

---

**Datum:** 03.11.2014  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 1. Senat  
**Entscheidungsart:** Beschluss  
**Aktenzeichen:** 1 V 2937/14 A(U)  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2014:1103.1V2937.14A.U.00

---

**Tenor:**

Der Antrag wird abgelehnt.

Die Antragstellerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Beschwerde wird zugelassen.

---

**Gründe:**

1

I.

2

Die Antragstellerin ist eine in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässige *Internetapotheke*. Sie versendet sowohl rezeptpflichtige als auch rezeptfreie Medikamente und Waren an Kunden im Inland, die privat oder gesetzlich krankenversichert sind.

3

Die Antragstellerin führte nach eigenen Angaben für ihre Kunden ein Bonusmodell ein, welches sich aus zwei Komponenten zusammensetzte:

4

1. Bestandteil: Bei jedem Kunden wird bei der Bestellung verschreibungspflichtiger Arzneimittel 1 Euro pro Medikament (höchstens 3 Euro pro Rezept) als Bonus gutgeschrieben.

5

2. Bestandteil: Den Kunden wird eine Prämie (Aufwandsentschädigung) von bis zu 15 EUR pro Rezept für die Preisgabe von gesundheitsbezogenen Daten gewährt.

6

Prämie und Bonus werden vom Rechnungsbetrag (Zuzahlungsbetrag bei Kassenpatienten) abgezogen. Übersteigen Prämie und Bonus den Rechnungsbetrag, erhält der Kunde eine Gutschrift. Erreicht das Prämienkonto einen Betrag von 30 EUR, wird der Gesamtbetrag auf das Girokonto des Kunden überwiesen.

7

8

Im Ansässigkeitsstaat der Antragstellerin bestehe – so die Antragstellerin – eine Verpflichtung, Patientendaten zur Speicherung in einer Patientendatenbank zu übermitteln. Die Antragstellerin erhoffte sich durch die Prämien eine verstärkte Mitwirkung der Kunden.

Zum 30.09.2013 widerrief der Antragsgegner die erteilte Zustimmung zur Anwendung der Vereinfachungsregel in Abschn. 1 a. 2. Abs. 14 UStAE a.F., wonach bisher unter in dieser Vorschrift genannten Voraussetzungen ein innergemeinschaftliches Verbringen angenommen werden konnte, auch wenn der Abnehmer bei Beginn des Transports im Ausgangsmitgliedstaat feststand und der Gegenstand an ihn unmittelbar ausgeliefert wurde. Die Regelung Abschn. 1 a. 2. Abs. 14 UStAE n. F. könne – so der Antragsgegner - auch nicht auf die Lieferungen der Antragstellerin an gesetzliche Krankenkassen weiterhin angewandt werden, da diese nach dem Wortlaut nur auf Lieferungen anzuwenden sei, bei denen der liefernde Unternehmer den Liefergegenstand in den Bestimmungsmitgliedstaat an den Abnehmer befördert. Die Vereinfachungsregel sei hingegen nicht anzuwenden, wenn der Liefergegenstand – wie im Falle der Antragstellerin - vom liefernden Unternehmer versendet oder vom Abnehmer befördert oder versendet werde.

Seit dem 01.10.2013 seien nach Ansicht des Antragsgegners die an inländische Kunden getätigten Lieferungen nunmehr wie folgt zu beurteilen:

Bei Lieferungen von verschreibungspflichtigen Arzneimitteln an gesetzlich krankenversicherte Patienten müssten die deutschen Krankenkassen wegen des deutschen Sachleistungsprinzips nunmehr einen innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 a UStG) in Deutschland versteuern. Die Antragstellerin tätige nunmehr insoweit (steuerfreie) innergemeinschaftliche Lieferungen im EU-Ausland.

Die übrigen Lieferungen (u.a. an privat krankenversicherte Patienten) seien wegen Überschreitens der Lieferschwelle im Inland steuerpflichtige Versandhandelsumsätze im Sinne des § 3 c UStG.

Die Antragstellerin erklärte für den Voranmeldungszeitraum 10/2013 folgende Besteuerungsgrundlagen:

Steuerpflichtige Umsätze (netto) zu 19%: xxx EUR 14

Umsatzsteuer 15

xxx EUR

Steuerpflichtige Umsätze (netto) zu 7%: xxx EUR 16

Umsatzsteuer 17

xxx EUR

./. Vorsteuer: 18

xxx EUR

verbleibende Umsatzsteuer-Vorauszahlung: xxx 19  
EUR

Der Antragsgegner bearbeitete die Umsatzsteuervoranmeldung zunächst erklärungsgemäß. 20

Die Antragstellerin teilte dem Antragsgegner mit, dass sie für diesen Voranmeldungszeitraum die an die gesetzlich krankenversicherten Patienten gewährten Prämien (xxx EUR) als 21

Umsatzkürzung der Umsätze, deren Ort der Lieferung nach § 3c UStG im Inland liege (Lieferungen an Privatpatienten; Lieferungen von nicht rezeptpflichtige Produkten), berücksichtigt habe. Sie beantrage, die Prämien in Zukunft als „negative innergemeinschaftliche Erwerbe“ im Rahmen ihrer Voranmeldungen zu behandeln.

Mit einem nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Oktober 2013 vom 17.02.2014 erhöhte der Antragsgegner die Vorauszahlungen (um xxx EUR) auf xxx EUR. Die Änderung ergab sich dadurch, dass der Antragsgegner die von der Antragstellerin vorgenommene Umsatzkürzung der zu 19% steuerpflichtigen Umsätze in Höhe von insgesamt xxx EUR (netto) wieder rückgängig machte. 22

Hiergegen legte die Antragstellerin Einspruch ein und beantragte gleichzeitig die Aussetzung der Vollziehung des Änderungsbescheides beim Finanzamt. Hierzu führte sie aus: Seit Umstellung der umsatzsteuerlichen Behandlung des Arzneimittelbezugs aus einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union an gesetzlich Krankenversicherte im Inland zum 01.10.2013 bemühe sich der Spitzenverband der gesetzlichen Krankenversicherungen (GKV) sehr intensiv um eine Klärung der Bemessungsgrundlage mit dem BMF. Hierbei müsse auch die umsatzsteuerliche Behandlung der Prämien, die von der Antragstellerin gewährt würden, einbezogen werden. 23

Zur weiteren Begründung des Einspruchs trug die Antragstellerin vor: 24

Die von ihr an die gesetzlich krankenversicherten Kunden gewährten Prämien seien nach § 17 UStG zu berücksichtigen. Sie müssten daher sowohl bei den im Ansässigkeitsstaat zu erklärenden innergemeinschaftlichen Lieferungen als auch bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb der inländischen gesetzlichen Krankenkassen jeweils zu Minderungen der Bemessungsgrundlage führen. Da es jedoch den gesetzlichen Krankenkassen beim gegenwärtigen Rechts- und Verfahrensstand nicht möglich sei, die Prämienzahlungen als Kürzungen der Bemessungsgrundlage zu behandeln, beantrage die Antragstellerin, die im Inland zu versteuernden Versandhandelsumsätze für Oktober 2013 in Höhe von xxx EUR um an gesetzlich krankenversicherte Kunden gezahlte Prämien in Höhe von xxx EUR zu kürzen. 25

Der Antragsgegner setzte zunächst die Vollziehung des angefochtenen Bescheides bis zum Abschluss des Einspruchsverfahrens vollumfänglich aus (vgl. Verfügung vom 10.03.2014). 26

Mit Einspruchsentscheidung vom 10.06.2014 wies der Antragsgegner den Einspruch als unbegründet zurück. Er führte aus: Eine Minderung der Bemessungsgrundlage der Versandhandelsumsätze (u.a. Lieferungen an Privatpatienten) komme nicht in Betracht, weil kein Zusammenhang zwischen den an die gesetzlich Krankenversicherten gezahlten Prämien und den Versandhandelsumsätzen bestehe. Leistungsempfänger der Versandhandelsumsätze und Empfänger der Prämien seien nicht identisch. 27

Hiergegen hat die Antragstellerin am 10.07.2014 Klage erhoben (Finanzgericht Düsseldorf Az. 1 K 2164/14 U), über die der Senat noch nicht entschieden hat. Die Antragstellerin begehrt in den Hauptsache u.a. die Aufhebung des Änderungsbescheides vom 17.02.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.06.2014 (vgl. Blatt 21 der GA 1 K 2164/14 U). 28

Den erneuten Antrag der Antragstellerin auf Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Bescheides lehnte der Antragsgegner am 10.09.2014 ab. Zur Begründung wurde auf die Einspruchsentscheidung vom 10.06.2014 sowie auf die Stellungnahme des Finanzministeriums des Landes NRW vom 05.08.2014 (Blatt 26 der GA 1 K 2164/14 U) 29

verwiesen. Danach komme die von der Antragstellerin begehrte Erklärung eines negativen innergemeinschaftlichen Erwerbs in Höhe der an die Kassenpatienten gewährten Prämien nicht in Betracht. Die gewährten Prämien seien – vorbehaltlich einer anderen Bewertung des Systems durch die Zivilgerichte – im Rahmen der im EU Ausland erklärten innergemeinschaftlichen (steuerfreien) Lieferungen zu berücksichtigen bzw. korrespondierend bei den innergemeinschaftlichen Erwerben der gesetzlichen Krankenversicherungen.

Nunmehr begehrt die Antragstellerin die Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Bescheides durch das Gericht. Zur Begründung trägt sie vor: 30

Der Antragsgegner lasse eine Minderung der Versandhandelsumsätze um die an gesetzlich Krankenversicherte gezahlten Prämien nicht zu, benenne aber auch keine Möglichkeit, bei welcher umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage und in welcher Abrechnungsform die Prämien in Abzug zu bringen seien. Für die Antragstellerin sei nicht erkennbar, wie die deutsche Finanzverwaltung die gewährten Prämien an gesetzlich Krankenversicherte umsatzsteuerlich behandeln wolle. Das Schreiben des Finanzministeriums NRW enthalte hierzu keine Ausführungen, obwohl die Antragstellerin explizit darauf hingewiesen habe, dass es aufgrund der einschränkenden deutschen arzneimittelrechtlichen Vorschriften für die gesetzlichen Krankenkassen unmöglich sein werde, diese Prämien als Abzugsbetrag in den Rechnungen zu akzeptieren. Der Antragsgegner müsse deshalb einen Verwaltungsakt erlassen, in dem er eine umsatzsteuerliche Würdigung der an die gesetzlich Krankenversicherten gezahlten Prämien vornehme und er müsse zudem eine Konsultation mit den Behörden im EU Ausland vornehmen und der Antragstellerin das Ergebnis mitteilen. 31

Die Einführung der Erwerbsbesteuerung für gesetzliche Krankenkassen bei Bezug von Arzneimitteln aus dem EU Ausland kollidiere mit Regelungen im SGB, Arzneimittelrecht, die außerhalb umsatzsteuerlicher Regelungen getroffen seien. Es bestünden insoweit ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes. 32

Nach Auffassung der Antragstellerin seien folgende umsatzsteuerliche Beurteilungen im Streitfall möglich: 33

1. Versandhandelsumsätze nach EU-Recht 34

Nach europäischem Umsatzsteuerrecht (Art. 33 MwStSystRL) tätige die Antragstellerin vorliegend Versandhandelsumsätze. Da die inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen dem Sachleistungsprinzip verpflichtet seien, lägen lediglich im deutschen Umsatzsteuerrecht innergemeinschaftliche Erwerbe der Krankenversicherungen vor. Da das europäische Recht dem nationalen Recht übergeordnet sei, dürfe das deutsche Sachleistungsprinzip keine Rolle spielen. Die Umsätze seien weiterhin als Versandhandelsumsätze zu behandeln. 35

Die inländische Bewertung dürfe nicht zu Lasten des Unternehmens gehen. Diese Bewertung habe zwar materiell rechtlich für die Antragstellerin keine Auswirkung, stelle diese aber vor enorme, kaum überwindbare verfahrensrechtliche Probleme. Der Regelungsbedarf von Unternehmen anderer Mitgliedstaaten werde grob missachtet und mache den Steuerpflichtigen aus dem anderen Mitgliedstaat offenkundig zum Bittsteller bei den deutschen Steuerbehörden. Es werde auf das Korrespondenzprinzip im innergemeinschaftlichen Warenverkehr hingewiesen (vgl. BFH-Beschluss vom 10.11.2010 XI R 11/09). 36

## 2. Innergemeinschaftliche Lieferung/innergemeinschaftlicher Erwerb

Sollten die Prämien – wie schriftlich vom Finanzministerium NRW und den Steuerbehörden im EU Ausland bestätigt – Teil des innergemeinschaftlichen Erwerbs seien, sei fraglich, wie der Antragstellerin der Gegenwert der Umsatzsteuer aus der Bruttozahlung der Prämien erstattet würde. Im Umsatzsteuer-Kommentar Rau/Dürrewächter (§ 17 UStG Tz. 214, 215) werde insoweit ausgeführt, dass dem Steuerpflichtigen im Bestimmungsland aufgrund des Neutralitätsgrundsatzes in analoger Anwendung des Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL, § 17 Abs. 1 UStG ein Rückforderungsanspruch in Höhe der Umsatzsteuer, die in dem Erstattungsanspruch (hier: in den Prämienzahlung) rechnerisch enthalten sei, zustehe. Als Auszahlungsbehörde biete sich das Bundeszentralamt für Steuern an.

## 3. Aufteilung getrennter Umsätze

Denkbar wäre auch die Annahme von zwei getrennten Umsatzvorgängen, sodass der Gesamtkaufpreis aufzuteilen sei.

Die Prämien seien wesentlicher Motivator für die inländischen Kunden, die nach Recht des Ansässigkeitsstaates der Antragstellerin zu erhebenden Daten (z.B. Dosierung des Medikamentes, andere eingenommene Medikamente) Preis zu geben. Nur auf diese Weise könne die Antragstellerin ihren Verpflichtungen Folge leisten. Diese Zusatzkosten (Prämienzahlungen) könne die Antragstellerin aus arzneimittelrechtlichen Gründen in Deutschland nicht über Preisanpassungen amortisieren. Insoweit erscheine es sachgerecht, den von den Krankenkassen zu zahlenden Gesamtpreis aufzuspalten. In Höhe der Prämien würde auf diese Weise ein separater Umsatz ausgewiesen, dem in gleicher Höhe direkte Kosten gegenüberstünden und der umsatzsteuerlich als Entgelt für die länderspezifischen Leistungen, die dem Prämiensystem zugrunde lägen, gewährt werde. Der verbleibende (Rest-)Arzneimittelpreis stelle dann die Gegenleistung für die auch von inländischen Apotheken unter vergleichbaren Bedingungen erbrachten regulären Arzneimittellieferungen dar.

Der Umstand, dass die Erwerbsbesteuerung von den gesetzlichen Krankenkassen überhaupt nur durchgeführt werden könne, weil der GKV-Spitzenverband eine Empfehlung ausgesprochen habe, wie die Abrechnungen von den ausländischen *Internetapotheken* aussehen solle, indiziere ein sehr starkes verfassungsrechtliches Problem zur Einführung der Erwerbsbesteuerung. Die Antragstellerin habe seit knapp einem Jahr keine Möglichkeit – sowohl rechtlich als auch im Verständigungsweg – eine umsatzsteuerliche Würdigung ihres Prämiensystems vornehmen zu können, die im Einklang mit der deutschen, aber auch der Finanzverwaltung des Ansässigkeitsstaates im EU Ausland stehe. Dies spreche offensichtlich für die Undurchführbarkeit der gesamten Erwerbsbesteuerung für gesetzliche Krankenversicherungen zu dem gewählten Zeitpunkt.

Die zögerliche und unklare Behandlung des Prämiensystems durch die Finanzverwaltung sei der Antragstellerin nicht zuzumuten. Die Umstellung der Besteuerung (Erwerbsbesteuerung) für gesetzliche Krankenkassen als weitgehend (umsatz)steuerunkundige Körperschaften des öffentlichen Rechts sei ein schwerer Eingriff seitens der Verwaltung. Die Anforderungen an Klarheit, Verständlichkeit, Praktikabilität und Justiziabilität seien insoweit erhöht (Hinweis auf BVerfG, Beschluss vom 12.10.2010 2 BvL 59/06 , BVerfGE 127, 335-363).

Zudem sei fraglich, ob die Zuzahlungen der gesetzlich Krankenversicherten brutto oder netto anzufordern seien. Nach Auffassung der Antragstellerin müsse die Abrechnung mit den Krankenkassen netto erfolgen. Den gesetzlichen Krankenkassen müsse es dann obliegen,

von ihren Krankenversicherten die Umsatzsteuer anzufordern und ggf. bei Zahlungsausfällen die Bemessungsgrundlage zu korrigieren. Alternativ wäre jedoch auch ein Betrachtung möglich, die Zuzahlung der Krankenversicherten für umsatzsteuerliche Zwecke als (selbständige) Nebenleistung einer Hauptleistung zu betrachten, die eben nicht zum innergemeinschaftlichen Erwerb der gesetzlichen Krankenkassen gehöre, sondern zu den Versandhandelsumsätzen gemäß § 3c UStG. In diesem Fall wäre die Antragstellerin Steuerschuldnerin der Zuzahlungen und diese seien somit in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen der Antragstellerin zu berücksichtigen.

Die Antragstellerin beantragt sinngemäß, 45

die Vollziehung des Bescheides über die Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Oktober 2013 vom 17.02.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.06.2014 bis zum Ablauf eines Monats nach Ergehen einer die Instanz abschließenden Entscheidung im Verfahren 1 K 2164/14 U auszusetzen. 46

Der Antragsgegner beantragt, 47

den Antrag abzuweisen. 48

Er bezieht sich zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung vom 10.06.2014 sowie auf die Stellungnahme des Finanzministeriums des Landes NRW vom 05.08.2014 (Blatt 26 der GA 1 K 2164/14 U). 49

Der Antragsgegner sei ausschließlich mit der Umsatzbesteuerung der im Inland steuerpflichtigen Versandhandelsumsätze befasst. Da die Prämien hingegen an gesetzlich versicherte Kunden gezahlt würden, also mit innergemeinschaftlichen Erwerben der gesetzlichen Krankenkassen in Zusammenhang stünden, sei für die Beurteilung der Prämiengewährung durch den Antragsgegner mangels Zuständigkeit weder Veranlassung gegeben noch könne einer Äußerung bindende Wirkung zukommen. Für die Prüfung der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzung seien daher nur Ausführungen von Bedeutung, die die Versandhandelsumsätze betreffen. Zu diesen Umsätzen habe die Antragstellerin keine bedeutsamen Aspekte vorgetragen. 50

**II.** 51

Der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung in unbegründet. 52

Die Aussetzung der Vollziehung soll gemäß § 69 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. Abs. 3 Satz 1 zweiter Halbsatz FGO erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. 53

1. Ernstliche Zweifel im Sinne von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen bereits dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Bescheides neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (ständige Rechtsprechung seit BFH, Beschluss vom 10.02.1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182). Die Entscheidung hierüber ergeht bei der im Verfahren der Aussetzung der Vollziehung gebotenen summarischen Prüfung aufgrund des Sachverhalts, der sich aus dem Vortrag der Beteiligten und der Aktenlage ergibt (vgl. BFH, Beschluss vom 19.03.2014 V B 14/14, BFHE 244, 156, BFH/NV 54

2014, 999 m.w.N.). Die Aussetzung der Vollziehung setzt nicht voraus, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen; es genügt, dass der Erfolg des Rechtsbehelfs ebenso wenig auszuschließen ist wie sein Misserfolg. Ist die Rechtslage nicht eindeutig, so ist im Regelfall die Vollziehung auszusetzen. Das gilt auch dann, wenn ernstliche Zweifel daran bestehen, ob die maßgebliche gesetzliche Regelung verfassungsgemäß ist. An die Zweifel hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit sind keine strengeren Anforderungen zu stellen als beim Einwand fehlerhafter Rechtsanwendung (BFH, Beschluss vom 25.08.2009 VI B 69/09, BFHE 226, 85, BStBl II 2009, 826 m.w.N.).

Nach diesen Grundsätzen bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes. 55

Die Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen auf xxx EUR durch den angefochtenen Vorauszahlungsbescheid für den Voranmeldungszeitraum Oktober 2013 ist nach summarischer Prüfung nicht zu beanstanden. 56

a) Soweit die Antragstellerin steuerpflichtige Umsätze (netto) zu 7% in Höhe von xxx EUR (Umsatzsteuer: xxx EUR) und Vorsteuerbeträge in Höhe von xxx EUR erklärt hat, sind diese Beträge zwischen den Beteiligten unstreitig. 57

Nach den eigenen Angaben der Antragstellerin betrug die im Streitzeitraum im Inland steuerpflichtigen Umsätze zu 19% - ohne Kürzung der an gesetzlich krankenversicherte Kunden gezahlten Prämien in Höhe von xxx EUR- insgesamt xxx EUR (netto) (Umsatzsteuer: xxx EUR). 58

Nach diesen Besteuerungsgrundlagen waren die Umsatzsteuer-Vorauszahlung 10/2013 wie folgt festzusetzen: 59

Steuerpflichtige Umsätze (netto) zu 19%: xxx EUR 60

Umsatzsteuer xxx EUR 61

Steuerpflichtige Umsätze (netto) zu 7%: xxx EUR 62

Umsatzsteuer xxx EUR 63

./. Vorsteuer: xxx EUR 64

verbleibende Umsatzsteuer-Vorauszahlung: xxx EUR 65

b) Der Antragsgegner hat nach summarischer Prüfung die Lieferungen der Antragstellerin an ihre Kunden, die privat krankenversichert sind, und die Lieferungen nicht rezeptpflichtiger Arzneimittel an gesetzlich Krankenversicherte zu Recht mit einer Bemessungsgrundlage von xxx EUR (netto) der Umsatzsteuer unterworfen. 66

aa) Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, in Deutschland der Umsatzsteuer. 67

Mit dem Verkauf von Arzneimitteln führt die Antragstellerin als Unternehmerin im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG Lieferungen gegen Entgelt im Rahmen ihres Unternehmens aus.	
Soweit die Antragstellerin nicht rezeptpflichtige Arzneimittel oder verschreibungspflichtige Medikamente an Kunden, die privat krankenversichert sind, nach Deutschland versendet, liegt der Ort der Lieferung – wie zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig ist - im Inland.	69
Der Ort einer Lieferung bestimmt sich nach § 3 Abs. 5a-8, §§ 3c, 3e-3g UStG, wobei die Regelungen der § 3c und §§ 3e-3g UStG nach § 3 Abs. 5a UStG den Regelungen der § 3 Abs. 6-8 UStG vorgehen.	70
Die Frage, welche der genannten Ortsbestimmungen im Streitfall einschlägig ist, hängt maßgeblich davon ab, wer Empfänger der von der Antragstellerin durchgeführten Arzneimittellieferungen ist.	71
Leistungsempfänger ist im Allgemeinen derjenige, der aus dem der Leistung zugrunde liegenden Schuldverhältnis als Auftraggeber berechtigt und verpflichtet ist (BFH, Urteil vom 03.11.2005 V R 53/03, BFH/NV 2006, 841).	72
Bei Bestellungen von Kunden, die privat krankenversichert sind, und bei Lieferungen nicht rezeptpflichtiger Arzneimittel an gesetzlich Krankenversicherte gelten keine Besonderheiten, so dass in diesen Fällen der Kaufvertrag nach § 433 Abs. 1 BGB zwischen der Antragstellerin und den Kunden zustande kommt und diese damit auch umsatzsteuerliche Leistungsempfänger wurden.	73
In diesem Fall bestimmt sich der Ort der Lieferung nach § 3 c UStG.	74
Danach gilt die Lieferung, bei der der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete befördert oder versendet wird, nach Maßgabe der Absätze 2 bis 5 des § 3 c UStG dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet (§ 3 c Abs. 1 Satz 1 UStG), wenn der Abnehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb nicht zu versteuern hat (§ 3 c Abs. 2 UStG) und der liefernde Unternehmer die maßgebende Lieferschwelle überschreitet (§ 3c Abs. 3 UStG). Sämtliche Voraussetzungen sind hier nach dem Akteninhalt erfüllt.	75
Die Antragstellerin versendet die Arzneimittel als Liefergegenstand aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (hier: BRD).	76
Hinsichtlich der Lieferungen an die einzelnen Apothekenkunden sind die Voraussetzungen § 3 c Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG erfüllt, da die Kunden entweder schon keine Unternehmer sind oder die Arzneimittel nicht für ihr Unternehmen erwerben. Die Antragstellerin erfüllt auch die Voraussetzungen des § 3 c Abs. 3 UStG, da sie die nach § 3 c Abs. 3 S. 2 Nr. 1 UStG maßgebliche Lieferschwelle von 100.000 EUR im Kalenderjahr offensichtlich überschritten hat.	77
bb) Die Höhe der festgesetzten Steuer für diese im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbaren Umsätze ist nicht zu beanstanden.	78
Gemäß § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG ist die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer das Entgelt, d.h. alles, was die Apothekenkunden aufgewendet haben, um die Leistung (Arzneimittel) zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer.	79

- Nach den eigenen Angaben der Antragstellerin haben die Privatpatienten und die Kunden von nicht verschreibungspflichtigen Arzneimitteln insoweit xxx EUR (ohne Umsatzsteuer) gezahlt, um die entsprechenden Lieferungen der Antragstellerin zu erhalten. Eine Minderung der Bemessungsgrundlage um die an gesetzlich Krankenversicherte gezahlte Prämien in Höhe von xxx EUR kommt nach summarischer Prüfung nicht in Betracht. Nach dem eigenen Vortrag der Antragstellerin standen diese von der Antragstellerin geleisteten Zahlungen mit den hier zu beurteilenden Leistungsbeziehungen in keinem Zusammenhang. 80
- Die Leistung der Antragstellerin ist mit dem Regelsteuersatz gemäß § 12 Abs. 1 UStG von 19% steuerpflichtig. Die Antragstellerin ist als leistende Unternehmerin gemäß § 13 a Abs. 1 Nr. 1 UStG Schuldnerin der Umsatzsteuer. 81
- c) Weder aus dem Unionsrecht, dem Verfassungsrecht oder aus den einfach gesetzlichen Normen lässt sich nach überschlägiger Prüfung ein Anspruch der Antragstellerin herleiten, die im Inland ausgeführten steuerpflichtigen Umsätze zu 19% um die an gesetzlich krankenversicherte Kunden gezahlten Prämien in Höhe von xxx EUR zu kürzen und die Vorauszahlungen insoweit um xxx EUR (= xxx EUR x 19%) zu mindern. 82
- aa) Soweit die Antragstellerin verschreibungspflichtige Arzneimittel an gesetzlich krankenversicherte Kunden im Inland versendet hat, unterliegen diese Lieferungen nicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG in Deutschland der Umsatzsteuer. 83
- Denn der Lieferort für diese Lieferungen befindet sich nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG an dem Ort, an dem sich der Gegenstand der Lieferung zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung an den Erwerber befindet. Bei Beginn der Versendung befinden sich die Arzneimittel nach dem Akteninhalt im Ansässigkeitsstaat der Antragstellerin. 84
- Die nach § 3 Abs. 5 a UStG regelmäßig vorrangig anzuwendende Ortsbestimmung des § 3 c UStG ist insoweit nicht einschlägig, weil für diese Lieferungen die Voraussetzungen von § 3 c Abs. 2 UStG, die den jeweiligen Abnehmer der Versendungslieferung betrifft, nicht erfüllt werden. 85
- Die Ortsbestimmung § 3 c Abs. 1 UStG ist gemäß § 3 c Abs. 2 Nr. 2 Buchst. d und 2. HS UStG u.a. dann nicht anzuwenden, wenn der Abnehmer der Lieferung eine juristische Person ist, die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt, und die maßgebende Erwerbsschwelle für innergemeinschaftliche Erwerbe in Deutschland (12.500 EUR; vgl. § 1 a Abs. 3 Nr. 2 UStG) überschreitet. 86
- Dies ist nach überschlägiger Prüfung hier der Fall. 87
- Bei Kunden, die gesetzlich krankenversichert sind und ein rezeptpflichtiges (d.h. erstattungsfähiges) Medikament bei der Antragstellerin bestellt haben, ist vorliegend davon auszugehen, dass die jeweilige gesetzliche Krankenversicherung des bestellenden Kunden aufgrund zwischen der Antragstellerin und den gesetzlichen Krankenversicherungen geschlossener öffentlich-rechtlicher Verträge (Rahmenvertrag über die Arzneimittelversorgung nach § 129 Absatz 2 SGB V in der Fassung vom 15. Juni 2012 oder Einzelverträge) umsatzsteuerlich die Leistungen der Antragstellerin als Abnehmer im Sinne von § 3 c Abs. 2 UStG empfangen hat. Denn bei den gesetzlich krankenversicherten Kunden ist regelmäßig das sogenannte Sachleistungsprinzip (vgl. § 2 Abs. 2 SGB V; § 13 Abs. 1 SGB V) anzuwenden, wonach die gesetzlichen Krankenversicherungen grundsätzlich ihren Versicherten medizinische Sachleistungen und Dienstleistungen als Naturalleistungen bereit stellen. 88

- Die gesetzlichen Krankenversicherungen sind jeweils juristische Personen des öffentlichen Rechts, die die Arzneimittel nicht für ihr Unternehmen, sondern für ihren hoheitlichen Bereich erwerben. Da bei den jeweiligen gesetzlichen Krankenversicherungen sämtliche Erwerbe – auch von anderen *Internetapotheken* – für die Berechnung der Erwerbsschwelle zuzüglich der jeweiligen Zuzahlungen der gesetzlich Krankenversicherten maßgeblich sind, dürften die Abnehmer regelmäßig bis Oktober 2013 die Erwerbsschwelle im laufenden Kalenderjahr (2013) als auch im vorangegangenen Kalenderjahr überschritten haben. 89
- Da diese Lieferungen der Antragstellerin im Inland nicht steuerbar und zudem im Ansässigkeitsstaat steuerfrei sind, scheidet ein Änderung der Bemessungsgrundlage bei der Antragstellerin aus (vgl. auch BFH, Urteil vom 05.06.2014 XI R 25/12, BFH/NV 2014, 1692). 90
- Eine Verrechnung mit der Gegenleistung, welche die Antragstellerin für die Lieferung der Medikamente im streitigen Zeitraum erhalten hat (Erstattungsbeträge der gesetzlichen Krankenkassen und Zuzahlungen der Versicherten), wirkt sich auf die Höhe der festzusetzenden Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für Oktober 2013 ebenso wenig aus, wie der Vorschlag der Antragstellerin den Gesamtpreis in zwei getrennten Umsatzvorgänge aufzuteilen. 91
- Auch die von der Antragstellerin aufgeworfene Frage, ob die Zuzahlungen der gesetzlich Krankenversicherten brutto oder netto anzufordern seien, hat keinen Einfluss auf die Höhe der im Inland steuerpflichtigen Umsätze. 92
- bb) Wie der Antragsteller zutreffend in der Einspruchsentscheidung zur Hauptsache ausgeführt hat, kommt eine Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG (vgl. oben unter II. 1 b bb) für die im Inland zu 19 % steuerpflichtigen Versandumsätze der Antragstellerin auch deshalb nicht in Betracht, weil die Abnehmer dieser Lieferungen nicht mit den o.g. Abnehmern der nicht steuerbaren Lieferungen (gesetzliche Krankenversicherungen) identisch sind. 93
- cc) Soweit die Antragstellerin die Ansicht vertritt, die Lieferungen an die gesetzlichen Krankenkassen seien nach vorrangigem Unionsrecht (Art. 33 MwStSystRL) weiterhin als im Inland steuerpflichtige Versandhandelsumsätze zu behandeln, vermag der Senat dem nicht zu folgen. Die Regelung in § 3 c UStG und § 1 a UStG stehen im Einklang mit Art. 33 MwStSystRL. Die Vorschrift des § 3 c UStG findet für die Lieferungen an die gesetzlichen Krankenversicherungen – wie oben dargestellt – keine Anwendung, weil diese jeweils die Erwerbsschwelle von 12.500 EUR überschreiten (vgl. auch Art. 3 Abs. 2 MwStSystRL; 12.500 EUR liegt nicht unter 10.000 EUR). Dass gesetzlich krankenversicherte Kunden die rezeptpflichtigen Medikamente von ihrer Krankenversicherung als Versicherungsleistungen erhalten und ihnen nicht – wie bei privat Krankenversicherten – nur ein Erstattungsanspruch der angefallenen Kosten zusteht (Sachleistungsprinzip), führt zwar dazu, dass die gesetzliche Krankenversicherung und nicht der gesetzlich krankenversicherte Kunde als Empfänger der Lieferungen der Antragstellerin anzusehen ist. Dies verstößt aber nicht gegen Art. 33 MwStSystRL, da nach dem Wortlaut (vgl. Abs. 1 (a)) dieser Norm die Frage, wie Versandlieferungen an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person (hier die gesetzlichen Krankenversicherungen) zu behandeln sind, ausdrücklich geregelt wurde. Art. 33 MwStSystRL ist bei Überschreiten der Erwerbsschwelle nicht anzuwenden. 94
- Selbst wenn der Argumentation der Antragstellerin zu folgen wäre, würde dies nicht zu einer Aussetzung der Vollziehung des angefochtenen Bescheides führen. Vielmehr unterlägen dann auch die Lieferungen verschreibungspflichtiger Medikamente an gesetzlich krankenversicherte Personen im Inland der Umsatzsteuer. Dies hätte im Streitzeitraum zur 95

Folge, dass eine wesentlich höhere Umsatzsteuer-Vorauszahlung als bisher festzusetzen wäre.

dd) Soweit die Antragstellerin mit Hinweis auf die Kommentierung von Stadie in Rau/Dürnwächter, UStG, § 17 Tz. 214, 215, die Auffassung vertritt, dass ihr in analoger Anwendung des Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL, § 17 Abs. 1 UStG ein Rückforderungsanspruch in Höhe der Umsatzsteuer (hier 214.851,23 EUR), die in dem Erstattungsbetrag rechnerisch enthalten sei, zustehe, ist dem aus verschiedenen Gründen nicht zu folgen. 96

Zum einen ist der in der genannten Kommentierung behandelte Sachverhalt mit dem Streitfall nicht vergleichbar, sondern betrifft eine Lieferkette von drei Unternehmern, die jeweils zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Entsprechend kann sich bei Erstattungen (Rabatte) des ersten Lieferers an den letzten vorsteuerabzugsberechtigten Abnehmer die Frage stellen, ob der letzte vorsteuerabzugsberechtigte Abnehmer seinen Vorsteuerabzug nach § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG auch dann mindern muss, wenn der erste Lieferer innergemeinschaftlich steuerfrei liefert, und welche Folge dies ggf. für den ersten Lieferer hätte. Vorliegend sind aber unstrittig weder die gesetzlichen Krankenversicherungen noch die gesetzlich krankenversicherten Apothekenkunden hinsichtlich der Arzneimittellieferungen der Antragstellerin vorsteuerabzugsberechtigt. 97

Zum anderen soll dieser Rückforderungsanspruch – nach eigenem Vortrag der Antragstellerin – gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern bestehen. Inwieweit ein solcher Rückforderungsanspruch gegen eine andere Behörde die Rechtmäßigkeit des vom Finanzamt erlassenen Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheides für 10/2013 beeinflussen soll, dessen Aussetzung der Vollziehung die Antragstellerin begehrt, vermag der Senat nicht zu erkennen. 98

Schließlich widerspricht die Ansicht, der zum Vorsteuerabzug berechtigte letzte Unternehmer einer Lieferkette müsse auch bei vorausgegangener innergemeinschaftlicher Lieferung des Rabatt gewährenden ersten Lieferers nach § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG seinen Vorsteuerabzug berichtigen und jener habe im Bestimmungsland in analoger Anwendung des Art. 185 Abs. 1 der MwStSystRL, § 17 Abs. 1 UStG einen Rückforderungsanspruch in Höhe der Umsatzsteuer (vgl. dazu Stadie in Rau/Dürnwächter, Umsatzsteuergesetz, § 17 Rz. 215), sowohl der in § 17 Abs. 1 UStG geregelten Gesetzeslage als auch dem Unionsrecht in der Auslegung durch den EuGH (vgl. BFH, Urteil vom 05.06.2014 XI R 25/12, BFH/NV 2014, 1692). 99

ee) Auch einen verfassungsrechtlichen Anspruch auf Minderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage vermag der Senat nicht zu erkennen. Die Antragstellerin hat bereits nicht substantiiert dargelegt, welche der hier maßgeblichen gesetzlichen Regelungen des Umsatzsteuergesetzes, die vom Antragsgegner bei der Festsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für 10/2013 angewendet wurden, verfassungswidrig seien soll. Soweit im Hinblick auf die Umsätze der Antragstellerin die von der Verwaltung geschaffene Vereinfachungsregel in Abschn. 1 a. 2. Abs. 14 UStAE n.F., die weder auf einer einfach gesetzlichen oder verfassungsrechtlichen Grundlage beruht, nach dem Wortlaut der Vorschrift keine Anwendung mehr findet, werden die Rechte der Antragstellerin nicht verletzt, weil die angefochtene Umsatzsteuerfestsetzung – ohne Anwendung der Vereinfachungsregel - im Einklang mit den Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes erfolgt ist. Im Übrigen würde die Anwendung der Vereinfachungsregel in Abschn. 1 a. 2. Abs. 14 UStAE im Streitfall dazu führen, dass die Antragstellerin die Lieferungen an die gesetzlichen Krankenkassen als Inlandslieferungen zu versteuern hätte. Dies hätte im Streitzeitraum zur Folge, dass eine wesentlich höhere Umsatzsteuer-Vorauszahlung als bisher festzusetzen wäre. 100

2. Die Aussetzung der Vollziehung ist auch nicht wegen unbilliger Härte nach § 69 Abs. 3 i. V. m. Abs. 2 Satz 2, 2. Alternative FGO zu gewähren. 101

Eine unbillige und nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte liegt vor, wenn dem Steuerpflichtigen durch die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsaktes wirtschaftliche Nachteile drohen, die nicht oder nur schwer gut zu machen sind oder wenn die Vollziehung zu einer Gefährdung seiner wirtschaftlichen Existenz führen würde (vgl. BVerfG, Beschluss vom 11.10.2010, 2 BvR 1710/10 DStR 2010, 2296, Rdnr. 20 m. w. N.). 102

Diese Möglichkeit der Aussetzung der Vollziehung kommt --ungeachtet der persönlichen finanziellen Verhältnisse-- nur in Betracht, wenn auch Zweifel an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Verwaltungsaktes bestehen. Sind derartige Zweifel – wie im Streitfall - fast ausgeschlossen, scheidet eine Aussetzung der Vollziehung selbst dann aus, wenn die Vollziehung tatsächlich eine unbillige Härte zur Folge hätte (st. Rspr. vgl. dazu grundlegend BStBl II 1988, 538, ausdrücklich bestätigt durch das BVerfG a. a. O.). 103

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 104

4. Die Zulassung der Beschwerde beruht auf § 128 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 1 FGO. 105