FG Nürnberg, Urteil v. 21.01.2020 – 2 K 114/19

Titel:

Umsatzsteuer

Normenketten:

FGO § 68, § 100 Abs. 1 S. 1
UStG § 2 Abs. 1 S. 1
MwStSystRL Art. 2 Abs. 1 lit. a,c

Schlagwort:

Umsatzsteuer

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Beschluss vom 18.10.2023 – XI R 4/20

Weiterführende Hinweise:

Revision zugelassen

Fundstellen:

EFG 2020, 425
UStB 2020, 151
StEd 2020, 189
BeckRS 2020, 1641
LSK 2020, 1641

Tenor

1. Die Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2012 vom 04.05.2015, der Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 12.06.2019, der Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 12.06.2019, der Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 11.10.2018, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.01.2019, soweit sie die Umsatzsteuer 2011 bis 2014 und 2016 betrifft, werden aufgehoben.

2. Der Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 04.05.2015, der Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 25.10.2017, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.01.2019, soweit sie die Umsatzsteuer 2010 und 2015 betrifft, werden geändert und die Umsatzsteuer 2010 auf 600,07 €, die Umsatzsteuer 2015 auf ./.1.990,48 € festgesetzt.

3. Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

4. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1
Streitig ist, ob die Vermittlung herrenloser Tiere aus dem Ausland nach Deutschland der Umsatzsteuer unterliegt und welcher Steuersatz gegebenenfalls anzuwenden ist.

2
Der Kläger ist ein 2010 gegründeter, als gemeinnützig anerkannter Tierschutzverein. Der Vereinszweck ist in der Satzung wie folgt bestimmt:

„§ 2 - Zweck des Vereins.

Der Verein verfolgt ausschließlich gemeinnützige Zweck im Sinne des Abschnittes ‚steuerbegünstigte Zwecke' der Abgabenordnung.

Zwecke des Vereins sind insbesondere:

- Vertretung und Förderung des Tierschutzgedankens in Europa,

- Tiere in Europa vor Leid, Quälerei, Misshandlungen und Missbrauch zu schützen,

- in Not geratene Tiere in gute Hände zu vermitteln,

- Hilfestellung bei der Vermittlung von ausländischen Tieren ins Inland,

- Aufklärung über Tierschutzprobleme,

- die Einrichtung von Pflegestellen für aufgenommene Tiere,

- Spendenaktionen und Sammlungen durchzuführen, deren Erträge nur für Zwecke des Tierschutzes verwendet werden,

- Unterstützung von projektbezogenen Kastrationen.

Der Zweck wird durch einen festen ehrenamtlichen Mitarbeiterstamm und ehrenamtlicher Helfer verwirklicht."

3
In den Streitjahren vermittelte der Kläger Tiere aus dem EU-Ausland nach Deutschland. Die inländischen Interessenten zahlten dafür je nach Tierart, Rasse, Alter und Gesundheitszustand eine Schutzgebühr von regelmäßig rund 300 €, die in Einzelfällen ermäßigt wurde. Die Schutzgebühren beliefen sich 2010 auf insgesamt 20.985 €, 2011 auf insgesamt 39.701 €, 2012 auf 45.600 €. Der Kläger behandelte diese Schutzgebühren als steuerfrei und gab keine Umsatzsteuererklärungen ab. In den Folgejahren betrugen die Schutzgebühren 2013 insgesamt 56.909,02 €, 2014 insgesamt 40.924,29 €, 2015 insgesamt 38.669,80 € und 2016 insgesamt 16.300,38 €. Dem standen mit der Vermittlung zusammenhängende Ausgaben von 68.692,60 € 2013, 39.687,10 € 2014 und 48.682,68 € 2015 gegenüber. Der Kläger behandelte die Schutzgebühren für diese Jahre als Umsätze aus Zweckbetrieb, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, und erklärte für die Vermittlungen Nettoumsätze von 53.186 € für 2013, 38.247 € für 2014, 36.140 € für 2015 und 15.234 € für 2016. Unter Berücksichtigung der angefallenen Vorsteuer ermittelte er Umsatzsteuer 2013 von ./.392,92 €, Umsatzsteuer 2014 von 311,94 €, Umsatzsteuer 2015 von ./.2.113,49 € und Umsatzsteuer 2016 von ./.373,16 €. Der Beklagte (das Finanzamt) zahlte die ermittelten Vorsteuerüberschüsse zunächst aus.

4
Aufgrund einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die Vermittlung ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb sei, der dem allgemeinen Steuersatz unterliege, und erließ entsprechende Steuerbescheide. Unter Berücksichtigung der angefallenen Vorsteuer von 772,78 € für 2010, 3.699,82 € für 2011, 3.815,12 € für 2012, 4.115,94 € für 2013, 2.365,35 € für 2014, 4.643,22 € für 2015 und 1.439,54 € für 2016 setzte es Umsatzsteuer 2010 in Höhe von 2.577,68 €, Umsatzsteuer 2011 in Höhe von 2.638,96 €, Umsatzsteuer 2012 in Höhe von 3.596,32 €, Umsatzsteuer 2013 in Höhe von 5.989,40 €, Umsatzsteuer 2014 in Höhe von 4.901,58 €, Umsatzsteuer 2015 in Höhe von 1.653,76 € und Umsatzsteuer 2016 in Höhe von 1.163,08 € fest. Dabei setzte es für 2015 auch die vom Kläger nacherklärten Einnahmen aus einer Tombola von insgesamt 770 € brutto an, deren Behandlung zwischenzeitlich nicht mehr streitig ist. Den dagegen eingelegten Einspruch des Klägers wies das Finanzamt mit Einspruchsentscheidung vom 09.01.2019 als unbegründet zurück. Zu Begründung führte es an, die Vermittlung von Tieren sei wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, aber kein Zweckbetrieb. Die Vermittlung als solche sei nur einer von mehreren satzungsmäßigen Zwecken, eine entgeltliche Vermittlung in der Satzung nicht ausdrücklich vorgesehen. Zudem trete der Kläger in Konkurrenz zu ähnlichen Vereinen und zu gewerblichen Hundezüchtern.

5
Der Kläger erhob daraufhin Klage. Er macht geltend, seine Umsätze seien dem ideellen Bereich zuzuordnen und daher steuerfrei, hilfsweise unterlägen sie als Zweckbetrieb dem ermäßigten Steuersatz.

6
Der Kläger beantragt,

die Umsatzsteuerbescheide 2011 und 2012 vom 04.05.2015, den Umsatzsteuerbescheid 2013 vom 12.06.2019, den Umsatzsteuerbescheid 2014 vom 12.06.2019, den Umsatzsteuerbescheid 2016 vom 11.10.2018 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.01.2019, soweit sie die Umsatzsteuer

2011 bis 2014 und 2016 betrifft, aufzuheben, und den Umsatzsteuerbescheid 2010 vom 04.05.2015 und den Umsatzsteuerbescheid 2015 vom 25.10.2017 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.01.2019, soweit sie die Umsatzsteuer 2010 und 2015 betrifft, dahingehend abzuändern das die Umsatzsteuer 2010 auf 600,07 € und die Umsatzsteuer 2015 auf ./.1.990,48 € festgesetzt werden.

7
Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

8
Zur Begründung bezieht es sich im Wesentlichen auf den Beschluss des FG Baden-Württemberg vom 18.04.2011 (14 V 4072/1 juris, das ebenfalls davon ausgehe, dass die entgeltliche Vermittlung von Tieren kein Zweckbetrieb sei, wenn die Vermittlung von Tieren nur einer von mehreren satzungsgemäßen Zwecken sei.

9
Tatsächlich bewege sich der Kläger in enger Nähe zum gewerblichen Tierhandel. Zudem sei nicht auszuschließen, dass die Vermittlungsgebühren in nicht unerheblichem Umfang nicht der Finanzierung der Vermittlungstätigkeit und der damit verbundenen Auslagen, sondern der Finanzierung anderer Aktivitäten dienten.

10
Das Finanzamt verweist zudem auf das BFH-Urteil vom 12.06.2008 V R 33/05 (BFHE 221, 536, BStBl. II 2009, 221), in dem der BFH einem Verein, dessen satzungsmäßiger Zweck die Förderung umweltschonenden Verhaltens und die Verminderung der durch das Auto verursachten Umweltbelastung war, die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Carsharing versagte.

11
Während des Klageverfahrens erließ das Finanzamt am 12.06.2019 geänderte Umsatzsteuerbescheide für 2013 und 2014. Es setzte die Umsatzsteuer 2013 auf 4.970,37 € und die Umsatzsteuer 2014 auf 4.168,78 € herab.

Entscheidungsgründe

12
Die Klage ist begründet. Die angefochtenen Steuerbescheide verletzen den Kläger insoweit in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-), als das Finanzamt die Vermittlung von Tieren dem allgemeinen anstelle des ermäßigten Steuersatzes unterwarf. Die geänderten Steuerbescheide vom 12.06.2019 wurden Gegenstand des Verfahrens (§ 68 FGO).

13
1. Der Umsatzsteuer unterliegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist nach § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

14
Unionsrechtliche Grundlage dafür sind Art. 2 und 9 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL). Der Mehrwertsteuer unterliegen nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL Lieferungen von Gegenständen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt tätigt und nach Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt. Als Steuerpflichtiger gilt nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Als wirtschaftliche Tätigkeit gelten nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 1 MwStSystRL alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt nach Art. 9

Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 MwStSystRL insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

15
2. Die Steuer beträgt nach § 12 Abs. 1 UStG für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19 Prozent der Bemessungsgrundlage. Die Steuer ermäßigt sich nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG auf sieben Prozent für die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung -AO-). Das gilt nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. Für Leistungen, die im Rahmen eines Zweckbetriebs ausgeführt werden, gilt § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 3 UStG nur, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden, oder wenn die Körperschaft mit diesen Leistungen ihrer in den §§ 66 bis 68 AO bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht. Ein Zweckbetrieb ist nach § 65 AO gegeben, wenn (1.) der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen, (2.) die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und (3.) der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

16
Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 96 und 98 MwStSystRL in Verbindung mit dem Anhang III zur MwStSystRL. Die Mitgliedstaaten wenden nach Art. 96 MwStSystRL einen Mehrwertsteuer-Normalsatz an und können nach Art. 98 Abs. 1 MwStSystRL einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anwenden. Die ermäßigten Steuersätze sind nach Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der im Anhang III genannten Kategorien anwendbar. Dazu gehören nach Nr. 15 des Anhangs III zur MwStSystRL die Lieferung von Gegenständen und die Erbringung von Dienstleistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit, soweit sie nicht gemäß den Art. 132, 135 und 136 MwStSystRL von der Steuer befreit sind.

17
3. Nach diesen Grundsätzen führte der Kläger durch die Vermittlung von Tieren steuerpflichtige Umsätze aus, da er in eigener Verantwortung am Markt auftrat und gegen Bezahlung Leistungen erbrachte. Einen steuerfreien ideellen Bereich gibt es unter diesen Voraussetzungen umsatzsteuerrechtlich nicht. Die Vermittlung von Tieren unterliegt aber dem ermäßigten Steuersatz, weil sie Zweckbetrieb ist.

18
a) Zwar entspricht § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG nicht dem Unionsrecht. Die Mitgliedstaaten dürfen nicht auf alle Leistungen gemeinnütziger Körperschaften einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anwenden, sondern nur auf diejenigen, die von Einrichtungen erbracht werden, die sowohl gemeinnützig als auch für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit tätig sind. Eine richtlinienkonforme Auslegung ist jedoch im Hinblick auf die bei der Gesetzesauslegung zu beachtende Wortlautgrenze nicht möglich. Steuerpflichtige können sich gegebenenfalls auf das für sie günstigere nationale Recht berufen (BFH-Urteile vom 08.03.2012 V R 14/11, BFHE 237, 279, BStBl. II 2012, 630, Rz 15, 19 ff.; vom 23.07.2019 XI R 2/17, zur Veröffentlichung in BFHE vorgesehen, UR 2019, 936, Rz. 18).

19
b) Die Vermittlung von Tieren durch den Kläger ist Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO und dient nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen.

20
Der Kläger ist als gemeinnützige Körperschaft anerkannt und die Vermittlung dient der Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke des Vereins. Sie ist in der Satzung als Zweck ausdrücklich genannt und die Schutzgebühr dient erkennbar lediglich der Kostendeckung. Die satzungsmäßigen Zwecke können auch nur durch die Vermittlung erreicht werden und der Kläger tritt nicht in größerem Umfang in Wettbewerb zu nicht begünstigten Betrieben, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

21
aa) Die Vermittlung dient in ihrer Gesamtrichtung dazu, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen. Dies ist der Fall, wenn durch die Förderung der in der Satzung der Körperschaft dienenden Zwecke Einnahmen erzielt werden und sich das erhobene Entgelt insoweit letztlich an dem Prinzip der Kostendeckung orientiert (BFH-Urteil vom 21.09.2016 V R 50/15, BFHE 255, 216, BStBl. II 2017, 1173, Rz 47). So verhält es sich im Streitfall. Die Vermittlung herrenloser Tiere dient Tierschutzzwecken, ohne dass es insoweit darauf ankäme, welchem genauen satzungsmäßigen Zweck sie zuzuordnen wäre. Zwar äußerte das Finanzamt Zweifel, ob die Schutzgebühren lediglich der Kostendeckung oder auch der Mittelbeschaffung für andere Aktivitäten dienten. Aufgrund des Ergebnisses der mündlichen Verhandlung teilt der Senat diese Zweifel nicht. Aus den Erläuterungen des Klägers in der mündlichen Verhandlung und der Gegenüberstellung der in den Gewinnermittlungen ausgewiesenen Einnahmen und Ausgaben im ideellen Bereich einerseits, Zweckbetrieb andererseits ergibt sich insbesondere, dass die nicht mit der Vermittlung zusammenhängenden Ausgaben für „Spenden und Patenschaften“ aus originär im ideellen Bereich aufgebrachten Mitteln, nicht durch Zuführungen aus dem Zweckbetrieb finanziert wurden. Die Einnahmen und Ausgaben des Zweckbetriebs gleichen sich grundsätzlich annähernd aus, das 2015 erwirtschaftete deutliche Defizit beruht ersichtlich darauf, dass der Kläger eine unvorhergesehene Steuernachzahlung zu leisten hatte, weil er die Vermittlung zuvor als steuerfrei behandelt hatte.

22
bb) Die satzungsmäßigen Zwecke des Klägers können nur durch die Vermittlung von Tieren erreicht werden (vgl. § 65 Nr. 2 AO).

23
(1) Vereinssatzungen sind objektiv, aus sich heraus und ohne Berücksichtigung außerhalb der Satzung liegender Begleitumstände auszulegen (BFH-Urteile vom 21.07.1999 I R 2/98, BFH/NV 2000, 297, unter II.1.c.; vom 28.11.2007 I R 94/06, BFHE 220, 51, unter II.3.a.). Steuerbegünstigte Zwecke sind nur dann nicht ohne die wirtschaftliche Betätigung erreichbar, wenn sich der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks nicht trennen lässt, sondern vielmehr als das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks anzusehen ist. Entscheidend ist, ob mit der Leistungserbringung als solcher das Gemeinwohl unmittelbar gefördert wird. Ein Zweckbetrieb ist deshalb nicht gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nur einen finanziellen Beitrag zur gemeinnützigen Tätigkeit leistet und deshalb abstrakt gesehen eine Zweckerreichung auch ohne diesen Geschäftsbetrieb denkbar wäre (BFH-Urteil vom 30.11.2016 V R 53/15, BFHE 255, 513, BStBl. II 2017, 1224, Rz 18, m.w.N.).

24
(2) Im Streitfall ist die Vermittlung herrenloser Tiere aus dem EU-Ausland unentbehrliches und einziges Mittel in diesem Sinne. Der Kläger verwirklicht durch die Vermittlung unmittelbar seinen satzungsmäßigen Zweck, in Not geratene Tiere in gute Hände zu vermitteln.

25
Nach Wortlaut und Sinnzusammenhang der Satzung ist von dem Zweck, „in Not geratene Tiere in gute Hände zu vermitteln“, auch die streitgegenständliche Vermittlung herrenloser Tiere aus dem EU-Ausland umfasst. Die Satzung des Klägers nennt als „insbesondere“ verfolgte Zwecke gleichrangig nebeneinander „in Not geratene Tiere in gute Hände zu vermitteln“, „Hilfestellung bei der Vermittlung von ausländischen Tieren ins Inland“ und „die Einrichtung von Pflegestellen für aufgenommene Tiere“. Der Wortlaut der Satzung unterscheidet nicht danach, weshalb die Tiere in Not sind, und ob es sich um Tiere im In- oder Ausland handelt. Der Erstreckung auch auf Tiere im Ausland steht nicht entgegen, dass die „Hilfestellung bei der Vermittlung von ausländischen Tieren ins Inland“ gesondert erwähnt ist. Nach dem Gesamtzusammenhang des § 2 der Satzung sollen sich die im Einzelnen genannten Zwecke nicht ausschließen, sondern ergänzen. Eine sinnvolle Abgrenzung zwischen den einzelnen Zwecken, insbesondere den eher weit gefassten Zweckbestimmungen der ersten beiden Spiegelstriche und den eher konkreten der folgenden Spiegelstriche, wäre kaum möglich.

26
Da die Tiervermittlung als solche ausdrücklich satzungsmäßiger Zweck ist, ist sie auch unentbehrliches und einziges Mittel zu dessen Erreichung. Sie fördert den Zweck nicht nur, sondern verwirklicht ihn unmittelbar.

Insofern unterscheidet sich die Tiervermittlung im Streitfall vom Carsharing in dem Ausgangsfall des BFH-Urteils in BFHE 221, 536, BStBl. II 2009, 221 und dem Cafeteriabetrieb in dem Ausgangsfall des BFH-Urteils in UR 2019, 936, die zwar jeweils einen Beitrag zur Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke leisteten, aber nicht selbst ausdrücklich als satzungsmäßige Zwecke festgelegt waren. Ob die vermittelten Tiere aus dem Inland oder aus dem EU-Ausland stammen ist unter Wettbewerbsgesichtspunkten ohne Bedeutung. Die Vermittlung von Tieren aus dem EU-Ausland gegenüber der Vermittlung von inländischen Tieren steuerlich schlechter zu stellen, widerspräche zudem den unionsrechtlichen Grundfreiheiten. Soweit das FG Baden-Württemberg in dem Beschluss vom 18.04.2011 14 V 4072/10, juris, die Auffassung vertritt, die Vermittlung von Tieren sei kein Zweckbetrieb, wenn sie nur einer von mehreren satzungsmäßigen Zwecken sei und der Vermittler eine Schutzgebühr fordere, folgt der Senat dem nicht. Zum einen stehen alle satzungsmäßigen Zwecke gleichrangig nebeneinander. Die in § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG genannten Körperschaften müssen sich daher nicht darauf verweisen lassen, nur einzelne satzungsmäßige Zwecke zu verfolgen, insbesondere nur solche, die keinen Zweckbetrieb erfordern. Da der ermäßigte Steuersatz nur für Körperschaften gilt, die ausschließlich die dort genannten Zwecke verfolgen, besteht kein Anlass, die Ermäßigung auf die Verfolgung einzelner satzungsmäßiger Zwecke zu beschränken. Vielmehr sind alle satzungsmäßigen Zwecke gleichzeitig und gleichermaßen unabhängig voneinander begünstigt. Zum anderen unterliegen dem Umsatzsteuerrecht überhaupt nur entgeltliche Leistungen. Eine auf unentgeltliche Leistungen beschränkte Ermäßigung liefe daher leer. Ob mit der Leistungserbringung das Gemeinwohl unmittelbar gefördert wird, hängt auch nicht davon ab, ob und in welcher Höhe der Leistende eine Gegenleistung erhält.

27
cc) Der Kläger tritt auch nicht in größerem Umfang in Wettbewerb zu nicht begünstigten Betrieben als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (vgl. § 65 Nr. 3 AO).

28
(1) Der Senat hat schon Zweifel, ob der Kläger überhaupt in Wettbewerb zu nicht begünstigten Betrieben tritt. Wettbewerb in diesem Sinne ist auch der potentielle Wettbewerb, wobei es nicht auf die Wettbewerbssituation vor Ort, sondern auf die Art der Tätigkeit ankommt. Die rein theoretische, durch keine Tatsache, kein objektives Indiz und keine Marktanalyse untermauerte Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, kann nicht mit dem Vorliegen eines potenziellen Wettbewerbs gleichgesetzt werden (BFH-Urteil vom 18.08.2011 V R 64/09, HFR 2012, 784, Rz. 34 f.; EuGH-Urteile vom 16.09.2008 C-288/07 Isle of Wight Council, Slg. 2008, I-7203; vom 19.01.2017 C-344/15 National Roads Authority, HFR 2017, 261; Heuermann in Sölch/Ringleb, UStG, § 12 Rz. 636). Eine Wettbewerbssituation entfällt daher nicht schon deswegen, weil das Angebot des Klägers sich, wie der Kläger in der mündlichen Verhandlung überzeugend vortrug, an „idealistische“ Tierhalter richtet und er regelmäßig Hunde vermittelt, die bisher von kommerziellen Züchtern oder Händlern nicht angeboten werden. Dies allein schließt nicht aus, dass künftig auch nicht begünstigte Marktteilnehmer versuchen, die Zielgruppe des Klägers anzusprechen. Unter den Gegebenheiten des Marktes dürften die Aussichten, eine solche Tiervermittlung wirtschaftlich auskömmlich zu betreiben, jedoch so gering sein, dass diese Möglichkeit rein theoretisch erscheint.

29
(2) Jedenfalls kann der Kläger seinen steuerbegünstigten Zweck, in Not geratene Tiere in gute Hände zu vermitteln, wie unter bb) ausgeführt nicht ohne Tiervermittlung erreichen. Der damit zwangsläufig verbundene (potentielle) Wettbewerb ist unvermeidbar. Dass der Kläger einen darüberhinausgehenden Wettbewerb gesucht hätte, ist nicht erkennbar. Sollte das FG Baden-Württemberg in dem Beschluss vom 18.04.2011 14 V 4072/10, juris, davon ausgegangen sein, dass jeder - auch der bei Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbare - Wettbewerb einem Zweckbetrieb entgegenstehe, könnte der Senat dem angesichts des eindeutigen Gesetzeswortlauts nicht folgen.

30
dd) Aus den unter aa. genannten Gründen ergibt sich für den Senat auch, dass die Vermittlung von Tieren nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen zielt. Der Senat sieht keinen Anhaltspunkt, die Vermittlung könne betrieben worden sein, um ihre Erträge für anderweitige Aktivitäten zu verwenden.

31

4. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 136 Abs. 1 FGO. Der Kläger obsiegte - gemessen an seinen ursprünglichen Anträgen - zu rund 96%, unterlag also nur zu einem geringen Teil (§ 136 Abs. 1 Satz 3 FGO; vgl. BFH-Urteil vom 21.04.2005 V R 11/03, BFHE 211,50, BStBl. II 2007, 63, unter II.4). Zugunsten des Klägers war dabei auch der Erlass der geänderten Steuerbescheide für 2013 und 2014 zu berücksichtigen.

32

5. Die Revision war zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 FGO) zuzulassen, weil der Senat von den Rechtsgrundsätzen des Beschlusses des FG Baden-Württemberg vom 18.04.2011 14 V 4072/10 abweicht.