

# Urteil vom 10. Dezember 2020, V R 34/18

## Herstellerrabatt als Entgeltbestandteil des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Arzneimitteln

ECLI:DE:BFH:2020:U.101220.VR34.18.0

BFH V. Senat

UStG § 10 Abs 1, UStG § 17 Abs 1, EGRL 112/2006 Art 73, EGRL 112/2006 Art 83 S 1, SGB 5 § 130a Abs 1, UStG VZ 2011, UStG VZ 2012

vorgehend FG Münster, 12. März 2018, Az: 15 K 832/15 U

## Leitsätze

1. Das Entgelt für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Arzneimitteln durch eine gesetzliche Krankenkasse bemisst sich nach dem von dieser an die jeweilige Versandapotheke gezahlten --rabattierten-- Betrag zuzüglich des von dem pharmazeutischen Unternehmer der Apotheke gezahlten Herstellerrabatts.
2. Die Berücksichtigung des Herstellerrabatts als Entgeltbestandteil verstößt bei Lieferungen von Arzneimitteln in einer --mit Ausnahme der Versandapotheke-- inländischen Lieferkette von einem pharmazeutischen Unternehmer über einen Großhändler und eine Versandapotheke an eine gesetzliche Krankenkasse nicht gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 13.03.2018 - 15 K 832/15 U aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Erstattung des sog. Herstellerrabatts durch pharmazeutische Unternehmer Bestandteil der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb von Arzneimitteln durch eine gesetzliche Krankenkasse (Betriebskrankenkasse) ist.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Betriebskrankenkasse, die in den Jahren 2011 und 2012 (Streitjahre) die Erwerbsschwelle i.S. des § 1a Abs. 3 Nr. 2 des Umsatzsteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (UStG) überschritt. Die bei der Klägerin versicherten Personen lösten ärztliche Medikamentenverordnungen u.a. bei niederländischen Versandapotheken ein. Diese versandten die Medikamente aus den Niederlanden entweder direkt an die Versicherten ins Inland oder zwecks Abholung durch die Versicherten an eine inländische Apotheke. Die ausländischen Versandapotheken machten von der Möglichkeit einer Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs durch die Apotheke nach Abschn. 1a.2 Abs. 14 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) keinen Gebrauch. Für die Abgabe der Medikamente zahlte die Klägerin an die Versandapotheken jeweils einen um u.a. den sog. Herstellerrabatt (Abschlag nach § 130a Abs. 1 Satz 1 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch --SGB V--) geminderten Betrag. Der Herstellerrabatt wurde den Versandapotheken vom pharmazeutischen Unternehmer "erstattet".
- 3 Eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung kam u.a. zu dem Ergebnis, dass die Klägerin umsatzsteuerrechtliche Leistungsempfängerin der von den Versandapotheken gelieferten Medikamente sei; zur Bemessungsgrundlage

dieser steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe gehöre auch der Herstellerrabatt.

- 4 Gemäß diesen Feststellungen erließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) am 03.04.2014 erstmalig Umsatzsteuerbescheide und setzte für 2011 Umsatzsteuer in Höhe von ... € (Bemessungsgrundlage: ... €) und für 2012 Umsatzsteuer in Höhe von ... € (Bemessungsgrundlage: ... €) auf innergemeinschaftliche Erwerbe der Klägerin fest. Dabei wurde neben den um u.a. den Herstellerrabatt geminderten Zahlungen der Klägerin an die Versandapotheken auch der Herstellerrabatt angesetzt.
- 5 Der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2018, 1063 veröffentlichten Urteil statt.
- 6 Zwar habe die Klägerin innergemeinschaftliche Erwerbe getätigt, soweit bei ihr versicherte Personen Arzneimittel von den im innergemeinschaftlichen Ausland ansässigen Versandapotheken bezogen hätten. Die Erstattung des Herstellerrabatts durch die pharmazeutischen Unternehmer gehöre allerdings nicht zur Bemessungsgrundlage des innergemeinschaftlichen Erwerbs, weil es insoweit an dem erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang mit der Lieferung der Arzneimittel fehle. Gegen eine Entgeltauffüllung durch einen Dritten spreche bereits, dass der Hersteller im Zeitpunkt der durch ihn bewirkten Lieferung nicht habe wissen können, ob der mit Umsatzsteuer belastete Endverbraucher eine gesetzliche Krankenkasse sei. Da es an einer Rechtsbeziehung zwischen dem Hersteller und der Klägerin fehle, stelle die Erstattung des Herstellerrabatts umsatzsteuerrechtlich keine als Entgelt zu erfassende Preissubvention dar. Der Umstand, dass die Vertragspartner des Herstellers die Arzneimittel zu einem um den Herstellerrabatt geminderten Entgelt weiterlieferten, ändere daran nichts.
- 7 Hiergegen wendet sich das FA mit seiner Revision, mit der es die Verletzung materiellen Rechts rügt.
- 8 Bei richtlinienkonformer Auslegung des § 10 Abs. 1 UStG entsprechend Art. 83 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL) bestehe die Bemessungsgrundlage aus denselben Elementen wie die Bemessungsgrundlage der entsprechenden Lieferung. Die Zahlungen der Hersteller zum Ausgleich des Herstellerrabatts seien dabei als Entgelt von dritter Seite anzusehen. Sie kämen der Klägerin als Leistungsempfängerin zugute, weil sie ohne dieses zusätzliche Entgelt die Medikamente nicht zu dem von ihr selbst aufgewendeten Entgelt erwerben könne. Aufgrund der zu Abrechnungszwecken erforderlichen Aufzeichnungen seien die Zahlungen auch jeweils einem einzelnen Leistungsaustausch zuzuordnen. Schließlich seien die Hersteller als zuzahlende Dritte nach § 130a Abs. 1 SGB V zu dieser Zuzahlung verpflichtet. Diese Verpflichtung entstehe nur bei einer tatsächlichen Leistungserbringung in Form der Medikamentenlieferung.
- 9 Eine Bestätigung der Rechtsauffassung der Klägerin würde das innergemeinschaftliche Kontrollsystem beeinträchtigen, weil die im anderen Mitgliedstaat gemeldeten innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht mehr mit den erklärten innergemeinschaftlichen Erwerben korrespondierten. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe in seiner Rechtsprechung zur Korrektur des Vorsteuerabzugs in den Fällen grenzüberschreitender Lieferketten eine umsatzsteuerrechtliche Wirkung des Rabatts verneint. Ebenso habe der BFH eine Änderung der Bemessungsgrundlage für die innergemeinschaftliche Lieferung und den damit korrespondierenden innergemeinschaftlichen Erwerb abgelehnt, wenn dem letzten Unternehmer in der Lieferkette ein Rabatt gewährt werde.
- 10 Das FA beantragt,  
unter Aufhebung des Urteils des FG vom 13.03.2018 - 15 K 832/15 U die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Die Erstattung des Herstellerrabatts durch die pharmazeutischen Unternehmer stelle bereits kein von dritter Seite an die Apotheken geleistetes Entgelt dar. Sie sei nicht mit einem Preisnachlassgutschein des Herstellers vergleichbar, weil es in der Hand des Händlers liege, den Gutschein anzunehmen und sich den Rabatt vom Hersteller erstatten zu lassen. Demgegenüber sei das Rabattierungssystem beim Herstellerrabatt gesetzlich vorgeschrieben, sodass es sich um eine gesetzlich angeordnete Minderung der Bemessungsgrundlage handele. Die Erstattung des Herstellerrabatts führe lediglich zur Kompensation des gesetzlich angeordneten Preisnachlasses bei der Apotheke; für die Krankenkasse erhöhe dies den Wert der erhaltenen Leistung nicht.
- 13 Der innergemeinschaftliche Erwerb stelle trotz des einheitlichen Regelungsmechanismus mit den Bestimmungen zur innergemeinschaftlichen Lieferung einen eigenen Steuertatbestand dar, für den eine eigenständige

Bemessungsgrundlage zu bestimmen sei. Daher sei nach § 17 Abs. 1 Satz 5 UStG --korrespondierend zur unstreitigen Minderung beim Hersteller-- eine Minderung der Bemessungsgrundlage beim Erwerber vorzunehmen.

- 14 Bei Betrachtung der --mit Ausnahme der Versandhandelsapotheken-- inländischen Lieferkette vom pharmazeutischen Unternehmer über den Großhändler und die Apotheke zur Klägerin fließe dem Fiskus andernfalls bezogen auf die Wertschöpfung des Herstellers ein Umsatzsteuerüberhang zu. Die Versagung der Minderung der Bemessungsgrundlage des innergemeinschaftlichen Erwerbs der Klägerin führe wegen der fehlenden Berechtigung zum Vorsteuerabzug dazu, dass sie systemwidrig mit einem Umsatzsteuerbetrag belastet sei, der nicht auf einer Wertschöpfung in der Lieferkette beruhe.
- 15 Entsprechend der Behandlung beim Hersteller, für den eine nachträgliche Minderung der Bemessungsgrundlage angenommen werde, bemesse sich auch der Umsatz der Apotheke zunächst anhand des --rabattierten-- Betrags, den diese der Krankenkasse berechne. Eine spätere Berichtigung nach § 17 UStG scheidet jedoch aus, weil die Apotheke eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführe und es deshalb an dem von § 17 UStG vorausgesetzten steuerpflichtigen Umsatz fehle.
- 16 Schließlich gehörten die Erstattungen der Hersteller auch deswegen nicht zum Entgelt, weil es sich lediglich um Beträge handele, die von den Apotheken treuhänderisch weiterzuleiten und deshalb durchlaufenden Posten vergleichbar seien.

## Entscheidungsgründe

II.

- 17 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat den Herstellerrabatt der pharmazeutischen Unternehmer zu Unrecht nicht als Bestandteil des Entgelts für den jeweiligen innergemeinschaftlichen Erwerb der Arzneimittel durch die Klägerin berücksichtigt.
- 18 1. Die Beteiligten gehen nach der Rechtsprechung des Senats (Vorlagebeschluss vom 06.06.2019 - V R 41/17, BFHE 265, 469, BStBl II 2020, 164, Rz 38 ff.; vgl. auch BFH-Urteil vom 20.05.2015 - XI R 2/13, BFHE 250, 546, BStBl II 2018, 605, Rz 42) zu Recht davon aus, dass die Klägerin als Betriebskrankenkasse innergemeinschaftliche Erwerberin der Arzneimittel ist, die von den niederländischen Versandapotheken in das Inland an die bei ihr versicherten Personen versandt wurden, weshalb die Klägerin gemäß § 13a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG die Umsatzsteuer auf die innergemeinschaftlichen Erwerbe schuldet.
- 19 2. Bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Steuer auf den jeweiligen innergemeinschaftlichen Erwerb hat das FG den Herstellerrabatt des pharmazeutischen Unternehmers nicht --neben den rabattierten Zahlungen der Klägerin-- berücksichtigt.
- 20 a) Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 UStG wird der Umsatz u.a. bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist nach Satz 2 dieser Vorschrift alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer. Zum Entgelt gehört gemäß Satz 3 auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt.
- 21 b) Diese Regelung beruht auf Art. 83 Satz 1 i.V.m. Art. 73 MwStSystRL. Gemäß Art. 83 Satz 1 MwStSystRL setzt sich die Steuerbemessungsgrundlage beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen aus denselben Elementen zusammen wie denen, die zur Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage für die Lieferung derselben Gegenstände innerhalb des Gebiets des Mitgliedstaats gemäß Titel VII Kap. 2 MwStSystRL dienen. Nach Art. 73 MwStSystRL umfasst die Steuerbemessungsgrundlage bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Art. 74 bis 77 MwStSystRL fallen, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistungserbringer für diese Umsätze vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen. In die Steuerbemessungsgrundlage nicht einzubeziehen sind nach Art. 79 Buchst. b MwStSystRL Rabatte und Rückvergütungen auf den Preis, die dem Erwerber oder Dienstleistungsempfänger eingeräumt werden und die er zu dem Zeitpunkt erhält, zu dem der Umsatz bewirkt wird.
- 22 c) Das Entgelt für eine bestimmte Leistung ergibt sich regelmäßig auf der Grundlage des Rechtsverhältnisses

zwischen Leistendem und Leistungsempfänger (BFH-Urteil vom 31.05.2017 - XI R 2/14, BFHE 258, 191, BStBl II 2017, 1024, Rz 26; Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Primback vom 15.05.2001 - C-34/99, EU:C:2001:271, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2001, 308, Rz 25). Entsprechendes gilt für die Beurteilung der Frage, ob die Zahlung eines Dritten für eine bestimmte Leistung des Leistenden gewährt wird (BFH-Urteil in BFHE 258, 191, BStBl II 2017, 1024, Rz 27; vgl. auch EuGH-Urteil Bally vom 25.05.1993 - C-18/92, EU:C:1993:212, UR 1994, 72, Rz 17). Voraussetzung für die Qualifikation als Entgelt ist das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einer Leistung und einer tatsächlich empfangenen Gegenleistung (vgl. BFH-Urteil vom 10.06.2020 - XI R 25/18, BFHE 270, 81, Rz 30, m.w.N.).

- 23** d) Das der Lieferung von Arzneimitteln zugrunde liegende Rechtsverhältnis wird im Hinblick auf die Gewährung und die Erstattung des Herstellerrabatts auch durch die Regelung des § 130a SGB V ausgestaltet. Danach ist entgegen der Auffassung des FG der für die Entgelteigenschaft des Herstellerrabatts erforderliche unmittelbare Zusammenhang mit der Lieferung der Arzneimittel zu bejahen. Dann liegt aber auch in Höhe der Erstattung ein Entgelt von dritter Seite vor (vgl. Abschn. 10.3 Abs. 7 Satz 3 UStAE; i.Erg. ebenso Urteil des Landessozialgerichts Rheinland-Pfalz vom 06.07.2017 - L 5 KR 105/16, Betriebs-Berater --BB-- 2017, 2069, Rz 33; Kleinpeter, Umsatzsteuer und Arzneimittel im System der gesetzlichen Krankenversicherung, 2019, S. 302 ff.; Handzik in Offerhaus/Söhn/Lange, § 10 UStG Rz 85 unter "Apotheken"; BeckOK UStG/Meyer, 25. Ed. [31.07.2020], UStG § 17 Rz 46.7; a.A. Ammann, UR 2005, 180, 185; Engelsing/Nordmann, Gesetzliche Krankenkassen - Ausländische Versandapotheken und Erwerbsbesteuerung ab 01.10.2013, Kranken- und Pflegeversicherung 2013, 149, 152).
- 24** Dabei wird der unmittelbare Zusammenhang zwischen der Lieferung der Arzneimittel und dem Herstellerrabatt durch § 130a SGB V hergestellt. Denn der Anspruch der Versandapotheken entsteht nach § 130a Abs. 1 Satz 3 SGB V nur aufgrund und in Höhe des Herstellerrabatts, den die Apotheke einer Krankenkasse gemäß § 130a Abs. 1 Satz 1 SGB V bei Abgabe von Arzneimitteln zu gewähren hat (vgl. Urteil des Bundessozialgerichts --BSG-- vom 29.04.2010 - B 3 KR 3/09 R, Neue Zeitschrift für Sozialrecht --NZS-- 2011, 386, Rz 13; Schneider in jurisPK-SGB V, § 130a Rz 53). Die Zahlung des Herstellerrabatts hängt damit direkt von der Lieferung der Arzneimittel an die Klägerin ab.
- 25** Nichts anderes ergibt sich aus der vom FG angeführten Verfügung der Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 12.12.2013 - S 7330 (juris), die in der Erstattung des Herstellerrabatts ebenfalls ein Entgelt von dritter Seite erkennt (ebenso Abschn. 10.3 Abs. 7 Satz 3 UStAE) und diese daher in der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer auf die von einer Apotheke getätigte Lieferung von Arzneimitteln an eine Krankenkasse berücksichtigt.
- 26** 3. Die Einordnung des Herstellerrabatts als Entgelt von dritter Seite entspricht der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Preisnachlässen in Lieferketten. Es mindert sich einerseits das Entgelt für die Lieferung des Herstellers, wobei der Vorsteuerabzug des Großhändlers unberührt bleibt, und es ist andererseits die Erstattung des Preisnachlasses durch den Hersteller Entgelt von dritter Seite für die Lieferung des Einzelhändlers an den Endverbraucher. Danach bemisst sich hier das Entgelt für die innergemeinschaftlichen Erwerbe der Arzneimittel nach dem von der Klägerin an die jeweilige Versandapotheke gezahlten --rabattierten-- Betrag zuzüglich des von dem pharmazeutischen Unternehmer der Apotheke gezahlten Herstellerrabatts.
- 27** a) Nach dem EuGH-Urteil Elida Gibbs Ltd. vom 24.10.1996 - C-317/94 (EU:C:1996:400, BStBl II 2004, 324, Rz 31) ist "zur Gewährleistung der Einhaltung des Neutralitätsgrundsatzes bei der Berechnung der Besteuerungsgrundlage für die Mehrwertsteuer der Fall eines Steuerpflichtigen zu berücksichtigen (...), der zwar nicht vertraglich mit dem Endverbraucher verbunden ist, aber das erste Glied einer zu diesem führenden Kette von Umsätzen bildet und ihm durch Vermittlung der Einzelhändler einen Preisnachlaß gewährt". Dementsprechend mindert sich nach der Rechtsprechung des BFH die Bemessungsgrundlage der Steuer auf die Lieferung von Arzneimitteln durch einen pharmazeutischen Unternehmer, der einer Apotheke den Herstellerrabatt nach § 130a Abs. 1 SGB V erstattet, um den Entgeltanteil der Erstattung (Senatsurteil vom 28.05.2009 - V R 2/08, BFHE 226, 166, BStBl II 2009, 870, unter II.3.a; vgl. auch Senatsurteil vom 08.02.2018 - V R 42/15, BFHE 260, 573, BStBl II 2018, 676, Rz 14 zu Rabatten eines pharmazeutischen Unternehmers an Unternehmen der privaten Krankenversicherung).
- 28** b) Dabei ist es nach der Rechtsprechung des EuGH in einem solchen Fall weder erforderlich, die Besteuerungsgrundlage für die Zwischenumsätze zu berichtigen, noch ändert sich durch den Preisnachlass der Vorsteuerabzug des Abnehmers, der in der Lieferkette auf den rabattgewährenden Unternehmer folgt (EuGH-Urteile Elida Gibbs Ltd., EU:C:1996:400, BStBl II 2004, 324, Rz 33, und Kommission/Deutschland vom 15.10.2002 - C-427/98, EU:C:2002:581, BStBl II 2004, 328, Rz 42; vgl. auch BFH-Urteil vom 15.02.2012 - XI R 24/09, BFHE 236, 267, BStBl II 2013, 712, Rz 15).

- 29** c) Mit Blick auf den Umsatz des Einzelhändlers, der dem Endverbraucher den Preisnachlass weiterreicht, hat der EuGH schließlich festgehalten, dass "die Besteuerungsgrundlage des Einzelhändlers für den Verkauf an den Endverbraucher (...) dem gesamten Einzelhandelspreis [entspricht], d.h. dem vom Endverbraucher gezahlten Betrag zuzüglich des vom Hersteller an den Einzelhändler erstatteten Betrages" (EuGH-Urteile Kommission/Deutschland, EU:C:2002:581, BStBl II 2004, 328, Rz 59, und Yorkshire Co-operatives vom 16.01.2003 - C-398/99, EU:C:2003:20, BStBl II 2004, 335, Rz 21). Auch der BFH hat bereits entschieden, dass die Bemessungsgrundlage eines späteren Umsatzes in der Lieferkette von der Rabattgewährung nicht betroffen ist (BFH-Urteil in BFHE 236, 267, BStBl II 2013, 712, Rz 15).
- 30** 4. Die hiergegen von der Klägerin vorgebrachten Einwände haben keinen Erfolg. Dabei geht der Senat entsprechend dem Vortrag der Klägerin davon aus, dass der pharmazeutische Unternehmer die Arzneimittel im Inland an einen Großhändler geliefert hat, bevor diese an die Versandapotheken in die Niederlande weitergeliefert wurden.
- 31** a) Die Berücksichtigung des Anspruchs auf Erstattung des Herstellerrabatts als Entgeltbestandteil des innergemeinschaftlichen Erwerbs der Arzneimittel verstößt bei der hier zu beurteilenden Lieferung von Arzneimitteln in einer --mit Ausnahme der Versandapotheke-- inländischen Lieferkette von einem pharmazeutischen Unternehmer über einen Großhändler und eine Versandapotheke an die Klägerin nicht gegen den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer.
- 32** aa) Die Neutralität der Mehrwertsteuer wird bei einer durch den Einzelhändler weitergereichten Rabattgewährung an den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Endverbraucher bereits durch das Zusammenwirken der Minderung der Bemessungsgrundlage der Steuer auf den Umsatz des den Rabatt erstattenden Unternehmers mit dem zugleich unveränderten Vorsteuerabzug seines Abnehmers erreicht (vgl. EuGH-Urteile Elida Gibbs Ltd., EU:C:1996:400, BStBl II 2004, 324, Rz 33, und Kommission/Deutschland, EU:C:2002:581, BStBl II 2004, 328, Rz 42).
- 33** bb) Im Fall der Lieferung von Arzneimitteln in einer --mit Ausnahme der Versandapotheke-- inländischen Lieferkette von einem pharmazeutischen Unternehmer an einen Großhändler, weiter an eine Versandapotheke und schließlich an die Klägerin führt demnach bereits die aufgrund des Herstellerrabatts vorzunehmende Berichtigung der Bemessungsgrundlage für die Lieferung des pharmazeutischen Unternehmers bei unverändertem Vorsteuerabzug des Großhändlers dazu, dass die Steuerbelastung der gesamten Lieferkette der Steuer entspricht, die auf den von der gesetzlichen Krankenkasse als Endverbraucher aufgewendeten Betrag entfällt (Kleinpeter, a.a.O., S. 304 ff.; Scharfenberg/Marbes, BB 2005, 361, 363).
- 34** cc) Vor diesem Hintergrund wäre der Neutralitätsgrundsatz vielmehr verletzt, wenn trotz der Entgeltminderung beim rabattgewährenden Unternehmer (A) für seine Lieferung an den Großhändler (B) und seiner Zahlung an den Einzelhändler (C) --hier die Versandapotheken-- der Herstellerrabatt nicht in die Bemessungsgrundlage der Steuer auf den Umsatz des Einzelhändlers an den Endverbraucher (D) --hier die innergemeinschaftlichen Erwerbe der Klägerin-- einbezogen würde (s. allgemein EuGH-Urteil Kommission/Deutschland, EU:C:2002:581, BStBl II 2004, 328, Rz 53). Denn in diesem Fall würde die Steuerbelastung der gesamten Lieferkette A-B-C-D nicht mehr der Steuer entsprechen, die auf den von der Krankenkasse als Endverbraucher aufgewendeten Betrag entfällt (vgl. Kleinpeter, a.a.O., S. 269).
- 35** b) Die Grundsätze der Rechtsprechung zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von in Lieferketten gewährten Rabatten gelten auch dann, wenn --wie hier-- die Rabattierung und die Erstattung des Rabatts auf gesetzlicher Grundlage erfolgen.
- 36** aa) Der EuGH hat bereits entschieden, dass die Grundsätze seines Urteils Elida Gibbs Ltd. (EU:C:1996:400, BStBl II 2004, 324) auch dann anzuwenden sind, wenn der Preisnachlass nicht auf einer entsprechend geänderten vertraglichen Beziehung beruht. Er hat diese Grundsätze dementsprechend auch im Fall eines gesetzlich angeordneten Preisnachlasses angewendet (EuGH-Urteil Boehringer Ingelheim Pharma vom 20.12.2017 - C-462/16, EU:C:2017:1006, UR 2018, 166, Rz 37 ff.).
- 37** bb) Im Übrigen ist es für die Versandapotheken unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität (vgl. hierzu allgemein EuGH-Urteil Loyalty Management UK und Baxi Group vom 07.10.2010 - C-53/09 und C-55/09, EU:C:2010:590, UR 2010, 857, Rz 39, m.w.N.) unerheblich, ob ihnen die für Arzneimittellieferungen an die Klägerin gewährten Rabatte von den pharmazeutischen Unternehmern aufgrund einer privatrechtlichen Vereinbarung oder aufgrund eines gesetzlich begründeten öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnisses nach § 130a Abs. 1 Satz 3 SGB V (vgl. Axer in Becker/Kingreen, SGB V, 7. Aufl., § 130a Rz 17; BeckOK Sozialrecht/von Dewitz, 58. Ed. [01.09.2020], SGB V § 130a Rz 10) erstattet werden.

- 38** cc) Vor diesem Hintergrund greift auch der von der Klägerin angeführte Umstand, dass der Herstellerrabatt der Klägerin von jeder Apotheke eingeräumt werde, weshalb der Wert der Leistung für sie lediglich im rabattierten Betrag zu sehen sei, nicht durch. Bereits die Berücksichtigung von Gegenleistungen, die durch einen "anderen als den Leistungsempfänger" (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) und damit durch einen "Dritten" (Art. 73 MwStSystRL) gewährt werden, verdeutlicht, dass der Wert der Gegenleistung auch unter Berücksichtigung der Perspektive des Leistenden zu ermitteln ist (vgl. EuGH-Urteile *Yorkshire Co-operatives*, EU:C:2003:20, BStBl II 2004, 335, Rz 18, 20 f., und *Kommission/Deutschland*, EU:C:2002:581, BStBl II 2004, 328, Rz 46, 58 f.; vgl. auch *Völker/Ardizzoni*, DStR 2003, 714, 719).
- 39** dd) Nichts anderes folgt schließlich aus dem von der Klägerin angeführten Senatsurteil in BFHE 260, 573, BStBl II 2018, 676, das --anders als im Streitfall-- die Besteuerung eines pharmazeutischen Unternehmers betrifft, der Unternehmen der privaten Krankenversicherung Abschläge nach § 1 des Gesetzes über Rabatte für Arzneimittel gewährte.
- 40** c) Einer Berücksichtigung der Erstattung des Herstellerrabatts als Entgelt steht § 17 Abs. 1 UStG nicht entgegen.
- 41** aa) Die Berichtigung des Steuerbetrags nach § 17 Abs. 1 UStG setzt eine nachträgliche Änderung der Bemessungsgrundlage voraus (vgl. Senatsurteile vom 04.12.2014 - V R 6/13, BFHE 248, 431, BStBl II 2017, 810, Rz 10, und vom 28.09.2000 - V R 37/98, BFH/NV 2001, 491, unter II.2.), an der es hier fehlt. Denn der Erstattungsanspruch der Apotheken nach § 130a Abs. 1 Satz 3 SGB V entsteht bereits mit der (rabattierten) Abgabe der Arzneimittel an die bei der Klägerin versicherten Personen (vgl. unter II.2.d), sodass das Entgelt von vornherein entsprechend erhöht ist. Zwar ist der Abschlag den Apotheken gemäß § 130a Abs. 1 Satz 5 SGB V innerhalb von zehn Tagen nach Geltendmachung des Anspruchs zu erstatten. Dies betrifft jedoch lediglich die Zahlungsmodalitäten, während die Voraussetzungen des Erstattungsanspruchs abschließend in Satz 3 geregelt sind (vgl. Hess in *Kasseler Kommentar Sozialversicherungsrecht*, § 130a SGB V Rz 4; BeckOK Sozialrecht/von Dewitz, ebenda).
- 42** bb) Scheidet eine Berichtigung gemäß § 17 Abs. 1 UStG damit aus, da es an einer nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage fehlt, stellt sich auch die von der Klägerin aufgeworfene Frage nicht, ob der Berichtigung der Bemessungsgrundlage der innergemeinschaftlichen Erwerbe der Klägerin der Umstand entgegensteht, dass die Bemessungsgrundlage der korrespondierenden, auf der Grundlage von Art. 138 MwStSystRL in den Niederlanden steuerfreien, innergemeinschaftlichen Lieferungen der Versandapotheken nicht berichtigungsfähig sei (vgl. hierzu Senatsurteil in BFHE 248, 431, BStBl II 2017, 810, Rz 18 f.).
- 43** d) Der Herstellerrabatt stellt schließlich bei den Versandapotheken keinen durchlaufenden Posten dar, dessen Vereinnahmung und Verausgabung nicht zum Entgelt gehört (§ 10 Abs. 1 Satz 6 UStG). Die Apotheken haben aus § 130a Abs. 1 Satz 3 SGB V einen eigenen Anspruch auf die Erstattung des Herstellerrabatts (vgl. BSG-Urteil in NZS 2011, 386, Rz 13; Schneider, a.a.O., § 130a Rz 52 f.). Sie sind nicht, wie dies für die Annahme eines durchlaufenden Postens erforderlich wäre (vgl. allgemein Senatsurteile vom 03.07.2014 - V R 1/14, BFHE 246, 562, Rz 25, und vom 22.04.2010 - V R 26/08, BFHE 229, 429, BStBl II 2010, 883, Rz 19), lediglich als vermittelnde Person in eine unmittelbare Rechtsbeziehung zwischen dem pharmazeutischen Unternehmer und der Krankenkasse zwischengeschaltet, sondern vereinnahmen und verausgaben diese Beträge im eigenen Namen und für eigene Rechnung (Kleinpeter, a.a.O., S. 302).
- 44** 5. Die Sache ist spruchreif. Die Klägerin ist innergemeinschaftliche Erwerberin der von den Versandapotheken an die bei ihr versicherten Personen versandten Arzneimittel und schuldet als solche die auf diese innergemeinschaftlichen Erwerbe anfallende Umsatzsteuer. Bei deren Bemessungsgrundlage ist --neben den rabattierten Zahlungen der Klägerin-- auch der Herstellerrabatt durch den pharmazeutischen Unternehmer gegenüber der jeweiligen Apotheke zu berücksichtigen. Die angegriffenen Umsatzsteuerfestsetzungen für 2011 und 2012 erweisen sich danach als rechtmäßig.
- 45** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

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