

Urteil vom 06. Februar 2025, V R 24/23

Umsatzsteuerpflicht der Schutzmaskenpauschale

ECLI:DE:BFH:2025:U.060225.VR24.23.0

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1 Nr 1 S 2, UStG § 3 Abs 1, UStG § 10 Abs 1 S 1, UStG § 10 Abs 1 S 2, UStG § 13 Abs 1 Nr 1 Buchst a, SchutzmV § 1, SchutzmV § 2, SchutzmV § 4, SchutzmV § 5, SchutzmV § 7, UStG VZ 2020 , SGB 5 § 129

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. Oktober 2023, Az: 5 K 45/22

Leitsätze

Die Abgabe von Schutzmasken durch eine Apotheke gemäß § 4 Abs. 1 der Coronavirus-Schutzmasken-Verordnung (SchutzmV) an anspruchsberechtigte Personen im Sinne von § 1 SchutzmV führte zu einer Lieferung an diese Personen, die gemäß § 5 Abs. 1 SchutzmV durch die an die Apotheken zu zahlende Pauschale als Drittentgelt vergütet wurde.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 12.10.2023 - 5 K 45/22 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb im Jahr 2020 (Streitjahr) eine Apotheke. In dem Zeitraum vom 15.12.2020 bis zum Ablauf des 06.01.2021 gab der Kläger Schutzmasken an gemäß § 1 der Verordnung zum Anspruch auf Schutzmasken zur Vermeidung einer Infektion mit dem Coronavirus SARS-CoV-2 in der in diesem Zeitraum geltenden Fassung (Coronavirus-Schutzmasken-Verordnung --SchutzmV--) anspruchsberechtigte Personen aus.
- 2 Unter Bezugnahme auch auf diese Verordnung erließ der Nacht- und Notdienstfonds (NNF) des Deutschen Apothekerverbandes e.V. am 18.12.2020 einen "Auszahlungsbescheid für den einmaligen Betrag zur Ausstattung besonders gefährdeter Personengruppen mit Corona-Schutzmasken vom 15.12.2020 bis 06.01.2021 (Phase 1)". Der darin vorgesehene Auszahlungsbetrag in Höhe von ... € wurde "im Rahmen der kostenfreien Versorgung von Versicherten, die gemäß der SchutzmV zur Risikogruppe gehören", festgesetzt. Nach der Begründung des Bescheids erhielten "Offizin-Apotheken" für den Zeitraum vom 15.12.2020 bis zum 06.01.2021 als Ausgabezeitraum "einen einmaligen Geldbetrag für den Ausgabezeitraum zur Beschaffung der in der Rechtsverordnung benannten 3 Schutzmasken pro anspruchsberechtigter Person, um eine ordnungsgemäße und kostenfreie Abgabe zu ermöglichen". Da für den Ausgabezeitraum "eine Nachweispflicht bezogen auf die Abgabe nicht vorgesehen" war, erfolgte die Berechnung des Auszahlungsbetrags als "Verteilung des Gesamtbudgets" nach Maßgabe der "für das III. Quartal 2020 ausgewiesenen Gesamtpackungszahlen". Zudem wies der Auszahlungsbescheid darauf hin, dass die so festgesetzte "Schutzmasken-Pauschale" einen "Umsatzsteueranteil in Höhe von ... EUR" enthalte und aufgrund "der möglichen Leistungserbringung im Dezember 2020" der "Steuersatz von 16 %" gelte. Der Auszahlungsbetrag wurde --nach Kürzung um eine Abwicklungsgebühr-- in Höhe von ... € noch am selben Tag dem Bankkonto des Klägers gutgeschrieben.
- 3 Die Umsatzsteuer-Voranmeldung des Klägers für den Monat Dezember 2020 erfasste die von ihm vereinnahmte

Schutzmaskenpauschale bei der Bemessungsgrundlage der Umsätze zu dem für diesen Zeitraum geltenden Regelsteuersatz.

- 4 Mit Schreiben vom 27.01.2022 widersprach der Kläger gegenüber dem NNF dem Steuerausweis im Auszahlungsbescheid vom 18.12.2020.
- 5 Ebenfalls mit Schreiben vom 27.01.2022 beantragte der Kläger gegenüber dem Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) die Änderung der Umsatzsteuervoranmeldung Dezember 2020 hinsichtlich der Schutzmaskenpauschale, da es wegen eines fehlenden Leistungsaustausches an einem steuerbaren Umsatz fehle. Das FA lehnte den Antrag des Klägers mit Bescheid vom 11.02.2022 ab. Den hiergegen am 14.02.2022 eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 10.03.2022 als unbegründet zurück.
- 6 Nach Erhebung der hiergegen gerichteten Klage zum Finanzgericht (FG) stimmte das FA am 13.05.2022 der vom Kläger am 27.04.2022 übermittelten Umsatzsteuerjahreserklärung für 2020, in der der Kläger die Schutzmaskenpauschale nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen hatte und in der er seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten versteuerte, zu. Am 24.05.2022 und am 16.01.2023 ergingen jeweils für die Umsatzsteuer 2020 Änderungsbescheide, wobei das FA die Schutzmaskenpauschale wiederum der Besteuerung unterwarf.
- 7 Während des Klageverfahrens änderte der NNF am 14.10.2022 den Auszahlungsbescheid vom 18.12.2020 dahingehend, dass die im Auszahlungsbescheid stehenden Sätze "Ihre Schutzmasken-Pauschale enthält einen Umsatzsteueranteil in Höhe von ... EUR. Aufgrund der möglichen Leistungserbringung im Dezember 2020 gilt der Steuersatz von 16 %" für die Vergangenheit zurückgenommen wurden und der Steuerausweis mit dem Steuersatz von 16 % für ungültig erklärt wurde. Im Übrigen blieb der Bescheid unverändert bestehen.
- 8 Mit Schreiben vom 11.11.2022 bestätigte das für die Besteuerung des NNF zuständige Finanzamt, dass keine Vorsteuerbeträge hinsichtlich der Abgabe von Schutzmasken geltend gemacht worden seien und eine Gefährdung des Steueraufkommens zu keiner Zeit bestanden habe.
- 9 Das FG ging in dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 1812 veröffentlichten Urteil davon aus, dass die Umsatzsteuerjahresfestsetzungen gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden seien, und wies die Klage als unbegründet ab. Die an den Kläger ausgezahlte Schutzmaskenpauschale sei zu Recht der Umsatzsteuer unterworfen worden, da der Kläger eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung erbracht und aufgrund eines Leistungsaustausches die Schutzmaskenpauschale erhalten habe. Die Apotheken hätten in der Phase 1 im Rahmen des durch die Coronavirus-Schutzmasken-Verordnung begründeten (öffentlich-rechtlichen) Schuldverhältnisses in Erfüllung der Ansprüche der anspruchsberechtigten Personen Lieferungen von Schutzmasken gemäß § 3 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) an die gesetzliche Krankenversicherung erbracht, mithin an die Bundesrepublik Deutschland. Hierfür sei nach § 5 Abs. 1 SchutzMv den Apotheken nach dem Mechanismus des § 7 Abs. 1 SchutzMv die Schutzmaskenpauschale gezahlt worden. Nach § 5 Abs. 1 SchutzMv bestehe auch ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung der Apotheken in Gestalt der Erfüllung des Anspruchs nach § 2 Abs. 1 SchutzMv auf Abgabe der Schutzmasken an die anspruchsberechtigten Personen und der hierfür über den NNF als Zahlungsabwickler für das Bundesamt für Soziale Sicherung aus der Liquiditätsreserve des Gesundheitsfonds und in letzter Finanzierungsverantwortung des Bundes gezahlten Schutzmaskenpauschale als Entgelt, die den tatsächlichen Gegenwert für die an die gesetzliche Krankenversicherung erbrachte Lieferung von Schutzmasken bilde. Denn nach dem Wortlaut des § 5 Abs. 1 SchutzMv werde die Schutzmaskenpauschale für die Abgabe von Schutzmasken durch die Apotheken nach § 4 Abs. 1 SchutzMv gezahlt.
- 10 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Das FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Coronavirus-Schutzmasken-Verordnung einen Kausalzusammenhang zwischen Leistung und Zahlung vorsehe, denn die hier streitige Schutzmaskenpauschale stelle einen echten und damit nicht steuerbaren Zuschuss dar. Die Schutzmaskenpauschale knüpfe nicht an bestimmte Umsätze an und werde unabhängig von der Anzahl der tatsächlich abgegebenen Schutzmasken bezahlt und sogar dann, wenn nicht eine einzige Schutzmaske abgegeben worden sei. Ein Rechtsverhältnis im Sinne der Umsatzsteuer, aufgrund dessen der Kläger ein Entgelt erhalten habe, existiere nicht, denn es habe weder eine Pflicht zur Leistung noch ein Recht auf Leistung gegeben, insbesondere habe kein Rechtsanspruch der Anspruchsberechtigten gegen den Kläger bestanden. Es fehle damit an der notwendigen Unmittelbarkeit, ein Leistungsaustausch scheidet aus. Der Apotheker sei frei gewesen zu entscheiden, ob er Schutzmasken an die Anspruchsberechtigten abgebe oder nicht. Die Zahlung der Schutzmaskenpauschale sei erfolgt, um die Apotheken in die Lage zu versetzen, besonders vulnerable gesellschaftliche Gruppen möglichst

schnell mit Schutzmasken versorgen zu können und sei deshalb ausschließlich aus gesundheitspolitischen Gründen gewährt worden.

11 Der Kläger beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2020 vom 16.01.2023 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer 2020 um ... € niedriger auf ... € herabgesetzt wird.

12 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

13 Die Schutzmaskenpauschale sei nicht als Zuschuss gezahlt worden, sondern für die Bereitschaft einer Apotheke zur Abgabe und der damit einhergehenden Beschaffung und Bevorratung von Masken. Dies ergebe sich eindeutig aus dem Auszahlungsbescheid. Es könne nicht angenommen werden, dass Apotheken die Schutzmaskenpauschale entgegengenommen hätten, ohne dass sie ihre in der Coronavirus-Schutzmasken-Verordnung oder dem Auszahlungsbescheid definierten Aufgaben wahrgenommen hätten. Im Streitfall habe der Kläger unstreitig Schutzmasken ausgegeben. Auch der auszahlende NNF sei von der Umsatzsteuerpflicht der Pauschale ausgegangen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision des Klägers ist im Ergebnis unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 und 4 FGO). Das FG hat zwar rechtsfehlerhaft angenommen, der Kläger habe die Schutzmasken "an die gesetzliche Krankenversicherung" und damit "an die Bundesrepublik Deutschland" geliefert. Gleichwohl stellt sich die Entscheidung des FG als richtig dar, da der Kläger aufgrund durch die Coronavirus-Schutzmasken-Verordnung begründeter Rechtsverhältnisse die Schutzmasken an die anspruchsberechtigten Personen liefern sollte und er hierfür die Schutzmaskenpauschale als Entgelt eines Dritten vereinnahmte.
- 15** 1. Zu Unrecht ist das FG im Streitfall davon ausgegangen, dass im Rahmen des sozialversicherungsrechtlichen Sachleistungsprinzips Empfänger der --zu erbringenden-- Lieferungen die "gesetzliche Krankenversicherung, mithin die Bundesrepublik Deutschland", gewesen sei.
- 16** a) Im Bereich der gesetzlichen Krankenversicherung geben die Apotheken gemäß § 129 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V) und nach den ergänzenden Rahmenvereinbarungen und Landesverträgen ärztlich verordnete Arzneimittel an Versicherte der gesetzlichen Krankenversicherung ab. Dabei begründet § 129 SGB V im Zusammenspiel mit den konkretisierenden vertraglichen Vereinbarungen eine öffentlich-rechtliche Leistungsberechtigung und Leistungsverpflichtung für die Apotheken zur Abgabe von vertragsärztlich verordneten Arzneimitteln an die gesetzlich krankenversicherten Personen. Mit der Abgabe vertragsärztlich verordneter Arzneimittel erfüllen die gesetzlichen Krankenkassen ihre im Verhältnis zum gesetzlich Krankenversicherten bestehende Pflicht zur Krankenbehandlung nach § 27 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und § 31 SGB V. Die vertragsärztliche Verordnung eines Arzneimittels dokumentiert, dass es als Sachleistung der gesetzlichen Krankenversicherung (§ 2 Abs. 2 SGB V) auf Kosten der gesetzlichen Krankenkassen an den Versicherten abgegeben wird. Die Apotheken erwerben im Gegenzug für ihre öffentlich-rechtliche Leistungspflicht einen durch Normenverträge näher ausgestalteten gesetzlichen Anspruch auf Vergütung gegen die gesetzlichen Krankenkassen, der schon in § 129 SGB V vorausgesetzt wird. Als Pendant zur Lieferberechtigung und Lieferverpflichtung besteht daher ein Vergütungsanspruch des Apothekers gegen die gesetzlichen Krankenkassen. Der Anspruch wird durch die vertragsärztliche Verordnung als dem für das Abrechnungsverhältnis zwischen Apotheker und der gesetzlichen Krankenkasse maßgeblichen Dokument konkretisiert (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 06.06.2019 - V R 41/17, BFHE 265, 469, BStBl II 2020, 164, Rz 39 ff., unter Bezugnahme auf das Urteil des Bundessozialgerichts --BSG-- vom 28.09.2010 - B 1 KR 3/10 R, BSGE 106, 303 und zuvor BSG-Urteil vom 17.12.2009 - B 3 KR 13/08 R, BSGE 105, 157).
- 17** b) Zwar führt dieses für die gesetzliche Krankenversicherung geltende Sachleistungsprinzip umsatzsteuerrechtlich zu einer --entgeltlichen-- Lieferung der Apotheke an die jeweilige gesetzliche Krankenkasse (BFH-Urteil vom 20.05.2015 - XI R 2/13, BFHE 250, 546, BStBl II 2018, 605, Rz 42). An derartigen Lieferungen fehlt es aber bei einer Zahlung aus einem zentralen Fonds in der "Finanzierungsverantwortung des Bundes", da es sich nicht um die

Abgabe verschreibungspflichtiger Arzneimittel handelt, die aufgrund von Rahmenvereinbarungen zwischen der gesetzlichen Krankenkasse und den Apotheken erfolgt, so dass ein Bezug zu einzelnen Krankenkassen nicht erkennbar ist. Weiter besteht keine Grundlage dafür, den Anwendungsbereich des Sachleistungsprinzips --sowohl gegenüber gesetzlich krankenversicherten Personen als auch gegenüber anderen Personen-- auf Sachverhalte auszuweiten, die diesem Prinzip nicht unterliegen.

- 18** Soweit sich das FG demgegenüber für seine Beurteilung insbesondere auf den Beschluss des Landessozialgerichts (LSG) Niedersachsen-Bremen vom 23.03.2021 - L 13 AS 125/21 B ER (Zeitschrift für Sozialhilfe und Sozialgesetzbuch 2021, 349) bezogen hat, lässt es dabei außer Betracht, dass sich diese sozialversicherungsrechtliche Rechtsprechung auf Ansprüche nach § 21 Abs. 6 des Zweiten Buches Sozialgesetzbuch und dem dort geregelten Mehrbedarf bezieht (ebenso der vom FG zusätzlich zitierte und zum Arbeitslosengeld II ergangene Beschluss des LSG Schleswig-Holstein vom 29.03.2021 - L 6 AS 43/21 B ER, juris) und daher für die hier vorliegende Fragestellung ohne Bedeutung ist.
- 19** 2. Im Streitfall erweist sich das Urteil des FG aber gleichwohl als richtig. Der Kläger hat aufgrund der durch die Coronavirus-Schutzmasken-Verordnung begründeten Rechtsverhältnisse das Entgelt eines Dritten für die --von ihm auszuführende-- Lieferung von Schutzmasken vereinnahmt. Denn die Abgabe von Schutzmasken durch eine Apotheke gemäß § 4 Abs. 1 SchutzmV an anspruchsberechtigte Personen im Sinne von § 1 SchutzmV führte zu einer Lieferung an diese Personen, die gemäß § 5 Abs. 1 SchutzmV durch die an die Apotheken zu zahlende Pauschale als Drittentgelt vergütet wurde.
- 20** a) Wird das Entgelt vereinnahmt, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, entsteht bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten, der auch der Kläger unterliegt, die Steuer gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist. Unionsrechtlich beruht diese Vorschrift auf Art. 65 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), wonach, wenn Anzahlungen geleistet werden, bevor die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht ist, der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag entsteht.
- 21** b) Damit ein Entgelt vor der Leistungsausführung im Sinne von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG vereinnahmt werden kann, müssen alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands und damit der künftigen Leistung bekannt sein und ihrem Inhalt nach zum Zeitpunkt der Vereinnahmung genau bestimmt sein. Fehlt es hieran, da es sich um eine Zahlung für eine noch nicht klar bestimmte Leistung handelt oder um eine Leistung, bei der unklar ist, zwischen welchen Personen --als maßgebliche Elemente des Steuertatbestands-- das Rechtsverhältnis der zu vermittelnden Leistung bestehen soll, ist die Vorschrift demgegenüber nicht anzuwenden (vgl. BFH-Urteil vom 05.09.2024 - V R 21/23, BStBl II 2025, 38, Rz 24 f., unter Bezugnahme auf die Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- BUPA Hospitals und Goldsborough Developments vom 21.02.2006 - C-419/02, EU:C:2006:122, Rz 50 und Mac Donald Resorts vom 16.12.2010 - C-270/09, EU:C:2010:780, Rz 31).
- 22** Auf dieser Grundlage setzt die Anwendung von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG ebenso wie bei einer bereits nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL) ausgeführten Leistung voraus, dass zwischen einer Leistung und einem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht und sich dieser Zusammenhang aus einem Rechtsverhältnis zwischen Leistendem und Leistungsempfänger ergibt, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte bestimmbare Leistung bildet (vgl. zu bereits erbrachten Leistungen BFH-Urteil vom 30.06.2022 - V R 25/21, BFHE 276, 435, Rz 16). Bestätigt wird dies dadurch, dass der EuGH bei der Prüfung des vorstehenden Zusammenhangs nicht zwischen "erbrachten oder zu erbringenden Leistungen" unterscheidet (EuGH-Urteil Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA vom 21.12.2023 - C-288/22, EU:C:2023:1024, Rz 34). Das dabei maßgebliche Rechtsverhältnis kann auch durch Gesetz begründet werden. Denn die Steuerbarkeit entfällt nicht, wenn der Umsatz aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG). Letzteres beruht unionsrechtlich auf Art. 14 Abs. 2 Buchst. a MwStSystRL, wonach als Lieferung die Übertragung des Eigentums an einem Gegenstand gegen Zahlung einer Entschädigung aufgrund einer behördlichen Anordnung oder kraft Gesetzes gilt (vgl. auch Art. 25 Buchst. c MwStSystRL zu Dienstleistungen). Unerheblich ist demgegenüber eine "Finalität" in dem Sinne, dass der Leistende leistet, um eine Gegenleistung zu erhalten (BFH-Urteil vom 31.07.2008 - V R 74/05, BFH/NV 2009, 226, unter II.2.b).
- 23** c) Im Streitfall hat das FG insoweit zutreffend die Entgeltlichkeit --auszuführender-- Lieferungen bejaht.

- 24** aa) § 2 Abs. 1 SchutzmV, der auf der Grundlage von § 20i Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Buchst. c und Nr. 2, Satz 5, 7, 9 bis 12 SGB V erlassen wurde, ordnete an, dass die anspruchsberechtigten Personen im Sinne von § 1 SchutzmV im Zeitraum vom 15.12.2020 bis zum Ablauf des 06.01.2021 (Ausgabezeitraum --Phase 1--) einen Anspruch auf einmalig drei Schutzmasken im Sinne des § 2 Abs. 3 i.V.m. der Anlage zur SchutzmV hatten. Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 SchutzmV wurde der Anspruch in der Phase 1 nach § 2 Abs. 1 SchutzmV durch die Abgabe von Schutzmasken an die anspruchsberechtigten Personen durch Apotheken in Deutschland im Rahmen der Verfügbarkeit der Schutzmasken erfüllt. Gemäß § 5 Abs. 1 SchutzmV erhielt die Apotheke für die Abgabe von Schutzmasken nach § 4 Abs. 1 SchutzmV eine Pauschale aus der Liquiditätsreserve des Gesundheitsfonds über den Fonds zur Förderung der Sicherstellung des Notdienstes von Apotheken. Die Pauschale wurde gemäß § 7 Abs. 1 SchutzmV durch den Deutschen Apothekerverband e.V. durch Bescheid für jede Apotheke festgesetzt und ausgezahlt. Auf dieser Grundlage erging zugunsten des Klägers der Auszahlungsbescheid vom 18.12.2020.
- 25** bb) Hierzu hat das FG insoweit zutreffend entschieden, dass die Abgabe von Schutzmasken nach § 4 Abs. 1 SchutzmV umsatzsteuerrechtlich zu einer Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG führt. Zudem hat das FG aus den Regelungen der § 2 Abs. 1, § 4 Abs. 1 und § 5 Abs. 1 SchutzmV, ohne dass dies revisionsrechtlich zu beanstanden wäre, das Bestehen eines Rechtsverhältnisses abgeleitet, aus dem sich ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dieser Lieferung und einem Gegenwert als Entgelt ergab. Da die Würdigung des FG, ob der erforderliche unmittelbare Zusammenhang im Sinne eines Leistungsaustausches besteht, auf tatsächlichem Gebiet liegt (BFH-Urteil vom 22.02.2017 - XI R 17/15, BFHE 257, 169, BStBl II 2017, 812, Rz 28; BFH-Beschluss vom 18.12.2019 - XI R 31/17, BFH/NV 2020, 565, Rz 16) und das Revisionsgericht im Umfang des § 118 Abs. 2 FGO bindet, ist dieses auf die Prüfung beschränkt, ob das FG die gesetzlichen Auslegungsregeln sowie die Denkgesetze und Erfahrungssätze beachtet hat, das heißt, die Auslegung jedenfalls möglich ist, wobei das Revisionsgericht auch prüft, ob die Vorinstanz die für die Auslegung bedeutsamen Begleitumstände erforscht und rechtlich zutreffend gewürdigt hat (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14.11.2018 - XI R 16/17, BFHE 263, 71, BStBl II 2021, 461, Rz 25; vom 14.02.2019 - V R 22/17, BFHE 264, 83, BStBl II 2019, 350, Rz 27; vom 15.03.2022 - V R 35/20, BFHE 276, 377, BStBl II 2023, 150, Rz 14).
- 26** Danach hält die Würdigung des FG, dass die Abgabe der Schutzmasken aufgrund eines entgeltlichen Rechtsverhältnisses erfolgen sollte, anders als die Würdigung zur Person des Leistungsempfängers (s. oben II.1.) einer revisionsrechtlichen Nachprüfung stand. Denn für die insoweit zutreffende Beurteilung des FG sprechen bereits der Wortlaut des § 5 Abs. 1 SchutzmV, wonach die Apotheke die Pauschale "für die Abgabe von Schutzmasken" nach § 4 Abs. 1 SchutzmV erhielt, wie auch die Regelung in § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG (Art. 14 Abs. 2 Buchst. a und Art. 25 Buchst. c MwStSystRL), nach der die Steuerbarkeit nicht entfällt, wenn der Umsatz aufgrund gesetzlicher Anordnung ausgeführt wird.
- 27** Zudem belegt die Begründung des Auszahlungsbescheids vom 18.12.2020 die sich aus dem festgesetzten Auszahlungsbetrag ergebende Entgeltlichkeit, da die Zahlung danach der Beschaffung der abzugebenden und damit zu liefernden Schutzmasken diene. Gegenteiliges folgt auch nicht aus der weiteren Begründung, dass hierdurch eine kostenfreie Abgabe zugunsten der Anspruchsberechtigten ermöglicht werden sollte. Letzteres umschreibt dabei nur die sich zugunsten der Anspruchsberechtigten ergebende Kostenfreiheit, ohne dass hieraus eine umsatzsteuerrechtliche Unentgeltlichkeit bezogen auf den festgesetzten Auszahlungsbetrag abzuleiten ist.
- 28** d) Auf dieser Grundlage sind die anspruchsberechtigten Personen als Empfänger der --auszuführenden-- Lieferungen anzusehen. Hierfür spricht insbesondere, dass der Leistungsempfänger nicht nur identifizierbar sein muss, sondern den Vorteil --im Streitfall die Schutzmasken--, der zu einem Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt, auch erhalten haben muss oder zu erhalten hat (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15.04.2015 - V R 46/13, BFHE 250, 253, BStBl II 2015, 947, Rz 39 und vom 18.11.2021 - V R 38/19, BFHE 274, 355, Rz 28; BFH-Beschluss vom 11.10.2022 - XI R 12/20, BFH/NV 2023, 274, Rz 20). Vorliegend ist --anders als in Bezug auf die anspruchsberechtigten Personen-- eine Vorteilsziehung durch einzelne gesetzliche Krankenkassen, wovon bei einer Abrechnung diesen gegenüber ausgegangen werden kann, nicht erkennbar.
- 29** Dementsprechend handelt es sich bei der im Streitfall durch den NNF geleisteten Ausgleichszahlung im Sinne von § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG um ein Entgelt, das der Kläger "von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die [hier: zu erbringende] Leistung erhält" und damit um das Entgelt eines Dritten. Dem steht nicht entgegen, dass das Entgelt nur durch den Dritten erbracht wird. Denn der maßgebliche Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt besteht auch dann, wenn das als Gegenwert zu betrachtende Entgelt ausschließlich durch einen Dritten erbracht wird (EuGH-Urteil Gmina L. vom 30.03.2023 - C-616/21, EU:C:2023:280, Rz 35 und 37).

- 30** e) Unerheblich ist, dass das FG keine Feststellungen zum konkreten Zeitpunkt der Lieferung der Schutzmasken durch den Kläger getroffen hat, da sich aus seinem Urteil lediglich ergibt, dass diese innerhalb des --erst nach Ablauf des Streitjahres beendeten-- Auszahlungszeitraums geliefert wurden. Denn die Anforderungen, die an den sich aus einem Rechtsverhältnis ergebenden unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt zu stellen sind, unterscheiden sich nicht danach, ob es um bereits erbrachte oder erst noch auszuführende Leistungen geht (s. oben II.2.b). Im Hinblick auf die im Streitjahr vereinnahmte Zahlung ergibt sich im Streitfall der Steueranspruch somit --jedenfalls-- aus § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG.
- 31** 3. Die gegen die Steuerpflicht gerichteten Einwendungen des Klägers greifen nicht durch.
- 32** a) Der vom Kläger hervorgehobene Umstand der pauschalen Zahlung ändert nichts am unmittelbaren Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und der empfangenen Gegenleistung, zumal es für die Entgeltlichkeit der Leistung unerheblich ist, ob das Entgelt dem Wert der Leistung entspricht (vgl. BFH-Urteile vom 19.06.2011 - XI R 8/09, BFHE 234, 455, BStBl II 2016, 185, Rz 11 und vom 10.08.2016 - XI R 41/14, BFHE 255, 300, BStBl II 2017, 590, Rz 35; BFH-Beschluss vom 18.12.2019 - XI R 31/17, BFH/NV 2020, 565, Rz 18). Unerheblich ist, ob der Kläger die Pauschale auch dann erhalten hätte, wenn er im Ausgabezeitraum überhaupt keine Schutzmaske an eine nach § 1 SchutzMv berechnete Person abgegeben hätte. Denn nach den Feststellungen des FG hat der Kläger im Ausgabezeitraum Schutzmasken an Anspruchsberechtigte abgegeben. Auch aus dem Vorliegen einer Pauschale, die unabhängig davon gezahlt wird, ob oder in welchem Umfang Leistungen erbracht werden, folgt nicht das Fehlen eines Entgelts, da anderenfalls die Steuerbarkeit durch Vereinbarung von Pauschalpreisen umgangen werden könnte (vgl. EuGH-Urteil Kennemer Golf vom 21.03.2002 - C-174/00, EU:C:2002:200, Rz 41). Ein unmittelbarer Zusammenhang scheidet auch nicht daran, dass eine Leistung erbracht wird, ohne dass ein Rechtsanspruch des Anspruchsberechtigten gegen den Kläger oder eine Verpflichtung des Klägers zur Leistung bestand.
- 33** b) Auch ist unerheblich, dass die Zahlung des NNF im Ergebnis durch den Bund, der den vom Bundesamt für Soziale Sicherung aus der Liquiditätsreserve des Gesundheitsfonds an den NNF gezahlten Betrag zu erstatten hatte (§ 10 Abs. 2 SchutzMv), getragen wurde. Bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen kann es zwar an dem für die Steuerbarkeit einer Leistung erforderlichen Leistungsaustausch fehlen, wenn die Zahlung lediglich der Förderung der Tätigkeit des Zahlungsempfängers allgemein --aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen-- dient und deshalb nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit einer Leistung an den Zahlenden steht (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 29.04.2020 - XI R 3/18, BFHE 268, 462, Rz 21 und vom 05.08.2010 - V R 54/09, BFHE 231, 289, BStBl II 2011, 191, Rz 13). Die Abgrenzung zwischen Entgelt und einem nicht steuerbaren "echten" Zuschuss wird dabei nach der Person des Bedachten und dem Förderungsziel vorgenommen (BFH-Urteile vom 26.09.2012 - V R 22/11, BFHE 239, 369, BStBl II 2020, 126, Rz 15 und vom 09.10.2003 - V R 51/02, BFHE 203, 515, BStBl II 2004, 322, unter II.2.c, jeweils zum Drittentgelt), wobei als Indiz unter anderem der von ihm verfolgte Zweck dient (BFH-Urteile vom 25.01.1996 - V R 61/94, BFH/NV 1996, 715, unter II.1.; vom 28.07.1994 - V R 19/92, BFHE 176, 66, BStBl II 1995, 86 und vom 18.11.2021 - V R 17/20, BFHE 275, 276, BStBl II 2024, 492, Rz 22).
- 34** Danach ist im Streitfall ein "echter" Zuschuss zu verneinen. Denn der Erstattungspreis für die Schutzmasken wurde nicht --wie der Kläger meint-- ausschließlich aus gesundheitspolitischen Gründen gezahlt. Die Schutzmaskenpauschale gemäß § 5 Abs. 1 SchutzMv sollte vielmehr die schnelle Versorgung von vulnerablen Personen bei Sicherstellung der Bezahlung der Apotheken erreichen und diene somit nicht dem Zweck, den Apotheken selbst einen Zuschuss zu gewähren, um sie finanziell zu unterstützen. Die Pauschalierung knüpfte insoweit gemäß § 7 SchutzMv daran an, in welchem Umfang die einzelne Apotheke verschreibungspflichtige Fertigarzneimittel verkauft hatte, um so eine Verteilung der Pauschale unter den einzelnen Apotheken zu erreichen.
- 35** c) Nichts anderes folgt aus § 5 Abs. 2 SchutzMv, nach dem in dem auszuzahlenden Betrag für die Abgabe von Schutzmasken für die in § 2 Abs. 2 SchutzMv genannten weiteren Ausgabezeiträume ab 01.01.2021 Umsatzsteuer enthalten ist, während eine derartige Regelung in § 5 Abs. 1 SchutzMv fehlt. Diese Unterscheidung erklärt sich aus der Nennung eines genauen Geldbetrags je Schutzmaske in § 5 Abs. 2 SchutzMv, während § 5 Abs. 1 SchutzMv lediglich auf eine anderweitig zu bestimmende Pauschale für die Abgabe verweist.
- 36** 4. Das Urteil des FG ist auch nicht aus anderen Gründen fehlerhaft.
- 37** So hat sich die Klage nicht bereits durch die Zustimmung des FA vom 13.05.2022 zur Umsatzsteuerjahreserklärung 2020 in der Hauptsache erledigt. Denn das FA erließ am 24.05.2022 und am 16.01.2023 jeweils für Umsatzsteuer 2020 Änderungsbescheide, wobei es in der streitigen Sache nicht abhalf. Ergehen innerhalb ein und desselben

Verfahrens mehrere Änderungsbescheide, wird der jeweils letzte zum Verfahrensgegenstand (z.B. BFH-Urteile vom 15.04.2010 - IV R 5/08, BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912, Rz 14; vom 03.12.2019 - VIII R 23/17, BFH/NV 2020, 613, Rz 13). Dies hat zur Folge, dass zunächst der Änderungsbescheid vom 24.05.2022 den Bescheid vom 13.05.2022 in seiner Wirkung suspendiert hat und der Bescheid vom 24.05.2022 wiederum durch den Bescheid vom 16.01.2023 ersetzt worden ist.

38 5. Auf die Frage einer möglichen Anwendung von § 14c UStG kommt es nicht an.

39 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de