an eine Außenprüfung ein weiterer Änderungsbescheid, mit dem das FA die Entgeltminderung in Bezug auf die Aufwandsentschädigungen versagte, die die Klägerin an von der Zuzahlungspflicht befreite Kassenversicherte gewährt hatte. Verwendeten Kassenversicherte die Aufwandsentschädigung hier für den Erwerb von Waren, die die Klägerin im Rahmen der sog. Versandhandelsregelung als Inlandslieferung versteuerte, hatte die Klägerin das Entgelt für diese Lieferungen im Umfang der Aufwandsentschädigung gemindert, was das FA nunmehr versagte. Dieser Änderungsbescheid wurde gemäß §§ 68, 121 FGO zum Gegenstand des Revisionsverfahrens. Hieraus ergab sich eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Umsätze in Höhe von ... €.
- 8 Im Revisionsverfahren hat der erkennende Senat mit Beschluss vom 06.06.2019 - V R 41/17 (BFHE 265, 469, BStBl II 2020, 164) das Verfahren ausgesetzt und dem EuGH 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?"
- 9 Hierauf hat der EuGH mit Urteil Firma Z vom 11.03.2021 - C-802/19 (EU:C:2021:195) wie folgt geantwortet:

"Art. 90 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass eine in einem Mitgliedstaat niedergelassene Apotheke nicht zur Minderung ihrer Steuerbemessungsgrundlage berechtigt ist, wenn sie Lieferungen pharmazeutischer Produkte als in diesem Mitgliedstaat von der Mehrwertsteuer befreite innergemeinschaftliche Lieferungen an eine gesetzliche Krankenkasse mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat erbringt und den bei dieser Krankenkasse versicherten Personen einen Rabatt gewährt."

- 10** Hierzu hat die Klägerin umfangreich Stellung genommen.
- 11** Die Klägerin beantragt,
unter Aufhebung des FG-Urteils den Umsatzsteuerjahresbescheid 2013 vom 02.06.2016, geändert durch Bescheid vom 23.10.2018, dahingehend zu ändern, dass sich die Bemessungsgrundlage in Höhe von ... € mindert, hilfsweise festzustellen, dass die Lieferungen verschreibungspflichtiger Arzneimittel nicht an die gesetzlichen Krankenkassen, sondern direkt an die Kassenversicherten erbracht wurden und steuerpflichtig waren, sodass sich die Bemessungsgrundlage um die Aufwandsentschädigungen mindert, ebenso hilfsweise, eine erneute Vorlage an den EuGH im Hinblick auf die vom EuGH nicht beantwortete zweite Vorlagefrage des Senats aus seinem Vorlagebeschluss vom 06.06.2019.
- 12** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** 1. Das Urteil des FG ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Da dem FG-Urteil aufgrund des während des Revisionsverfahrens ergangenen Änderungsbescheides vom 23.10.2018, der gemäß §§ 68 Satz 1, 121 Satz 1 FGO zum Verfahrensgegenstand wurde, ein nicht mehr existierender Verwaltungsakt zugrunde liegt, kann es keinen Bestand haben (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 10.11.2010 - XI R 79/07, BFHE 231, 373, BStBl II 2011, 311, und vom 03.07.2014 - V R 32/13, BFHE 246, 264, BStBl II 2017, 666).
- 14** 2. Der Senat übt das ihm durch § 127 FGO "sachbezogen" eingeräumte Ermessen (vgl. hierzu z.B. Seer in Tipke/Kruse, § 127 FGO Rz 3) dahingehend aus, dass er die Sache nicht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverweist, sondern in der Sache selbst entscheidet, da die Sache spruchreif ist.
- 15** a) Die Zurückverweisung im Rahmen von § 127 FGO soll Rechtsnachteile verhindern, die sich ansonsten dadurch ergeben könnten, dass im Revisionsverfahren im Grundsatz keine Tatsachen ermittelt werden. Reichen die tatsächlichen Feststellungen des FG infolge des Erlasses eines geänderten Verwaltungsakts für eine rechtliche Beurteilung desselben nicht aus, ist daher die Rechtssache an die Tatsacheninstanz zurückzuverweisen. Sind weitere Tatsachenfeststellungen demgegenüber nicht notwendig, da die Sache auch in Bezug auf den Änderungsbescheid spruchreif ist, ist die Sache nicht an das FG zurückzuverweisen (Seer in Tipke/Kruse, § 127 FGO Rz 3 und 6, m.w.N. zur BFH-Rechtsprechung). Die Entscheidung hierüber ist unter Berücksichtigung der Stellungnahmen der Beteiligten hierzu zu treffen (Seer in Tipke/Kruse, § 127 FGO Rz 6, und Ratschow in Gräber, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 127 Rz 2).
- 16** b) Im Streitfall ist von der erforderlichen Spruchreife auszugehen. Auch in Bezug auf den Änderungsbescheid ergeben sich die tatsächlichen Grundlagen des Streitstoffs aus der vom FG festgestellten Abgabe verschreibungspflichtiger Arzneimittel zugunsten von Kassenpatienten, dem von der Klägerin hierfür geforderten "Arzneimittel-Check" und der dabei von ihr zugesagten Aufwandsentschädigung. Aufgrund dieser für den Senat mangels zulässiger und begründeter Revisionsrügen bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) ist über die sich aus dem letzten Änderungsbescheid ergebende Rechtsfrage zu entscheiden, ob der zwischen den Beteiligten unstreitige Einsatz der Aufwandsentschädigungen als Preisverbilligung für den Bezug im Inland steuerpflichtig gelieferter Waren zu einer Entgeltminderung führt.
- 17** Der Senat berücksichtigt dabei auch, dass die Beteiligten in der ersten mündlichen Verhandlung vor dem Senat auf ausdrückliche Nachfrage zu Protokoll erklärt haben, dass sich der Streitstoff durch den während des Revisionsverfahrens ergangenen Änderungsbescheid nicht geändert habe, und dass die Klägerin bei ihrem schriftsätzlichen Vortrag sowohl vor als auch nach der Vorlage des EuGH den "Sachverhalt (...) nach dem Verständnis der Parteien [als] unstreitig" angesehen hat, sodass eine Mitentscheidung dieser Frage durch den Senat erfolgen könne, "ohne dass eine Zurückverweisung an das FG erforderlich wäre". Soweit die Klägerin dies in der zweiten mündlichen Verhandlung vor dem Senat demgegenüber in Abrede gestellt hat, folgt der Senat dem nicht, da die Klägerin keine tatsächlichen Umstände benannt hat, die in einem zweiten Rechtsgang als weiter aufklärungsbedürftig anzusehen sein könnten. Derartiges ist für den Senat auch nicht anderweitig ersichtlich.

III.

- 18** Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 19** 1. Der Klägerin steht kein Anspruch auf Entgeltminderung aufgrund der Verrechnung von Aufwandsentschädigungen mit Zuzahlungspflichten von Kassenpatienten zu. Denn ein Unternehmer kann für eine in einem anderen Mitgliedstaat erbrachte steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Inland keinen Anspruch auf Steuererminderung geltend machen. Der Senat kann daher offenlassen, ob überhaupt ein Preisnachlass vorliegt.
- 20** a) Hat der Unternehmer für eine im Inland steuerpflichtige Lieferung ein höheres Entgelt versteuert, als ihm für die Lieferung zusteht, ist er zu einer Minderung der für diese Lieferung festgesetzten Steuer berechtigt.
- 21** Dies ergibt sich aus § 10 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG) bei der Versteuerung eines bereits bei der Lieferung überhöhten Entgelts sowie aus § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG für den Fall einer nachträglichen Entgeltminderung. Unionsrechtlich beruhen diese Vorschriften auf Art. 73 und 90 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Welcher dieser Fälle vorliegend gegeben sein könnte, ist nicht zu entscheiden. Denn die Steuererminderung setzt in beiden Fällen eine im Inland steuerpflichtige Lieferung voraus. Bei einem von vornherein überhöht versteuerten Entgelt folgt dies aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG als Bedingung für die Entgeltbemessung nach § 10 UStG. Im Fall einer späteren Preisminderung setzt bereits der Wortlaut von § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG einen "steuerpflichtigen Umsatz" voraus.
- 22** b) Im Streitfall fehlt es an einer im Inland steuerpflichtigen Lieferung, für die die Klägerin eine Entgeltminderung gewährt haben könnte.
- 23** aa) Die Klägerin lieferte verschreibungspflichtige Arzneimittel aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet an gesetzliche Krankenkassen in das Inland. Damit hat sie im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerfreie Lieferungen ausgeführt, während die gesetzlichen Krankenkassen als Abnehmer im Inland die sog. Erwerbsbesteuerung durchzuführen hatten. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat insoweit auf seinen Beschluss in BFHE 265, 469, BStBl II 2020, 164, Rz 28 ff. An der dort vorgenommenen Bestimmung der Leistungsbeziehungen ist weiter festzuhalten.
- 24** bb) Dies wird entgegen der Auffassung der Klägerin nicht durch das EuGH-Urteil Boehringer Ingelheim vom 06.10.2021 - C-717/19 (EU:C:2021:818) in Frage gestellt. Nach Rz 43 ging der EuGH bei dieser Entscheidung davon aus, dass der Steuerpflichtige "Arzneimittel, die vom staatlichen Krankenversicherungsträger bezuschusst werden, über Großhändler an Apotheken [verkauft], die diese an bei diesem Träger versicherte Personen weiterverkaufen; dabei zahlen die Versicherten den Apotheken die Differenz zwischen dem Preis des Arzneimittels und dem vom nationalen Krankenversicherungsträger direkt an die Apotheken gezahlten Zuschussbetrag. Nach privatrechtlichen Verträgen, die mit dem staatlichen Krankenversicherungsträger geschlossen wurden, leistet ... [die Steuerpflichtige] an diesen Träger wiederum für die von ihr vertriebenen bezuschussten Arzneimittel Zahlungen in einer in diesen Verträgen festgelegten Höhe, die von den Einnahmen aus dem Verkauf dieser Arzneimittel abgezogen werden".
- 25** Hierzu geht der EuGH in diesem Urteil in Rz 46 (unter Bezugnahme auf sein früheres Urteil Boehringer Ingelheim Pharma vom 20.12.2017 - C-462/16, EU:C:2017:1006) davon aus, dass, da "die Apotheke die Mehrwertsteuer auf den vom Patienten gezahlten Betrag, aber auch auf den Betrag zu entrichten hat, der ihr vom staatlichen Krankenversicherungsträger für die bezuschussten Arzneimittel gezahlt wird, (...) Letzterer als Endverbraucher einer Lieferung eines mehrwertsteuerpflichtigen pharmazeutischen Unternehmens anzusehen ist, sodass der von der Finanzverwaltung erhobene Betrag den vom Endverbraucher gezahlten Betrag nicht übersteigen darf (...)".
- 26** Danach liegt dem EuGH-Urteil Boehringer Ingelheim (EU:C:2021:818) eine Leistungskette zugrunde, bei der der Steuerpflichtige über Großhändler und Apotheken an den staatlichen Krankenversicherungsträger liefert, bei dem der Patient versichert ist. Dies entspricht der Bestimmung der Leistungsbeziehungen im Streitfall, bei dem die Klägerin an die gesetzliche Krankenkasse des Kassenversicherten liefert.
- 27** Im Übrigen ging es im Urteil Boehringer Ingelheim (EU:C:2021:818) um Inlandslieferungen und damit nicht um eine Entgeltminderung für eine steuerfreie Lieferung wie im Streitfall. Zudem nimmt der EuGH hier in Rz 42 und Rz 44 ff. auf sein früheres Urteil Boehringer Ingelheim Pharma (EU:C:2017:1006) Bezug, das auch dem im Streitfall ergangenen EuGH-Urteil Firma Z (EU:C:2021:195) zugrunde liegt (vgl. dort Rz 23).

- 28** c) Es bestehen keine unionsrechtlich begründeten Zweifel daran, dass der (unterstellte) Preisnachlass durch Verzicht auf die Erhebung der Zuzahlung von Kassenversicherten im Inland keinen Minderungsanspruch begründet, wenn sich der Preisnachlass auf im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerfrei erbrachte Lieferungen bezieht.
- 29** aa) Der EuGH hat für den Streitfall entschieden (Urteil Firma Z, EU:C:2021:195), dass eine in einem Mitgliedstaat niedergelassene Apotheke nicht zur Minderung ihrer Steuerbemessungsgrundlage berechtigt ist, wenn sie Lieferungen pharmazeutischer Produkte als in diesem Mitgliedstaat von der Mehrwertsteuer befreite innergemeinschaftliche Lieferungen an eine gesetzliche Krankenkasse mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat erbringt und den bei dieser Krankenkasse versicherten Personen einen Rabatt gewährt.
- 30** bb) Die Einwendungen der Klägerin hiergegen greifen nicht durch.
- 31** (1) Die Annahme der Klägerin, dass das im Streitfall ergangene EuGH-Urteil (Firma Z, EU:C:2021:195) nicht zur Klärung der aufgeworfenen Rechtsfragen beiträgt, da der Senat nach ihrer Auffassung vom EuGH in Erfahrung bringen wollte, ob eine Leistungskette vorliegt, geht fehl. Es bestehen nach dem Vorlagebeschluss in BFHE 265, 469, BStBl II 2020, 164 und dem hierauf ergangenen EuGH-Urteil keine Zweifel daran, dass die Klägerin an die gesetzlichen Krankenkassen lieferte (s. oben III.1.b).
- 32** (2) Soweit die Klägerin im Zusammenhang mit der unterbliebenen Beantwortung der zweiten Vorlagefrage des Beschlusses in BFHE 265, 469, BStBl II 2020, 164 vorträgt, dass der EuGH "nicht präzise genug gearbeitet" habe, "die Vorlagefrage nicht richtig verstanden" habe und daher "keine für das hiesige Verfahren weiterführende Antwort liefern" konnte, ergibt sich aus dieser Kritik nichts für die materiell-rechtliche Beurteilung des Streitfalls. Insbesondere ist aus der Bezugnahme des EuGH auf Art. 90 MwStSystRL nicht abzuleiten, dass dieser eine anderweitige Entgeltminderung als möglich betrachtet.
- 33** (3) Obwohl die Klägerin aufgrund der Nichtbeantwortung der zweiten Vorlagefrage eine nochmalige Befassung des EuGH als erforderlich ansieht, sind Zweifel an der zutreffenden Auslegung des Unionsrechts zu verneinen. Denn die Klägerin lässt unbeachtet, dass mit der ersten Frage des Vorabentscheidungsersuchens geklärt werden sollte, ob im Streitfall nach den rechtlichen Maßstäben des Unionsrechts dem Grunde nach eine Leistungskette im Sinne des EuGH-Urteils *Elida Gibbs Ltd.* (EU:C:1996:400, BStBl II 2004, 324) vorliegt, bei der eine Vorteilseinräumung zugunsten einer anderen Person als dem Abnehmer der eigenen Lieferung zu einer Entgeltminderung führt. Nur für den Fall, dass eine derartige Leistungskette vorliegt, war ergänzend durch die zweite Frage in Erfahrung zu bringen, ob die Steuerfreiheit der ersten Lieferung in einem anderen Mitgliedstaat der Annahme einer Entgeltminderung im Inland entgegensteht.
- 34** Mit seiner Antwort hierzu hat der EuGH formal die erste Frage verneint, dies aber inhaltlich mit dem Gegenstand der zweiten Frage verknüpft, indem er die Entgeltminderung aufgrund der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung in einem anderen Mitgliedstaat verneint. Aus dem Urteil *Firma Z* des EuGH (EU:C:2021:195) ergibt sich somit ohne jeden Zweifel, dass der EuGH die Annahme einer Entgeltminderung für die hier vorliegende Fallgestaltung ablehnt. Daher geht die Annahme der Klägerin, dass es für die Beurteilung im Streitfall noch einer Antwort auf die zweite Frage des Vorlagebeschlusses bedarf, fehl.
- 35** d) Die weiteren Einwendungen der Klägerin hiergegen greifen nicht durch.
- 36** aa) Die Bedeutung der von der Klägerin in diesem Zusammenhang angeführten Verwaltungsregelung in Abschn. 10.3 Abs. 7 Satz 3 UStAE kann dahingestellt bleiben, da norminterpretierenden Verwaltungsregelungen im gerichtlichen Verfahren keine Bindungswirkung zukommt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18.10.2017 - V R 46/16, BFHE 259, 488, BStBl II 2018, 672, Rz 44).
- 37** bb) Ob sich aus der Versagung einer Entgeltminderung eine Benachteiligung der Klägerin im Vergleich zu Inlandsapotheken ergibt, hat der Senat nach Vorlage an den EuGH und dem EuGH-Urteil nicht zu entscheiden, zumal die Klägerin außer Betracht lässt, dass Inlandsapotheken einem Rabattverbot unterliegen, das der EuGH lediglich zugunsten grenzüberschreitender Apotheken außer Kraft gesetzt hat (vgl. hierzu BFH-Beschluss in BFHE 265, 469, BStBl II 2020, 164, Rz 83 f., und EuGH-Urteil *DocMorris, Deutsche Parkinson Vereinigung* vom 19.10.2016 - C-148/15, EU:C:2016:776, Leitsätze 1 und 2; vgl. auch Montag, *Europäische Zeitschrift für Wirtschaft* 2017, 936). Dementsprechend ging auch die Bundesregierung in dem beim EuGH geführten Verfahren davon aus, dass es inländischen Apotheken nach nationalem Recht untersagt war, Rabatte auf Arzneimittel zu gewähren (vgl. hierzu EuGH-Urteil *Firma Z*, EU:C:2021:195, Rz 32).

- 38** Die Frage nach einer Benachteiligung könnte sich daher nur stellen, wenn feststünde, dass Inlandsapotheken im Streitjahr entgegen diesem Verbot Rabatte gewährt und zudem hieraus auch noch die umsatzsteuerrechtliche Rechtsfolge einer Entgeltminderung gezogen hätten. Derartiges ergibt sich weder aus den von der Klägerin nicht angegriffenen und daher für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) noch anderweitig.
- 39** cc) Auf die Überlegungen der Klägerin zu einem "Lösungsansatz über die Annahme einer steuerpflichtigen Lieferung" kommt es nicht an. Die nach dem UStG und der MwStSystRL bestehende Rechtslage, die dazu führt, dass die gesetzlichen Krankenkassen zur Durchführung der Erwerbsbesteuerung verpflichtet waren, wird im Hinblick auf die Bindung an Gesetz und Recht nach Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) nicht dadurch zur Disposition gestellt, dass die Klägerin meint, es sei für sie vorteilhaft, die den gesetzlichen Krankenkassen obliegende Erwerbsbesteuerung durch eine von ihr vorzunehmende Inlandsbesteuerung (mit einer dabei unterstellten Zahlungspflichterhöhung der Krankenkassen an die Klägerin) zu ersetzen.
- 40** Auf eine von der Klägerin in diesem Zusammenhang angeführte Beurteilung zu anderen Sachverhalten (Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein vom 05.02.2021 - VI S 3510 - S 7200-670, Umsatzsteuer-Rundschau 2021, 329 zur Lieferung von Schutzmasken durch Apotheker an Anspruchsberechtigte auf Grund der Schutzmaskenverordnung) kommt es aus den bereits dargelegten Gründen (s. oben III.1.d aa) nicht an.
- 41** dd) Ebenso ist es unter Beachtung von Art. 20 Abs. 3 GG nicht möglich, der Klägerin einen gesetzlich nicht geregelten Erstattungsanspruch zuzusprechen, der vom EuGH unionsrechtlich nicht gefordert wird. Die Gesetzesbindung hat Vorrang gegenüber den Überlegungen der Klägerin, nach denen der Nachteil auszugleichen sei, dass "die aufgrund des Neutralitätsgrundsatzes an sich gebotene Minderung der Bemessungsgrundlage rechtstechnisch nicht zum Tragen kommt". Insoweit lässt die Klägerin zudem außer Acht, dass es der Grundsatz der steuerrechtlichen Neutralität nach der Rechtsprechung des EuGH nicht erlaubt, den Geltungsbereich von Vorschriften auszuweiten, da er keine Regel des Primärrechts, sondern nur ein Auslegungsgrundsatz ist (EuGH-Urteil Deutsche Bank vom 19.07.2012 - C-44/11, EU:C:2012:484, BStBl II 2012, 945, Rz 45).
- 42** ee) Auf die Frage, ob die von der Klägerin an die Kassenversicherten gewährten Aufwandsentschädigungen die gesetzlichen Krankenkassen zu einer Minderung der Erwerbssteuer berechtigen könnten, kommt es im Streitfall nicht an, da hierfür keine steuerrechtliche Anspruchsberechtigung der Klägerin besteht. Zudem ist über die zivilrechtlichen Folgen eines derartigen Minderungsanspruchs der gesetzlichen Krankenkassen nicht im Besteuerungsverfahren der Klägerin zu entscheiden. Im Übrigen kommt es auf hypothetische Überlegungen zur Handlungsweise der gesetzlichen Krankenkassen, wenn diese Kenntnis vom Zuzahlungsverzicht der Klägerin hätten, nicht an, da der Besteuerung der tatsächlich verwirklichte Sachverhalt zugrunde zu legen ist (vgl. hierzu z.B. BFH-Beschluss vom 31.01.2013 - GrS 1/10, BFHE 240, 162, BStBl II 2013, 317, Rz 62, und BFH-Urteil vom 01.06.2016 - X R 43/14, BFHE 254, 536, BStBl II 2017, 55, Rz 20).
- 43** ff) Weiter leitet die Klägerin aus einem Schriftumsbeitrag (Heuermann, Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht 2021, 634, 637) ab, dass eine "Lösung über das Sozialrecht zu suchen" sei, verweist aber selbst darauf, dass "keine 'Flucht ins Sozialrecht' möglich" sei. Dabei macht sie auch geltend, dass sie in ihrem Recht aus Art. 3 Abs. 1 GG verletzt sei, wobei sie aber wiederum außer Acht lässt, dass Inlandsapotheken einem Rabattverbot unterlägen (s. oben III.1.d bb). Zwar verweist sie auch selbst auf den von ihr als Bonusverbot bezeichneten § 129 Abs. 3 Satz 3 SGB V, wonach Apotheken "Versicherten keine Zuwendungen gewähren" dürfen. Ob diese, nach dem Streitjahr in Kraft getretene Regelung, wie die Klägerin vorträgt, rechtswidrig ist, spielt aber keine Rolle, solange davon auszugehen ist, dass sich Inlandsapotheken an das bereits im Streitjahr bestehende Zuwendungsverbot gehalten haben. Einer nur in Bezug auf einen fiktiven Vergleichsfall behaupteten Ungleichbehandlung ist nicht nachzugehen.
- 44** gg) Soweit die Klägerin darauf verweist, dass ein Ausschluss ihres Unternehmens von der Versorgung von Kassenversicherten ihrer wirtschaftlichen Existenzvernichtung gleichkäme, ist nichts dafür ersichtlich, dass die Verneinung eines umsatzsteuerrechtlichen Minderungsausspruchs aufgrund des von ihr ausgesprochenen Verzichts auf die Erhebung von Zuzahlungen bei Kassenversicherten zu einem derartigen Ausschluss oder einer derartigen Gefährdung führen könnte und weshalb dies weitergehend für das Festsetzungsverfahren von Bedeutung sein sollte.
- 45** Auf Fragen eines von der Klägerin schließlich angesprochenen Billigkeitsverfahrens kommt es für das vorliegende Festsetzungsverfahren nicht an.
- 46** e) Lediglich ergänzend verweist der Senat darauf, dass die Klägerin auch nicht entsprechend ihrer ursprünglichen

Rechtsauffassung berechtigt ist, aufgrund der Gewährung von Aufwandsentschädigungen an zuzahlungspflichtige Kassenversicherte die Bemessungsgrundlage für Inlandslieferungen an Privatversicherte zu mindern. Der Senat verweist hierzu auf seinen Beschluss in BFHE 265, 469, BStBl II 2020, 164, Rz 108 sowie auf das im Streitfall ergangene EuGH-Urteil Firma Z (EU:C:2021:195, Rz 44).

- 47** 2. Die Klägerin ist auch nicht insoweit zur Entgeltminderung berechtigt, als sie von der Zuzahlungspflicht befreiten Kassenpatienten Aufwandsentschädigungen zugesagt hat. Gewährt der Unternehmer einem Endverbraucher anlässlich einer ersten Lieferung für eine an ihn erbrachte Leistung eine Aufwandsentschädigung, die der Endverbraucher zum verbilligten Bezug einer Ware vom Unternehmer im Rahmen einer zweiten Lieferung verwendet, setzt sich die Bemessungsgrundlage für die zweite Lieferung aus der (um die Aufwandsentschädigung verminderten) Zahlung und dem Betrag der Aufwandsentschädigung zusammen.
- 48** a) Im Ausgangspunkt zutreffend weist die Klägerin darauf hin, dass der beim entgeltlichen Warenerwerb eingeräumte Anspruch auf Preisnachlass für zukünftig zu liefernde Waren zu einer Minderung des Entgelts für diese zweite Lieferung führen kann.
- 49** b) Die Klägerin lässt aber außer Betracht, dass es hierfür nach der EuGH-Rechtsprechung zu z.B. Preisnachlassgutscheinen darauf ankommt, dass der Steuerpflichtige diese "kostenlos" an seine Kunden für den verbilligten Bezug weiterer Waren bei ihm ausgibt (EuGH-Urteile Boots Company vom 27.03.1990 - C-126/88, EU:C:1990:136, Rz 13, 21 und 22, und Kommission/Deutschland vom 15.10.2002 - C-427/98, EU:C:2002:581, Rz 55). Es kann sich dann das Entgelt für die zweite Lieferung mindern, da der Unternehmer aufgrund des "kostenlosen" Preisnachlasses einen geringeren "Wert der Gegenleistung" für diese Lieferung "erhält" (vgl. Art. 73 MwStSystRL).
- 50** In Bezug auf die Kostenlosigkeit derartiger Preisnachlässe ist dabei zu beachten, dass Nachlässe etc. auch die Abgeltung einer durch den (Nachlass-) Empfänger erbrachten Leistung verbergen können (vgl. hierzu z.B. Stadie in Rau/Dürwächter, Umsatzsteuergesetz, § 17 Rz 204).
- 51** c) Im Streitfall räumte die Klägerin den Kassenversicherten die Aufwandsentschädigung nicht kostenlos ein, sondern machte sie davon abhängig, dass die Kassenversicherten den "Arzneimittel-Check" durchführten und damit eine Leistung an die Klägerin erbrachten. Denn mit der Durchführung des "Arzneimittel-Checks" überließen die Kassenversicherten persönliche Daten an die Klägerin, die es ihr nach ihrem Vortrag überhaupt erst ermöglichten, verschreibungspflichtige Arzneimittel abzugeben, sodass die Kassenversicherten der Klägerin als Leistungsempfängerin einen Vorteil einräumten, den diese ohne die Leistung der Kassenversicherten nicht erhalten konnte (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 28.07.2011 - V R 28/09, BFHE 235, 22, BStBl II 2014, 406, Rz 17).
- 52** Damit setzt sich die Bemessungsgrundlage für die zweite Lieferung aus der geminderten Zahlung des Kassenversicherten und dem Wert der Aufwandsentschädigung zusammen.
- 53** Soweit die Klägerin hiergegen einwendet, dass der "Arzneimittel-Check" eigentlich bloß ein Vorwand für die Gewährung einer Preisermäßigung war und daher nur fiktiven Charakter hatte, macht die Klägerin keine zulässigen und begründeten Revisionsgründe geltend, die die Bindungswirkung der tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) entfallen lassen könnten.
- 54** Im Übrigen ist nicht zu entscheiden, ob daraus folgt, dass die Annahme einer Entgeltminderung auch für den Fall der Gewährung der Aufwandsentschädigung an zuzahlungsverpflichtete Kassenversicherte zu verneinen ist, da dort die Entgeltminderung bereits aus anderen Gründen scheitert (s. oben III.1.). Von dieser Fallgestaltung unterscheidet sich die hier vorliegende Gewährung der Aufwandsentschädigung an zuzahlungsbefreite Kassenversicherte durch die Verwendung als Preisermäßigung für andere Lieferungen, wodurch die Aufwandsentschädigung einen eigenständigen Charakter mit weitergehender Bedeutung erhielt, der sich nicht auf die Erlangung einer Preisermäßigung für das Arzneimittel, auf das sich der "Arzneimittel-Check" bezog, beschränkte.
- 55** 3. Das FG hat auch zutreffend entschieden, dass der Antrag auf Feststellung, dass die Lieferungen verschreibungspflichtiger Arzneimittel nicht an die gesetzlichen Krankenkassen, sondern direkt an die Kassenversicherten erbracht wurden und steuerpflichtig waren, sodass sich die Bemessungsgrundlage um die Aufwandsentschädigungen mindert, unzulässig ist, da die von der Klägerin begehrte Feststellung nach § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO subsidiär ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 03.09.2009 - IV R 38/07, BFHE 226, 283, BStBl II 2010, 60, unter II.1.).
- 56** Im Streitfall ist über die umsatzsteuerrechtliche Abnehmereigenschaft bei den von der Klägerin ausgeführten

Lieferungen im Rahmen der Steuerfestsetzung zu entscheiden. Es bedarf daher keiner gesonderten Feststellung, "dass ihre Lieferungen verschreibungspflichtiger Medikamente nicht an die gesetzlichen Krankenkassen, sondern direkt an den Versicherten erbracht werden". Dass der Klägerin "kein Rechtsschutz über eine Anfechtungsklage gegen ihre Umsatzsteuerbescheide möglich" sei, wird schon dadurch widerlegt, dass der Senat im vorliegenden Anfechtungsfall über die Person des Abnehmers der von ihr ausgeführten Lieferungen entscheidet. Ein Feststellungsinteresse könnte daher nur dann bestehen, wenn die Klägerin geltend machen könnte, eine Berichtigung für einen im Inland nicht erklärten Umsatz verlangen zu können. Dies trifft aber nicht zu.

- 57** Dem steht auch nicht entgegen, dass sich die von der Klägerin begehrte Feststellung auf einen Dauersachverhalt bezieht. Aufgrund des Prinzips der Abschnittsbesteuerung sind für jeden Besteuerungszeitraum die Besteuerungsgrundlagen (hier die Frage der Abnehmereigenschaft) selbständig festzustellen sowie der Sachverhalt und die Rechtslage ohne Bindung an die frühere Beurteilung neu zu prüfen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 226, 283, BStBl II 2010, 60, unter II.1.).
- 58** 4. Ein weiteres Vorabentscheidungsersuchen kommt nicht in Betracht. Unter Berücksichtigung des im Revisionsverfahren bereits eingeholten EuGH-Urteils hat der Senat keine Zweifel an der Auslegung der im Streitfall zu beachtenden unionsrechtlichen Bestimmungen (s. hierzu auch oben III.1.c bb(3)).
- 59** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de