
Datum: 17.02.2017
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 2164/14 U
ECLI: ECLI:DE:FGD:2017:0217.1K2164.14U.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

1

Die Klägerin betreibt in *einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union* eine Versandapotheke. Sie versendet rezeptfreie und rezeptpflichtige Medikamente in das Inland an Kunden, die entweder privat oder bei einer gesetzlichen Krankenkasse versichert sind.

2

Die Klägerin ist als Apothekerin berufsrechtlich gehalten, eine Medikamentenwechselwirkungsberatung gegenüber den Kunden durchzuführen. Sie konnte ihrer Beratungspflicht bei Internetbestellungen nur unter Mitwirkung der Patienten genügen. In diesem Zusammenhang sagte sie den Patienten für die Beantwortung von Fragen („Arzneimittel-Check“) zu ihrer Erkrankung und für die Übersendung eines Rezeptes eine Prämie ("Aufwandsentschädigung") in Höhe bis zu 15,00 EUR bzw. von 1,00 EUR pro Rezeptübersendung zu. Nach weiteren Angaben der Klägerin im Klageverfahren habe es sich bei dem sogenannten „Arzneimittel-Check“ im Wesentlichen um einen Fragebogen sowie ggf. weitere telefonische Befragungen gehandelt, bei denen der Kunde u.a. Angaben zu Unverträglichkeiten, Allergien, Schwangerschaften, (Vor-) Erkrankungen und bereits eingenommenen Medikamenten mache. Die Prämien für die Teilnahme am „Arzneimittel-Check“ verrechne die Klägerin bei gesetzlich versicherten Kunden in Deutschland jeweils mit den vom Patienten zu entrichtenden gesetzlichen Zuzahlungen für das bestellte Medikament, so dass es zu keiner Auszahlung von Geldbeträgen an die Patienten komme. Die konkrete Berechnung der Prämienhöhe erfolge anhand eines Prozentanteils der gesetzlichen Zuzahlung.

3

4

Die Klägerin ging davon aus, dass sie durch Lieferungen verschreibungspflichtiger Medikamente an privat krankenversicherte Personen (Privatpatienten) und durch Lieferungen von rezeptfreien Produkten (sogenannte OTC („over the counter“) Umsätze) nach Deutschland gemäß § 3c UStG (in der Fassung des Streitjahres 2013) im Inland steuerpflichtige Versandhandelsumsätze erbracht habe und erstellte insoweit Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis und zog die „Aufwandsentschädigung“ als Entgeltminderung im Sinne des § 17 UStG ab.

Demgegenüber ging die Klägerin bei von gesetzlich krankenversicherten Personen (Kassenpatienten) veranlassten Lieferungen von verschreibungspflichtigen Medikamenten davon aus, dass Abnehmer solcher Lieferungen wegen des Sachleistungsprinzips nach § 2 Abs. 2 SGB V die jeweilige gesetzliche Krankenversicherung (GKV) des Kassenpatienten sei. Gegenüber den Kassenpatienten stellte die Klägerin lediglich eine Rechnung über den an die Kasse abzuführenden Zuzahlungsbetrag abzüglich der "Aufwandsentschädigung/Prämie" und gegenüber der Krankenkasse eine Rechnung über den eigentlichen Medikamentenbetrag aus. In den Umsatzsteuervoranmeldungen wandte die Klägerin für solche Lieferungen bis einschließlich September 2013 mit Zustimmung des Beklagten die Vereinfachungsregel in Abschn. 1 a. 2. Abs. 14 UStAE a.F. an, wonach unter in dieser Vorschrift genannten Voraussetzungen ein innergemeinschaftliches Verbringen der Medikamente angenommen werden konnte, mit der Folge dass die Klägerin die Lieferungen im Bestimmungsland (Deutschland) unter ihrer USt-IdNr. als steuerbar und steuerpflichtig behandelte. Zum 30.09.2013 widerrief der Beklagte die erteilte Zustimmung zur Anwendung der Vereinfachungsregel, weil diese nach dem Wortlaut voraussetze, dass der liefernde Unternehmer den Liefergegenstand in den Bestimmungsmittgliedstaat an den Abnehmer befördere und der Liefergegenstand nicht – wie im Falle der Klägerin - vom liefernden Unternehmer versendet oder vom Abnehmer befördert oder versendet werde. Die Klägerin tätige daher nach Ansicht des Beklagten ab dem 01.10.2013 insoweit in *dem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union* (steuerfreie) innergemeinschaftliche Lieferungen an die GKV'en in Deutschland. Die GKV'en müssten nunmehr die auf solche Arzneimittellieferungen entfallende Umsatzsteuer in Deutschland selbst entrichten (innergemeinschaftlicher Erwerb nach § 1 a UStG).

5

Im Zusammenhang mit der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Oktober 2013 teilte die Klägerin dem Beklagten mit, dass sie die in diesem Zeitraum an die Kassenpatienten gewährten Prämien („Aufwandsentschädigungen“) in Höhe von x EUR als Umsatzkürzung der in Deutschland steuerpflichtigen Versandhandelsumsätze (§ 3c UStG) (Lieferungen an Privatpatienten; Lieferungen von nicht rezeptpflichtige OTC Produkten) berücksichtigt habe. Sie beantragte, die Prämien in Zukunft als „negative innergemeinschaftliche Erwerbe“ im Rahmen ihrer Voranmeldungen zu behandeln.

6

Der Beklagte schloss sich dieser Vorgehensweise nicht an und erhöhte mit einem nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid für den VAZ 10/2013 vom 17.02.2014 die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen um xx EUR. Die Änderung ergab sich dadurch, dass der Beklagte die von der Klägerin vorgenommene Kürzung der Bemessungsgrundlage in Höhe von insgesamt x EUR der zu 19% steuerpflichtigen (Versandhandels)Umsätze wieder rückgängig machte (= *x mal 19%* = xx EUR).

7

Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein, den der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 10.06.2014 als unbegründet zurückwies. Er führte aus: Die begehrte Minderung der Bemessungsgrundlage der Versandhandelsumsätze (Lieferungen an Privatpatienten, OTC Umsätze) nach § 17 UStG komme nicht in Betracht, weil kein Zusammenhang zwischen den

8

an die gesetzlich Krankenversicherten gezahlten Prämien und den Versandhandelsumsätzen bestehe. Leistungsempfänger der Versandhandelsumsätze und Empfänger der Prämien seien nicht identisch.

Gegen die Einspruchsentscheidung hat die Klägerin am 10.07.2014 Klage erhoben. 9

Mit Beschluss vom 03.11.2014 (Az. 1 V 2937/14 A (U)) hat der erkennende Senat den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der Umsatzsteuer für den VAZ 10/2013 in Höhe von xx EUR (= x EUR *mal* 19%) abgelehnt. Die hiergegen eingelegte Beschwerde hat der BFH mit Beschluss vom 24.02.2015 (Az. V B 147/14) als unbegründet zurückgewiesen. 10

Die zunächst vorgetragenen Argumente der Klägerin zu ihrem ursprünglichen Klagebegehren (sinngemäß), den angefochtenen Vorauszahlungsbescheid VAZ 10/2013 vom 17.02.2014 zu ändern und die Umsatzsteuer um xx EUR (= x EUR *mal* 19%) herabzusetzen, hat der erkennende Senat in dem o.g. Beschluss vom 03.11.2014 (1 V 2397/14 A (U)) zusammenfassend dargestellt. Auf diese Darstellung wird Bezug genommen. 11

Am 11.02.2015 hat die Klägerin die Umsatzsteuerjahreerklärung für 2013 beim Beklagten eingereicht. Der Erklärung hat der Beklagte am 10.04.2015 zugestimmt und die Umsatzsteuer für 2013 erklärungsgemäß festgesetzt (vgl. Mitteilung vom 20.04.2015 Blatt 84 der GA). 12

Nachdem eine Überprüfung der streitigen Prämienzahlungen ergeben hatte, dass in dem ursprünglich von der Klägerin angegebenen Betrag für Oktober 2013 von x EUR auch Prämien an Kassenpatienten im Zusammenhang mit OTC Umsätzen in Höhe von xxx EUR (= x EUR minus xxxx EUR) enthalten waren, hat die Klägerin am 03.05.2015 eine geänderte Umsatzsteuererklärung für 2013 beim Beklagten eingereicht. Darin hat sie die Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Umsätze (19% und 7%) um Prämienzahlungen an Kassenpatienten bei OTC Umsätzen im Zeitraum Oktober bis Dezember/2013 gemindert (xxxxx EUR (19%) und xxxxxx EUR (7%)). Mit einem nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid vom 02.06.2016 hat der Beklagte die Umsatzsteuer für 2013 erklärungsgemäß herabgesetzt. 13

Die Klägerin begehrt mit ihrer Klage in der Hauptsache nunmehr (nur noch) eine Minderung der steuerpflichtigen (Versandhandels)Umsätze des Jahres 2013 zum allgemeinen Steuersatz um die gegenüber Kassenpatienten im Monat Oktober 2013 gewährten Prämien („Aufwandsentschädigungen“) in Höhe von xxxx EUR in Zusammenhang mit dem Verkauf von verschreibungspflichtigen Medikamenten. 14

Im weiteren Verlauf des Klageverfahrens hat die Klägerin ein Rechtgutachten von A vom 27.10.2015 (vgl. Blatt 38 ff der GA) eingereicht, wonach sich die von der Finanzverwaltung vertretene Anknüpfung an das Sachleistungsprinzip zur Bestimmung des Leistungsempfängers umsatzsteuerlich nicht rechtfertigen lasse. Vielmehr komme auch bei rezeptpflichtigen Medikamenten ein direkter Vertrag zwischen der Klägerin als Leistungserbringerin und dem jeweiligen Kassenpatienten zustande. Diese zivilrechtliche Vertragsbeziehung müsse daher auch umsatzsteuerlich zu berücksichtigen sein. Auf den weiteren Inhalt des Gutachtens wird Bezug genommen. 15

Im Anschluss an das Gutachten führt die Klägerin zur Klagebegründung aus: 16

Im Vergleich zu inländischen Versandapotheken ergebe sich für die Klägerin ab Oktober 2013 eine unionsrechtswidrige umsatzsteuerliche Benachteiligung, die allein dem 17

grenzüberschreitenden Sachverhalt geschuldet sei. Dies betreffe nicht nur Entgeltminderungen in Form der Gewährung von Boni, sondern auch soweit ein Patient die Zuzahlung nicht leiste oder in den Fällen, in denen der Hersteller den sozialrechtlich vorgesehenen Herstellerrabatt nicht an die Klägerin gewähre. Zudem ergebe sich ein nicht auflösbarer Unterschied zwischen Netto- und Bruttobeträgen hinsichtlich der in der Höhe gleichbleibenden Zuzahlungen.

Die Klägerin habe gegen diese Benachteiligung verschiedene Schritte unternommen. 18

Soweit sie im Klageverfahren einen Abzug der an Kassenpatienten gewährten Rabatte bei der Bemessungsgrundlage für weiterhin in Deutschland umsatzsteuerpflichtige Umsätze vorgenommen habe, sei diese Vorgehensweise im einstweiligen Rechtsschutzverfahren zwar letztinstanzlich durch den BFH abgelehnt worden. Die dort vorgenommene isolierte Betrachtungsweise berücksichtige jedoch nicht die gesetzlichen Krankenkassen. Zudem habe der BFH die Fragen, hinsichtlich der Anwendung des sozialrechtlichen Sachleistungsprinzips und inwieweit bei Entgeltminderungen eine Umsatzsteuererstattung an den leistenden Unternehmer erfolgen müsse, offen gelassen. 19

Ein weiterer Ansatz der Klägerin habe darin bestanden, die Zuzahlungen, die sie von ihren gesetzlich versicherten Kunden für rezeptpflichtige Medikamente erhalte, als Entgelt für eine separate in Deutschland nach § 3c UStG umsatzsteuerpflichtige Lieferung zu behandeln und von dieser Bemessungsgrundlage die gewährten Rabatte abzuziehen. Insoweit werde auf das Klageverfahren Az. 1 K 1615/15 U, Finanzgericht Düsseldorf, Bezug genommen. 20

Parallel zu den finanzgerichtlichen Verfahren habe die Klägerin fortlaufend mit dem Beklagten und dem Finanzministerium B in Kontakt gestanden, um eine außergerichtliche Lösung des Problems zu erzielen. Dies sei jedoch bisher erfolglos gewesen. 21

Zur Vermeidung einer unionsrechtswidrigen Benachteiligung der Klägerin müsse § 17 UStG unionsrechtskonform (ggf. im Wege der teleologischen Extension) ausgelegt werden. Zweck des § 17 UStG sei nach der unionsrechtlichen Vorgabe in Art. 90 MwStSystRL, dass der Umsatz eines Unternehmers nur mit derjenigen Gegenleistung zu besteuern sei, die der Leistungsempfänger bzw. ein Dritter letztendlich aufwende bzw. die der leistende Unternehmer für seine Leistung tatsächlich erhalte. Nach dieser Maßgabe sei jedoch eine Minderung der steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe der deutschen Krankenkassen in Höhe der von der Klägerin gewährten Rabatte keine Lösung, da die GKV keinen Preisnachlass gewähre und daher nicht durch § 17 UStG begünstigt sein könne. Eine solche Vorgehensweise würde den Aufwand der Klägerin im Zusammenhang mit dem Preisnachlass und den umsatzsteuerlichen Vorteil (welcher dann den gesetzlichen Krankenkassen zugutekommen würde) trennen. 22

Weil im Falle der Klägerin § 17 UStG mangels eines minderungsfähigen steuerpflichtigen Umsatzes dem Wortlaut nicht anwendbar sei, liege insoweit eine Regelungslücke vor. Dies führe bei einer grenzüberschreitenden Lieferkette zu einem Preisnachlass an den Endverbraucher, der im Ergebnis bei der Besteuerung keine Berücksichtigung finde. Auch sei die umsatzsteuerlich grundlegend unterschiedliche Behandlung der Leistungen gegenüber den privatversicherten und den gesetzlich versicherten Patienten unionsrechtlich nicht zu rechtfertigen (Hinweis auf BFH, Vorlagebeschluss vom 22.06.2016 V R 42/15). 23

Der Annahme einer Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG bzw. eines entsprechenden negativen Umsatzes stehe auch nicht die Annahme einer eigenständigen entgeltlichen Leistung des Patienten an die Klägerin durch die Teilnahme am „Arzneimittel- 24

Check“ entgegen. Nach den Abgrenzungskriterien für Werbekostenzuschüsse sei vorliegend davon auszugehen, dass die Zahlungen, die die Klägerin im Rahmen der skizzierten Prämienmodelle den Kassenpatienten gewähre, kein Entgelt für eine eigenständige Leistung der Patienten an die Klägerin darstellten. Denn es bestehe keine Leistungsverpflichtung des Kunden, dieser habe zudem ein eigenes Interesse an der Teilnahme am „Arzneimittel-Check“, und es bestehe eine direkte Verknüpfung der Prämienverteilung mit der jeweiligen Medikamentenlieferung. Der Kassenpatient könne nur dann eine Prämie bekommen, wenn er auch tatsächlich Medikamente bei der Klägerin bestelle. Die Höhe der Prämie stehe darüber hinaus in einem direkten Zusammenhang mit dem Wert der vom Kunden bestellten Ware.

Soweit die Klägerin hilfsweise die Feststellung begehre, dass die Lieferungen verschreibungspflichtiger Medikamente der Klägerin nicht an die gesetzlichen Krankenkassen, sondern direkt an ihre Versicherten erbracht werden und vollständig nach § 3 c UStG in Deutschland umsatzsteuerbar und – pflichtig seien, bestehe auch ein Feststellungsinteresse. Denn die Klägerin habe insoweit ein erhebliches wirtschaftliches Interesse an einer solchen Feststellung. Zwar müsse die Klägerin zusätzliche steuerpflichtige Lieferungen erklären. Aufgrund der dann konsequenten Erstattung des Bruttopreises durch die gesetzlichen Krankenkassen wirke sich dies wirtschaftlich jedoch nicht als eine Belastung aus. Eine ebenfalls denkbare Feststellungsklage gegen die Finanzämter der GKVn wäre angesichts der hohen Anzahl von GKVn weder praktisch noch zumutbar. Zur materiellen Begründung der Feststellungsklage werde auf das Gutachten vom 27.10.2015 Bezug genommen.

25

Die Klägerin beantragt,

26

den Bescheid über die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für den Monat Oktober 2013 vom 17.02.2014 in der Gestalt des Bescheids über Umsatzsteuer für das Jahr 2013 vom 02.06.2016 aufzuheben und neu unter der Berücksichtigung festzusetzen, dass sich die Bemessungsgrundlage in Höhe von xxxx EUR mindert für die gegenüber GKV-Patienten im streitgegenständlichen Zeitraum gewährten Preisnachlässe;

27

hilfsweise, festzustellen, dass die Lieferungen verschreibungspflichtiger Medikamente der Klägerin nicht an die gesetzlichen Krankenkassen, sondern direkt an ihre Versicherten erbracht werden und nach § 3 c UStG im Inland umsatzsteuerpflichtig sind, so dass sich die Bemessungsgrundlage um die gewährten Preisnachlässe mindert;

28

hilfsweise die Revision zuzulassen.

29

Der Beklagte beantragt,

30

die Klage abzuweisen.

31

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

32

Der Beklagte 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 Prämienverteilung durch den Beklagten mangels Zuständigkeit weder Veranlassung gegeben noch könne einer Äußerung bindende Wirkung zukommen. Für die Prüfung der Rechtmäßigkeit der angefochtenen

33

Umsatzsteuerfestsetzung seien daher nur Ausführungen von Bedeutung, die die Versandhandelsumsätze betreffen. Zu diesen Umsätzen habe die Klägerin keine bedeutsamen Aspekte vorgetragen.

Wegen weiterer Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die Gerichtsakten 1 K 2164/14 U und 1 V 2937/14 A (U) und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Beklagten Bezug genommen. 34

Entscheidungsgründe: 35

Die Klage ist hinsichtlich des Hauptantrages unbegründet (vgl. I.). 36

Die hilfsweise erhobene Feststellungsklage ist unzulässig (vgl. II.). 37

I. Soweit die Klägerin mit ihrem Hauptantrag die Minderung der Umsatzsteuer um xxxxxxxx EUR (= xxxx EUR x 19%) begehrt, ist die Klage unbegründet. 38

Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid für 2013 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 39

Der Beklagte hat es zu Recht abgelehnt, die Umsatzsteuer für 2013 um xxxxxxxx EUR (= xxxx EUR x 19%) herabzusetzen. 40

Eine Minderung der festgesetzten Umsatzsteuer für 2013 um xxxxxxxx EUR (= xxxx EUR x 19%) wegen der von der Klägerin im Oktober 2013 an Kassenpatienten gewährten Prämien ("Aufwandsentschädigungen") in Höhe von xxxx EUR (in Zusammenhang mit dem Verkauf von verschreibungspflichtigen Medikamenten), welche die Klägerin gegenüber den Kassenpatienten mit der von diesen nach § 31 Abs. 3 SGB V zu entrichtende Zuzahlung verrechnete, kommt unter keinem rechtlichen Gesichtspunkt in Betracht. 41

Dies gilt sowohl für eine rechtliche Würdigung unter der Annahme der vom Beklagten vertretenen Auffassung, die jeweilige GKV sei umsatzsteuerlich als Leistungsempfänger der von Kassenpatienten veranlassten Lieferungen verschreibungspflichtiger Medikamente nach Deutschland anzusehen, weil die Klägerin mit den GKVen einen öffentlich-rechtlichen Vertrag nach § 129 SGB V oder einen öffentlich-rechtlichen Einzelvertrag gemäß § 140e SGB V geschlossen habe und der Kunde das Medikament daher nur in Erfüllung des Versicherungsvertrages von seiner GKV als Sachleistung gemäß § 2 Abs. 2 SGB V erhalte (vgl. zum Sachleistungsprinzip auch BFH, Urteil vom 20.05.2015 XI R 2/13, BFH/NV 2015, 1775 Rz. 42 m.w.N. und Hinweis auf Urteil, BSG vom 28.09.2010 B 1 KR 3/10 R, BSGE 106, 303, Rz 13, 14) (vgl. **hierzu I.1.**), als auch unter der Annahme der von der Klägerin vertretenen Ansicht (vgl. hierzu auch Gutachten vom 27.10.2015, Blatt 38 ff der GA), sie habe die Lieferungen verschreibungspflichtiger Medikamente umsatzsteuerlich direkt an die Kassenpatienten als Leistungsempfänger erbracht (vgl. **hierzu I.2.**). 42

Wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, unterwarf die Klägerin für den Zeitraum ab 01.10.2013 (nur noch) die Arzneilieferungen an Privatpatienten und die OTC Umsätze der deutschen Umsatzsteuer, weil der Beklagte die Zustimmung zur Anwendung der Vereinfachungsregel in Abschn. 1 a. 2. Abs. 14 UStAE a.F. hinsichtlich der von Kassenpatienten veranlassten Lieferungen von verschreibungspflichtiger Medikamente zum 30.09.2013 widerrufen hatte. 43

Die Lieferungen an Privatpatienten und die OTC Umsätze unterliegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG in Deutschland der Umsatzsteuer, da in diesen Fällen der Kaufvertrag nach § 433 44

Abs. 1 BGB zwischen der Klägerin und dem jeweiligen Kunden zustande gekommen ist, der jeweilige Privatpatient (oder Kunde von OTC Produkten) damit auch umsatzsteuerlich Leistungsempfänger wurde und sich der Ort der Lieferung nach § 3 c UStG bestimmt. 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 Tatbestandsmerkmale des § 3 c UStG sind insoweit erfüllt. Die Klägerin versendet die Medikamente und die OTC Produkte als Liefergegenstand aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates (*ein anderer Mitgliedstaat der Europäischen Union*) in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (hier: Deutschland). Hinsichtlich der Lieferungen an die Privatpatienten und die Käufer von OTC Produkten liegen die Voraussetzungen § 3 c Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG vor, da diese Kunden entweder schon keine Unternehmer sind oder die Arzneimittel nicht für ihr Unternehmen erwerben. Die Klägerin 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 Streitjahr offensichtlich überschritten hat.

Die Bemessungsgrundlage dieser steuerpflichtigen (Versandhandels)Umsätze hat die die Klägerin - vom Beklagten unbeanstandet - in Höhe der gewährte Prämien („Aufwandsentschädigungen“) in Zusammenhang mit dem Verkauf von Arzneimitteln an Privatpatienten und von OTC Umsätzen gekürzt, da der Leistungsempfänger insoweit nur den um die Prämie geminderten Kaufpreis an die Klägerin entrichtete. 45

Eine weitere Kürzung der Bemessungsgrundlage dieser steuerpflichtigen (Versandhandels)Umsätze kommt im Hinblick auf die an Kassenpatienten gewährten Prämien („Aufwandsentschädigungen“) bei dem Verkauf von verschreibungspflichtigen Medikamenten nicht in Betracht. 46

1. Soweit die GKVen – wie der Beklagte meint – in Anlehnung an das sozialrechtliche Sachleistungsprinzip (§ 2 Abs. 2 SGB V) auch umsatzsteuerlich als Leistungsempfänger der an die Kassenpatienten ausgehändigten verschreibungspflichtigen Medikamente anzusehen sein sollte, schuldet die Klägerin seit dem 01.10.2013 für solche Lieferungen an die inländischen GKVen weder in *dem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union* noch in Deutschland Umsatzsteuer. 47

Für die Minderung der Bemessungsgrundlage anderer von der Klägerin ausgeführter steuerpflichtiger Umsätze um xxxx EUR oder für einen Rückforderungsanspruch von Umsatzsteuer gegenüber dem Beklagten in Höhe von xxxxxx EUR ist keine Rechtsgrundlage ersichtlich. 48

Die Klägerin erbringt bei den Lieferungen an die inländischen GKVen keine im Inland steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze. Sie führt ihre Lieferungen in *dem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union* aus, und zwar entsprechend Art. 138 Abs. 1 der MwStSystRL als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen. 49

Der Lieferort für diese Lieferungen befindet sich in diesen Fällen 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 (hier: *in dem anderen Mitgliedstaat der Europäischen* 50

Union). 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 Versandungslieferung betrifft, nicht erfüllt werden. 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.

Die GKVen sind juristische Personen des öffentlichen Rechts, die die rezeptpflichtigen Medikamente nicht für ihr Unternehmen, sondern für ihren hoheitlichen Bereich erwerben. Da bei den jeweiligen GKVen sämtliche innergemeinschaftliche Erwerbe – auch von anderen im EU-Ausland ansässigen Internetapotheken – für die Berechnung des Gesamtbetrages der Entgelte maßgeblich sind, ist davon auszugehen, dass diese jeweils die Erwerbsschwelle im laufenden Kalenderjahr (2013) als auch im vorangegangenen Kalenderjahr überschritten haben. 51

a) Die jeweilige GKV des Kassenpatienten, der die Lieferung veranlasst hat, schuldet gemäß § 13 a Abs. 1 Nr. 2 UStG als Erwerber die Umsatzsteuer (innergemeinschaftlicher Erwerb vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG i. V. m. § 1 a UStG). 52

Im Umsatzsteuergesetz ist keine Vorschrift ersichtlich, die die Erstattung eines Teils der Umsatzsteuer an die Klägerin ermöglicht, die ein anderer Steuerschuldner (hier: die jeweilige GKV) an den Fiskus zu entrichten hat. 53

b) Auch der Ansatz von „negativen Umsätzen“ in Höhe der an die Kassenpatienten gewährten Prämien („Aufwandsentschädigungen“) kommt nicht in Betracht, weil es sich hierbei nicht um Umsätze der Klägerin an die Kassenpatienten handelt, für die diese ein Entgelt an die Klägerin zahlen, sondern um Zahlungen an die Patienten für ihre Mitwirkungsleistung, die der Klägerin erst die Erfüllung ihrer Beratungspflichten ermöglichen (vgl. BFH, Beschluss vom 24.02.2015 V B 147/14, Rn. 11). 54

c) Die begehrte Änderung des Umsatzsteuerbescheides für 2013 kann auch nicht – wie zu Recht zwischen den Beteiligten unstreitig ist - durch eine direkte Anwendung des § 17 UStG erreicht werden. 55

Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG hat der Unternehmer, der einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ausgeführt hat, den geschuldete Umsatzsteuerbetrag zu berichtigen, wenn sich die Bemessungsgrundlage für diesen Umsatz geändert hat. 56

Sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen des § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG liegen im Streitfall nicht vor. 57

aa) Bei der Bemessung der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen der Medikamente ist ein Abzug der Zahlung für Beratung von der Bemessungsgrundlage nicht möglich, weil § 17 UStG ausdrücklich die Änderung der Bemessungsgrundlage bei einem „steuerpflichtigen Umsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG“ voraussetzt (vgl. auch BFH, Beschluss vom 24.02.2015 V B 147/14, Rn. 10 m.w.N). Die Lieferungen an die GKVen sind jedoch – wie oben dargestellt – aus der Sicht der Klägerin keine im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze. 58

bb) Das Tatbestandsmerkmal „für diesen Umsatz“ ist nach den Umständen des Streitfalls ebenfalls nicht gegeben. Denn es besteht insoweit keine von § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG geforderte hinreichende Verknüpfung zwischen den im Oktober 2013 gewährten Prämien („Aufwandsentschädigungen“) an Kassenpatienten und den ab dem 01.10.2013 erklärten steuerpflichtigen (Versandhandels)Umsätzen an die Privatpatienten und Kunden von OTC Produkten (vgl. auch BFH, Beschluss vom 24.02.2015 V B 147/14, Rn. 10 m.w.N.). Auch die vor dem 01.10.2013 mit Zustimmung des Beklagten aufgrund der Vereinfachungsregel in Abschn. 1 a. 2. Abs. 14 UStAE a.F. als steuerpflichtig behandelten Lieferungen von verschreibungspflichtigen Medikamenten stehen im keinen Zusammenhang mit den ab dem 01.10.2013 gewährten Prämien („Aufwandsentschädigungen“) an andere Kassenpatienten.

cc) Schließlich „ändern“ die an Kassenpatienten gezahlten Prämien (60
(„Aufwandsentschädigung“), welche (bei Erwerb von verschreibungspflichtigen Medikamenten durch die GKVn) nicht dem jeweiligen Leistungsempfänger zugutekommt, nach Auffassung des Senates – ohne dass es in der Sache für die Entscheidung darauf ankommt – auch nicht wie § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG es voraussetzt „die Bemessungsgrundlage“ der von der Klägerin an die GKVn ausgeführten Umsätze.

(1) Durch die Rechtsprechung des EuGH (vgl. Urteil vom 16.01.2014 C-300/12, Ibero Tours, BStBl II 2015, 317) ist bereits geklärt, dass Preisnachlässe, welche ein Unternehmer aus eigenem Antrieb und auf eigene Kosten an Personen gewährt, die außerhalb einer Leistungskette stehen, sich nicht auf die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage auswirken. So verhält es sich auch im Streitfall. 61

Unter der Annahme, dass die jeweilige GKV umsatzsteuerlich als Leistungsempfänger anzusehen ist (§ 433 BGB analog), waren die Kassenpatienten, die im Oktober 2013 eine Prämie („Aufwandsentschädigung“) von der Klägerin erhalten haben, nicht Teil einer umsatzsteuerlichen Leistungskette. 62

Zwar kann eine GKV – als juristische Personen des öffentlichen Rechts – unter bestimmten Voraussetzungen Unternehmerin sein (vgl. § 2 Abs. 3 UStG a. F. unter Beachtung von Art. 13 MwStSystRL; § 2 b UStG) und steuerbare (ggf. nach § 4 Nr. 15 UStG steuerfreie) Leistungen ausführen. Soweit eine GKV jedoch ihre originären Versicherungsleistungen gegenüber den gesetzlich Versicherten, den Familienangehörigen und den freiwillig gesetzlich versicherten Personen erbringt, ist sie nicht unternehmerisch sondern hoheitlich tätig. Zu den eigenen gesetzlichen (hoheitlichen) Aufgaben einer GKV gehört die notwendige Behandlung von Krankheiten einschließlich der Versorgung mit (verschreibungspflichtigen) Arzneimitteln (vgl. § 11 Abs. 1 Nr. 4 SGB V i. V. m. § 27 Abs. 1 Nr. 3 SGB V). Aufgrund ihrer hoheitlichen Tätigkeit sind die GKVn – und nicht die jeweiligen Kassenpatienten – wirtschaftlich mit Umsatzsteuer belastete Endverbraucher (vgl. auch Ralf Kohlhepp, Besteuerung gesetzlicher Krankenkassen, Seite 8 ff). 63

(2) Soweit die Klägerin im Streitfall tatsächlich von den Kassenpatienten (durch die Anrechnung der Prämie („Aufwandsentschädigung“) auf die Zuzahlung) einen geringeren Geldbetrag erhält, beeinflusst dies aber umsatzsteuerlich nicht die Höhe des Entgelts (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG), d. h. alles, was die jeweilige GKV aufwendet, um die Leistung von der Klägerin zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer, wenn die GKV als Leistungsempfänger anzusehen sein sollte. 64

Durch die an die Kassenpatienten gewährten Prämien („Aufwandsentschädigung“) mindern sich weder der Aufwand der GKV für den Erwerb der Medikamente, noch der Betrag, den die Klägerin von der GKV als Leistungsempfängerin für die Lieferung der 65

verschreibungspflichtigen Medikamente erhält. Zwar gehört zum Entgelt auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt (§10 Abs. 1 Satz 3 UStG). Bei der vom Kassenpatienten zu entrichtende Zuzahlung (§ 31 Abs. 3 i.V.m § 61 SGB V) handelt es sich aber nicht um Entgelt von dritter Seite, sondern nur um eine Zahlungsmodalität der jeweiligen GKV.

Denn ein Kassenpatient begleicht mit einer Zuzahlung keine eigene Schuld gegenüber dem Apotheker, sondern erfüllt eine aus dem Sozialrechtsverhältnis resultierende leistungsabhängige Zahlungspflicht gegenüber der eine Sachleistung gewährenden Krankenkasse, wobei der Apotheker (nur) als Einziehungsstelle fungiert. Wenn der Versicherte trotz schriftlicher Aufforderung durch den Apotheker die Zuzahlung nicht leistet, hat die GKV die Zuzahlung einzuziehen (§ 43 c [Bis 22.07.2015.: 43b] Abs. 1 Satz 2 SGB V) (vgl. BSG, Urteil vom 03.08.2006 B 3 K R 6/06 R, juris, Rn 32). 66

Der Apotheker ist hinsichtlich des Einbehalts der Zuzahlung nur „Dienstleister“ (Einziehungsstelle) für die jeweilige GKV. Im Zeitpunkt der Zahlung des Betrages durch den Kassenpatienten an die Apotheke geht die Zuzahlung nicht in das Vermögen des Apothekers über. Eine Minderung der Zuzahlung durch Gewährung der Prämien („Aufwandsentschädigung“) wirkt nicht gegenüber der GKV. Allein die GKV schuldet den Kaufpreis für das abgegebene Arzneimittel und nur diese hätte deshalb Anspruch darauf, dass die Zuzahlungsbeträge, die Beiträge der Versicherten zur Finanzierung des Gesundheitssystems darstellen, ihrem Vermögen zugeführt werden. Nur aus rein praktischen Gründen verbleiben die Zuzahlungsbeträge bei dem Apotheker und werden nicht an die Krankenkasse weitergeleitet (vgl. BSG, Urteil vom 03.08.2006 B 3 K R 6/06 R, juris, Rn 32). Die GKV als Leistungsempfängerin erfüllt erst dann ihre Kaufpreisschuld (analog § 433 Abs. 2 BGB) gegenüber dem Apotheker, wenn der Apotheker die für die GKV eingezogene Zuzahlung mit dem von der GKV geschuldeten Kaufpreis (§ 43 c [Bis 22.07.2015.: 43b] Abs. 1 Satz 1 SGB V) verrechnet und sie den restlichen Kaufpreis an den Apotheker entrichtet. 67

d) Soweit die Klägerin mit Hinweis auf die Kommentierung von Stadie in Rau/Dürnwächter, UStG, § 17 Tz. 214, 215, weiterhin die Auffassung vertreten sollte, dass ihr in analoger Anwendung des Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL, § 17 Abs. 1 UStG ein Rückforderungsanspruch in Höhe der Umsatzsteuer, die in dem Erstattungsbetrag rechnerisch enthalten sei, zustehe, ist dem nicht zu folgen (vgl. auch Ausführungen des erkennenden Senates in dem Beschluss vom 03.11.2014 1 V 2937/14 A (U)). 68

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 GKVn noch die Kassenpatienten hinsichtlich der Arzneimittellieferungen der Klägerin vorsteuerabzugsberechtigt. 69

Zum anderen 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), 70

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).

Schließlich wird die Klägerin nicht unionsrechtswidrig gegenüber inländischen Versandhandelsapotheken benachteiligt. Die für eine Lieferkette im Inland geltenden Grundsätze kommen nicht zum Tragen, wenn es sich bei der Lieferung des ersten Unternehmers um eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung handelt. Das verstößt auch nicht gegen den Neutralitätsgrundsatz (vgl. EuGH-Urteil Elida Gibbs in Slg. 1996, I-5339 Rdnr. 31); denn der erste Unternehmer erbringt keine im Inland steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze (vgl. BFH, Urteil vom 04.12.2014 V R 6/13, BFH/NV 2015, 459).

71

e) Auch im Übrigen hält der Senat im Streitfall die entsprechende Anwendung des § 17 UStG (ggf. im Wege der teleologischen Extension) unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben in Art. 90 MwStSystRL im Streitfall nicht für angezeigt.

72

Der Senat verkennt nicht, dass die inländischen Versandapotheken seit dem 01.10.2013 hinsichtlich der Lieferungen von verschreibungspflichtigen Medikamenten an GKVEn rein wirtschaftlich gegenüber der Klägerin begünstigt werden, weil die Finanzverwaltung die Zuzahlung zu dem Medikamentenpreis als Entgelt von dritter Seite (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) ansieht mit der Konsequenz, dass Prämienzahlungen an den Kassenpatienten zu einer Entgeltminderung bzw. eine nachträgliche Bonusgewährung zu einer Berichtigung des vereinnahmten Entgelts führt und die inländischen Apotheken nur den um die Bonuszahlung geminderten Betrag der Besteuerung unterwerfen müssen, obwohl sie tatsächlich aber von den GKVEn den vollen Bruttobetrag erstattet bekommen.

73

Aus dieser Beurteilung der Zuzahlungen durch die Finanzverwaltung (Entgeltminderung durch Prämienzahlungen an Kassenpatienten) bei Inlandssachverhalten- die zudem, ohne dass es im Streitfall darauf ankommt, von der Auffassung des Senates abweicht (vgl. I. 1. c cc) (2)) - ergibt sich kein Anspruch der Klägerin auf Herabsetzung der Steuerschuld in Höhe von xxxxxx EUR in entsprechende Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG im Wege einer teleologischen Extension.

74

Eine entsprechende Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG ist insoweit nicht möglich, weil nach dem Klagebegehren der Klägerin nicht nur die Rechtsfolgen des § 17 UStG auf einen nicht von dessen Tatbestand erfassten Fall ausgedehnt werden sollen, sondern weil die von der Klägerin angestrebten Wirkungen eine Rechtsfolge darstellt, die in § 17 UStG nicht vorgesehen ist. Denn § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG sieht als Rechtsfolge vor, dass der geschuldete Steuerbetrag zu berichtigen ist. Im Streitfall schuldet die Klägerin für die Umsätze ab 01.10.2013 an die GKVEn keine Umsatzsteuer, die aufgrund der im Oktober 2013 gezahlten Prämien berichtigt werden könnte. Mit anderen Worten soll für einen in einer Norm nicht geregelten Fall eine nicht geregelte Rechtsfolge eintreten. Dies wäre keine zulässige Rechtsfortbildung im Wege der Analogie, sondern Rechtssetzung, die der rechtsprechenden Gewalt nicht zusteht (vgl. auch FG Münster, Urteil vom 31.01.2017 15 K 3998/15 U, juris).

75

2. Selbst dann, wenn man unter der Annahme der von der Klägerin vertretenen Ansicht (vgl. hierzu auch Gutachten vom 27.10.2015, Blatt 38 ff der GA) in den Lieferungen der verschreibungspflichtigen Arzneimitteln entgegen der bisherigen Besteuerung als innergemeinschaftliche Lieferung wie bei Privatpatienten unmittelbare Umsätze an die Kassenpatienten sehen wollte, für welche die Kasse lediglich im Innenverhältnis zum Patienten die Kosten ersetzen (wogegen aber schon die Rechnungsstellung an die

76

gesetzlichen Krankenkassen spricht), ist die bisher festgesetzte Umsatzsteuer für 2013 nicht um xxxxxx EUR (= xxxx EUR x 19%) zu mindern.

Denn die Klägerin könnte dann zwar die an die Kassenpatienten im Oktober 2013 gezahlten Prämien („Aufwandsentschädigungen“) in Höhe von xxxx EUR von der Bemessungsgrundlage abziehen, müsste jedoch in diesem Falle zusätzlich als Inlandsumsätze die an die Kassenpatienten erbrachten Medikamentenlieferungen versteuern, was nicht zu einer Minderung, sondern zu einer Erhöhung der Umsatzsteuer führen würde (vgl. auch BFH, Beschluss vom 24.02.2015 V B 147/14, Rn. 10 m.w.N.). Eine Erhöhung der Umsatzsteuer entspricht aber nicht der von der Klägerin angestrebten und in der mündlichen Verhandlung beantragten Änderung der angefochtenen Umsatzsteuerfestsetzung für 2013. 77

Das Gleiche würden gelten, wenn man die Zuzahlungen der Kassenpatienten (wogegen bereits der umsatzsteuerliche Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung spricht) als Entgelt für eine separate in Deutschland nach § 3c UStG umsatzsteuerpflichtige „Lieferung“(?) behandeln würde. Auch bei einer solchen rechtlichen Beurteilung wäre die Umsatzsteuer - da es, wie die Klägerin vorträgt, zu keiner Auszahlung von Geldbeträgen an die Patienten gekommen sei - bestenfalls in gleicher Höhe wie bisher festzusetzen, wenn sich die Zuzahlungen und die Prämienzahlungen im Oktober 2013 ausgeglichen hätten. 78

Auch unter dem Gesichtspunkt, dass die Besteuerung der Erwerbe der GKVen gemäß § 13 a Abs. 1 Nr. 2 UStG, § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG i. V. m. § 1 a UStG durch die Finanzverwaltung ab dem 01.10.2013 zu Unrecht erfolgt wäre, wenn die Rechtsauffassung der Klägerin zuträfe, dass der Leistungsaustausch nur zwischen ihr und dem jeweiligen Kassenpatienten stattgefunden habe, ist keine Rechtsnorm mit der von der Klägerin begehrten Rechtsfolge ersichtlich, wonach die gesamte bisher gegenüber den verschiedenen GKVen festgesetzte Umsatzsteuer (Erwerbsteuer) der jeweiligen Kassenpatienten, die seit dem 01.10.2013 bei der Klägerin verschreibungspflichtige Medikamente bestellt haben, an die Klägerin zu „erstatten“ wäre. Auch in diesem Fall käme eine analoge Anwendung des § 17 UStG nicht in Betracht, weil eine Berücksichtigung einer Erstattung oder Anrechnung von Umsatzsteuer, die gegenüber einer andern Person festgesetzt wurde, im Rahmen des Steuerfestsetzungsverfahrens des „richtigen“ Steuerschuldners ebenfalls eine Rechtsfolge darstellt, die in § 17 UStG nicht vorgesehen ist. Dies gilt unabhängig davon, ob die Steuerfestsetzung gegenüber der anderen Person zu Recht oder zu Unrecht erfolgt ist. 79

II. Die hilfsweise erhobene Feststellungsklage ist unzulässig. 80

1. Nach § 41 Abs. 1 FGO kann durch Klage die Feststellung des Bestehens oder Nichtbestehens eines Rechtsverhältnisses oder der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts begehrt werden, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an der baldigen Feststellung hat (Feststellungsklage). 81

Rechtsverhältnis i.S. des § 41 Abs. 1 FGO ist jede aus einem konkreten Sachverhalt resultierende, durch Rechtsnormen geordnete rechtliche Beziehung zwischen Personen oder zwischen Personen und Sachen (vgl. z.B. BFH, Urteil vom 29.07.2003 VII R 39, 43/02, BStBl II 2003, 828, unter 2.b, m.w.N.). 82

Es muss sich um ein eigenes abgabenrechtliches Verhältnis des Klägers zum Finanzamt handeln, da nur hierfür der Finanzrechtsweg eröffnet ist (vgl. § 33 FGO); ein Feststellungsbegehren, das allein die privatrechtlichen Beziehungen eines Klägers zu seinen Vertragspartnern und/oder ausschließlich deren abgabenrechtliche Verhältnisse betrifft, ist unzulässig (vgl. z.B. BFH, Urteile vom 18.05.1988 X R 42/81, BFH/NV 1989, 54; vom 83

11.04.1991 V R 86/85, BStBl II 1991, 729).

Für die Zulässigkeit der Feststellungsklage ist grundsätzlich erforderlich, dass der Kläger ein Interesse an baldiger Feststellung gerade gegenüber dem Beklagten hat (BFH, Urteile vom 07.06.1972 I R 172/70; vom 23.11.1993 VII R 56/93, BStBl II 1994, 356; vom 30.03.2011 XI R 12/08, BStBl II 2011, 819). 84

2. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. 85

a) Die Klägerin will durch ihren Feststellungsantrag geklärt wissen, ob Lieferungen verschreibungspflichtiger Medikamente durch Apotheken unter Berücksichtigung des sozialrechtlichen Sachleistungsprinzips (§ 2 Abs. 2 SGB V) auch umsatzsteuerlich an die GKVn oder direkt an die Kassenpatienten erbracht werden. 86

Diese Rechtsfrage konnte der Senat bei der Beurteilung des Hauptantrages offen lassen (siehe oben), weil diese Frage für den Streitfall unerheblich war. 87

Insoweit scheidet die Zulässigkeit der Feststellungsklage bereits daran, dass hinsichtlich dieser Rechtsfrage ein konkretes Rechtsverhältnis und demzufolge ein konkretes Rechtsschutzinteresse fehlt. Auch die Feststellungsklage dient der Wahrung eines konkreten Rechtsschutzinteresses und nicht der Klärung abstrakter Rechtsfragen. Es ist nicht die durch § 19 Abs. 4 GG vorgegebene Aufgabe gerichtlichen Rechtsschutzes, nach Art eines Gutachters abstrakte Rechtsfragen zu klären und verbindliche rechtliche Lösungen für Rechtsfälle zu geben. Wie alle Klagen dient auch die Feststellungsklage dem Individualrechtsschutz. Die Gerichte sind dementsprechend nur und erst zur Entscheidung berufen, wenn es sich um die ihnen obliegende Aufgabe der Gewährung von Rechtsschutz geht (vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Komm., § 41 Rz. 12.; Gräber/Levedag FGO § 41 Rz. 16; BFH, Urteile vom 20.07.1977 VII R 42/76, BStBl. II 1977, 767; vom 26.03.1981 VII R 14/78, BStBl. II 1981, 586, vom 18.05.1988 X R 42/81, BFH/NV 1989, 54). 88

b) Darüber hinaus ist die Feststellungsklage unzulässig, weil die von der Klägerin weiterhin begehrte Feststellung hinsichtlich der Frage, ob Lieferungen verschreibungspflichtiger Medikamente an Kassenpatienten nach § 3 c UStG im Inland umsatzsteuerpflichtig sind, keiner Feststellung im Sinne des § 41 Abs. 1 FGO zugänglich ist. Die steuerrechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes ist grundsätzlich dem Steuerfestsetzungsverfahren vorbehalten (vgl. Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO-Komm., § 41 Rz. 381 m. w. N). Die Prüfung einzelner Tatbestandsmerkmale zur Ermittlung einer Besteuerungsgrundlage (hier: ggf. im Inland steuerpflichtige Versandhandelsumsätze an Kassenpatienten) wird vom Anwendungsbereich des § 41 Abs. 1 FGO nicht erfasst (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 22.12.2003 IX B 100/03, BFH/NV 2004, 532; Hessisches FG, Urteil vom 18.10.2001 9 K 2871/98, juris). Die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bildet gemäß § 157 Abs. 2 AO nur einen mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren Teil des Steuerbescheids, soweit die Besteuerungsgrundlagen nicht gesondert festgestellt werden. Wäre eine Feststellungsklage hinsichtlich einer rechtlichen Beurteilung einzelner im Streitjahr bewirkten Umsätze zulässig, obwohl eine Anfechtungsklage gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid keinen Erfolg hatte, würde die Regelung in § 157 Abs. 2 AO leerlaufen. 89

c) Schließlich ist die Feststellungsklage unzulässig, weil es sich bei dem Feststellungsinteresse i.S. des § 41 Abs.1 FGO um ein eigenes abgabenrechtliches Interesse handeln muss (BFH, Urteil vom 11.04.1991 V R 86/85, BStBl II 1991, 729 m.w.N.). § 41 Abs. 1 FGO gestattet keine Prozessstandschaft (vgl. BFH, Urteile vom 18.05.1988 X R 42/81, BFH/NV 1989, 54; vom 25.04.2012 I R 2/11, BFH/NV 2012, 1649). 90

- Der Klägerin ist vorliegend letztendlich nicht daran interessiert, möglichst viel Umsatzsteuer an den Beklagten zu entrichten. Die Beurteilung der Lieferungen verschreibungspflichtiger Medikamente an Kassenpatienten als im Inland umsatzsteuerpflichtige (Versandhandels)Umsätze würde aber zu einer erheblichen Erhöhung der gegenüber der Klägerin festzusetzenden Umsatzsteuer führen. 91
- Der Klägerin ist vielmehr aus wirtschaftlichen Gründen daran gelegen, von den GKVen wieder den vollen Bruttopreis für die gelieferten Medikamente erstattet zu bekommen und die GKVen gegenüber den Finanzämtern von der Pflicht zur Durchführung der Erwerbsbesteuerung nach § 13 a Abs. 1 Nr. 2 UStG, § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG i. V. m. § 1 a UStG zu entlasten. Dieses Interesse berechtigt aber nicht, eine Feststellungsklage als zulässig anzusehen, für welche die Voraussetzungen des § 41 Abs.1 FGO nicht vorliegen. 92
- III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO und die Entscheidung auf Nichtzulassung der Revision auf § 115 Abs. 2 FGO. 93
- Der erkennende Senat ist bei der Beurteilung des Hauptantrags nicht von der geäußerten Rechtsauffassung des V. Senates BFH im Aussetzungsverfahren (vgl. Beschluss vom 24.02.2015 V B 147/14) abgewichen. Im Übrigen ist für die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO und § 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Fall FGO nicht nur erforderlich, dass die Klärung der Rechtsfrage im Allgemeininteresse klärungsbedürftig erscheint, sondern in einem künftigen Revisionsverfahren auch klärbar ist (vgl. Gräber/Ratschow FGO § 115 Rn. 41; z.B. BFH, Beschluss vom 23.01.2013 X B 84/12, BFH/NV 2013, 771). Die Frage, ob sich die von der Finanzverwaltung vertretene Anknüpfung an das sozialrechtliche Sachleistungsprinzip für die Bestimmung des Leistungsempfängers umsatzsteuerlich rechtfertigen lässt, wäre in einem künftigen Revisionsverfahren mangels Entscheidungserheblichkeit nicht klärbar. Ebenso war die Frage, ob es sich bei einer von den Kassenpatienten zu entrichtenden Zuzahlung (§ 31 Abs. 3 i.V.m § 61 SGB V) um Entgelt von dritter Seite (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) (so der Beklagte) oder nur um eine Zahlungsmodalität der jeweiligen GKV (vgl. hierzu I. 1. c cc) (2)) handelt, für die Entscheidung des Streitfalls im Ergebnis unerheblich. 94