

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Mag.Dr. Thomas Leitner, den Richter Dr. Ralf Schatzl sowie die fachkundigen Laienrichter Dip.Ing. Christian Löw und Mag. Armin Üblagger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Kudlichstraße 41, 4020 Linz, und S+P Steuer- und Unternehmensberatungs GmbH, Nordstraße 4, 5301 Eugendorf, über die Beschwerde vom 28. November 2022 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 19. Oktober 2022 betreffend Umsatzsteuer 2016, Umsatzsteuer 2017, Umsatzsteuer 2018, Umsatzsteuer 2020 und Umsatzsteuer 2021 und den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12. Jänner 2023 betreffend Umsatzsteuer 2019 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. Oktober 2023 in Anwesenheit der Schriftführerin Sabine Hasenöhl zu Recht erkannt:

I. Der Bescheid der belangten Behörde vom 19. Oktober 2022 betreffend Umsatzsteuer 2021 wird dahingehend abgeändert, dass es sich um keinen vorläufigen Bescheid gem § 200 Abs 1 BAO handelt.

II. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die ***Bf1*** (im Folgenden auch als „Beschwerdeführerin“ oder „beschwerdeführende Partei“ bezeichnet) betreibt in ***Ort1*** ein besuchbares Gut, auf dem ca 500 Tiere gehalten werden und mit dem die Beschwerdeführerin insbesondere (umsatzsteuerpflichtige) Einnahmen aus Eintrittsgeldern, Gastronomie und dem Verkauf von Merchandising-Artikeln erzielt. Darüber hinaus erzielt die Beschwerdeführerin unter anderem auch Einnahmen aus (symbolischen) Tierpatenschaften. Strittig ist im Beschwerdefall die umsatzsteuerliche Behandlung dieser letztgenannten Einnahmen. Bis (einschließlich) 2016 wurden von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang ausschließlich dem Normalsteuersatz unterliegende Umsätze erklärt. Ab dem Jahr 2017 wurden die Einnahmen aus den Tierpatenschaften zur Hälfte als Spenden – somit als nicht umsatzsteuerbar – und zur Hälfte als umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Erlöse erklärt. Der als umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig erklärte Teil der Einnahmen wurde wiederum zu gleichen Teilen gesplittet in einen dem Normalsteuersatz unterliegenden Teil und in einen dem begünstigten Steuersatz iSd § 10 Abs 2 UStG 1994 (iHv 10%) unterliegenden Teil.

Die Veranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 2016 bis 2019 erfolgte zunächst – mit Ausnahme einer geringfügigen Abänderung der beantragten EUST um 5,- Euro im Jahr 2018 – erklärungsgemäß. Im Zuge einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Außenprüfung, die unter anderem die Umsatzsteuer für den Zeitraum 2016 bis 2019 zum Gegenstand hatte, wurde seitens des Finanzamtes Österreich (im Folgenden auch bezeichnet als „belangte Behörde“) die Ansicht vertreten, dass die von der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit den Tierpatenschaften erhaltenen Einnahmen zur Gänze umsatzsteuerbare und (dem Normalsteuersatz unterliegende) umsatzsteuerpflichtige Erlöse darstellen würden. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, dass die Beschwerdeführerin an jene Personen, die einen Patenschaftsvertrag abschließen, diverse Leistungen (wie zB die Gewährung freien Eintritts für den Paten und eine bestimmte Anzahl an Begleitpersonen) erbringe und dabei von einer entgeltlichen Leistungserbringung auszugehen sei. Demgegenüber wurde in einer von der KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft (im Folgenden nur „KPMG Alpen-Treuhand GmbH“), die anlässlich des Außenprüfungsverfahrens neben dem eigentlichen steuerlichen Vertreter (S+P Steuer- und Unternehmensberatungs GmbH) zur steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin beauftragt und bevollmächtigt worden war, erstellt und der belangten Behörde im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Stellungnahme vom 16. März 2022 die Ansicht vertreten, dass die von der Beschwerdeführerin erzielten Einnahmen iZm den Tierpatenschaften zur Gänze als Spenden zu qualifizieren seien. Gestützt wurde diese Rechtsansicht insbesondere auf die in der Stellungnahme referierte Judikatur des EuGH (insbesondere Urteil vom 3.3.1994, C-16/93, *Tolsma*).

Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 20. Oktober 2022 wurden die von der belangten Behörde getroffenen Sachverhaltsfeststellungen und die umsatzsteuerrechtliche Würdigung des festgestellten Sachverhaltes durch die belangte Behörde wie folgt wiedergegeben:

„Sachverhaltsdarstellung - ***Bf1***:

Die ***Bf1*** betreibt in ***Plz1*** ***Ort1*** das für Besucher öffentlich zugängliche ,***Gut1***'. Die ***Bf1*** erzielt unter anderem Einnahmen aus Eintrittsgeldern, betreibt einen Gastronomiebetrieb und erzielt Einnahmen aus dem Verkauf von Merchandising-Artikeln. Um den laufenden Betrieb des ,***Gut1***' finanzieren zu können, wurde ua das Modell der Tierpatenschaften ins Leben gerufen. Lt. vorliegender Beweismittel (zB Folder ,Ja, ich will ***Mitgliedsbezeichnung*** werden') ist ersichtlich, dass mit einer symbolischen Patenschaft - es werden mehrere Varianten angeboten - ab € 10, ab € 15, ab € 50 (Silber VIP) oder ab € 85 (Ultra VIP) monatlich der Unterhalt und Erhalt der drei Güter in ***Ort1***, ***Ort2*** und ***Ort3*** erfolgt und damit die vielen Tiere und sowie die Ziele von ***Gut1*** unterstützt werden. Dabei besteht die Möglichkeit für die Paten, sich symbolisch ein Tier als Patentier auszusuchen oder eine Patenschaft für alle Tiere abzuschließen. In diesem Folder wird auch darauf hingewiesen, dass die Zuwendungen der Paten (somit die Patenschaft) steuerlich nicht als Spende iRd Sonderausgaben steuerlich absetzbar sind. Folgend werden die Vorteile sowie Leistungen aus diesen Patenschaften aufgelistet und beschrieben.

1. Freier Eintritt: ,Mit der ***Gut1*** Patenschaftskarte bin ich berechtigt, ***Gut1*** bei ***Bundesland1***, ***Gut1*** ***Ort3*** und ***Gut1*** ***Ort2*** kostenlos an 365 Tagen im Jahr zu besuchen. Außerdem haben in meiner Begleitung je nach Karte 4-8 Personen freien Eintritt auf den besuchbaren Gütern.'

Eine Patenschaft iHv ab € 10 monatlich (grün) berechtigt mit bis zu 4 Begleitpersonen zu einem freien Eintritt. Eine Patenschaft iHv ab € 15 monatlich (blau) berechtigt mit bis zu 5 Begleitpersonen zu einem freien Eintritt. Eine Patenschaft iHv ab € 50 monatlich (silber) berechtigt mit bis zu 6 Begleitpersonen und bei einer Patenschaft iHv ab € 85 monatlich (schwarz) berechtigt mit bis zu 8 Begleitpersonen zu einem freien Eintritt.

2. Vorteilspreis im Shop: ,Bei Vorlage meiner ***Mitgliedsbezeichnung*** Patenschaftskarte erhalte ich auch auf alle Shopartikel je nach Karte einen Rabatt (Gastronomie ausgenommen). Eine Patenschaft iHv ab € 10 monatlich (grün) berechtigt zu einem 3%igen Rabatt, eine Patenschaft iHv ab € 15 monatlich (blau) berechtigt zu einem 5%igen Rabatt. Eine Patenschaft iHv ab € 50 monatlich (silber) berechtigt zu einem 8%igen und eine Patenschaft iHv ab € 85 monatlich (schwarz) berechtigt zu einem 10%igen Rabatt.

3. ***Gut1*** Patenurkunde: ,Als ***Mitgliedsbezeichnung*** erhalte ich eine Patenurkunde mit einem schönen Foto meines symbolischen Patentieres.'

4. Webcams: ,***Mitgliedsbezeichnung***, die Ihre E-Mail-Adresse angeben, erhalten automatisch einen kostenlosen Zugangscode zu den ***Mitgliedsbezeichnung*** Webcams. Über ausgewählte Kameras kann ich tagsüber die Güter besuchen und die Tiere sehen.'

5. ***Gut1*** Magazin: ,Als ***Mitgliedsbezeichnung*** bekomme ich drei Mal jährlich kostenfrei das neue ***Gut1*** Magazin. Darin sind emotionale Reportagen und Tiergeschichten sowie Infos über Patentreffen, -reisen und andere Veranstaltungen enthalten.' Ab dem Jahr 2020 werden nur mehr zwei Exemplare jährlich zugesandt.

6. Patentreffen: ,Mehrals jährlich werden alle ***Mitgliedsbezeichnung*** zu den Patentreffen auf die besuchbaren Güter eingeladen. Dort wird über aktuelle Tierrettungen berichtet und die neuesten Tiervideos werden vorgestellt.' Bei diesen Patentreffen findet keine freie Verköstigung statt und es werden auch sonst keine Geschenke oder Aufmerksamkeiten geboten.

7. Patenreisen: ,Neben den Patentreffen finden in jedem Jahr Patenreisen statt. Zum Beispiel habe ich als ***Mitgliedsbezeichnung*** dann die Möglichkeit, das ***Gut1*** ***Land3*** oder das neue Gut in ***Land2*** zu besuchen.' Anfallende Kosten müssen die Paten selbst bezahlen. An diesen Reisen können auch Nicht-Paten teilnehmen. Die Reisekosten sind für Paten und Nicht-Paten gleich.

8. ***Gut1*** Kalender: ,Als ***Mitgliedsbezeichnung*** ab einem monatlichen Betrag von 15,00 €, wird mir am Jahresende automatisch der ***Mitgliedsbezeichnung*** Jahreskalender zugesandt.' Der Bruttoverkaufspreis eines Kalenders beträgt € 12,90.

In den Jahren 2016 bis 2020 bestanden im Durchschnitt rund 29.700 Patenschaftsverträge. Anhand von Auswertungen der Besucherzahlen konnte festgestellt werden, dass zB. im Jahr 2019 insgesamt 7417 Besuche die Patenschaftsinhabern (Eintritte) getätigt haben. Die im Jahr 2019 festgestellte Anzahl der Begleitpersonen betrug 15916 Besucher. Darüber hinaus konnte festgestellt werden, das [sic!] ca. 4% der Paten nicht nur eine, sondern mehrere Patenschaftsverträge innehatten. Im Prüfungszeitraum betrug der normale Eintrittspreis für eine erwachsene Person auf ***Gut1*** zwischen € 9 und € 10.

Als Vertragspartner gegenüber den Paten treten nach außen auf die ,***Bf1***' wie auch die ,***XGmbH***'. Darüber hinaus werden in diesem Folder die ,Vorteile meiner Patenschaft' wie folgt beschrieben: ,Mit meiner Patenschaft trage ich maßgeblich zur Rettung und lebenslangen Haltung der geretteten Tiere auf ***Gut1*** bei. Ich unterstütze damit den Erhalt der besuchbaren Begegnungsstätten zwischen Mensch und Tier und die Anliegen von ***Gut1***'.

In der Vergangenheit wurden die von der ***Bf1*** erzielten Einnahmen als Umsätze iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 94 dem Normalsteuersatz gemäß § 10 Abs. 1 UStG 94 (iHv 20%)

erklärungsgemäß unterworfen und die Umsatzsteuer im Wege der jährlichen Umsatzsteuerveranlagungen festgesetzt. Im Rahmen eines abgeschlossenen Außenprüfungsverfahrens betreffend die Jahre 2011 bis 2015 wurden diese Erlöse aus den Patenschaftsverträgen ebenfalls zum Normalsteuersatz erklärt und veranlagt.

Erst ab dem Veranlagungsjahr 2017 wurden die Einnahmen aus den Patenschaftsverträgen zur Hälfte als Spenden, somit als nicht umsatzsteuerbare Einnahmen behandelt. Die andere Hälfte der Patenschaftseinnahmen wurde zu 50% als umsatzsteuerbare und steuerpflichtige Erlöse zum Normalsteuersatz gemäß § 10 Abs. 1 UStG 94 und zur Hälfte als steuerbare und steuerpflichtige Erlöse zum begünstigten Steuersatz iSd § 10 Abs. 2 UStG 94 (iHv 10%) erklärt. Als Grundlage für diese Vorgangsweise, sprich Aufteilung der Patenschaftserlöse in der erwähnten Weise diene offensichtlich ein davor erfolgter Mailverkehr zwischen der steuerlichen Vertretung und dem damaligen Außenprüfungsorgan, wobei nach der Rechtsansicht der steuerlichen Vertretung diese Patenschaftserlöse in einen umsatzsteuerpflichtigen Gegenleistungsanteil und einen nicht umsatzsteuerbaren Spendenanteil aufzuteilen wären. Dieser im Schätzungswege auf Basis dieses Mailverkehrs mit der Finanzverwaltung vorgenommene Aufteilungsschlüssel wurde sodann ab dem Veranlagungsjahr 2017 bis laufend zur Anwendung gebracht.

Sachverhaltsdarstellung - (gemeinnützige) ***Gut1*** Stiftungen:

Von den ***Gut1*** Stiftungen in ***Land1***, ***Land4*** und der ***Land5*** werden nicht für Besucher öffentlich zugängliche Gnadenhöfe in mittlerweile sechs verschiedenen europäischen Ländern mit über 6000 Tieren betrieben. Die gemeinnützige ***Gut1*** Stiftung ***Land1*** betreibt die Standorte in ***Land6***, ***Land2*** und ***Land3*** sowie mehrere Gnadenhöfe in ganz ***Land1***. Die Finanzierung der ***Gut1*** Stiftungen erfolgt ausschließlich über Spenden, vererbte Nachlässe und Schenkungen.

Darüber hinaus wird im Folder ‚Ja, ich will ***Mitgliedsbezeichnung*** werden‘ auf die ‚***Gut1*** PLUS-Karte‘ verwiesen, für den Fall, dass sich Inhaber einer Patenschaft über die Patenschaft hinaus engagieren möchten. Es besteht die Möglichkeit noch Förderer der gemeinnützigen Stiftung (***Gut1*** Stiftung) zu werden.

Folgende Ausführungen sind dem Folder zu entnehmen: ‚Dieser zusätzliche Betrag ist als Spende zu sehen, da Sie dafür keine gesonderte Gegenleistung erhalten, und ist steuerlich absetzbar (D, CH). Von 30 ***Mitgliedsbezeichnung*** Gütern erhalten unsere Stiftungen 27 Anwesen. Hier sind wir gänzlich auf Spenden, Nachlässe und Schenkungen angewiesen. Mit der PLUS-Karte unterstützen Sie die Stiftungs-Projekte. Sie können zwischen verschiedenen Projekten auswählen, für Katzen, Hunde, Pferde, Nutztiere, dem ***Gut1*** ***6*** oder allen Tieren. Alle PLUS-Karten-Inhaber haben von April bis November jeweils samstags die Möglichkeit, das ***Gut1*** ***6*** ***Ort4*** kostenlos zu besuchen. Wir bitten um Voranmeldung.‘

*Als Vertragspartner wird bei der ,***Gut1*** PLUS-Karte‘ auf die ***Gut1*** Stiftung ***Land1***, ***Gut1*** Stiftung ***Land4*** und auf die ***Gut1*** Stiftung ***Land5*** verwiesen. Bei einer Unterstützung iRd ,***Gut1*** PLUS-Karte/Spende‘ mittels Abbuchungsauftrag werden die entsprechenden Bankverbindungen der ***Gut1*** Stiftungen gesondert ausgewiesen.*

*Rechtliche Würdigung Tierpatenschaften - ***Bf1*** und steuerliche Vertretung:*

*Basierend auf einer durch KPMG Alpen- Treuhand GmbH verfassten ‚Stellungnahme zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Tierpatenschaften‘ vom 16. März 2022 (Auftragserteilung durch ***Bf1***) wird im Ergebnis die umsatzsteuerliche Ansicht vertreten, dass auf Grund der fehlenden Entgeltlichkeitsvoraussetzung hinsichtlich der Einnahmen aus den Tierpatenschaften insgesamt von einem nicht umsatzsteuerbaren Tatbestand auszugehen ist. Unter anderem, auch gestützt auf Art 2 Abs 1 Buchst. c der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie Nr. 2006/112/EG sowie auf die ständige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH 3. März 1994, Tolsma, C-16/93; EuGH 5.6.1997, SDC, C-2/95; EuGH 26. Juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01; 29. Oktober 2015, Saudacor, C-174/14; EuGH 12. Mai 2016, Gemeente Borsele, C-520/14) unterliegen der Mehrwertsteuer insbesondere Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Gebiet eines Mitgliedstaats gegen Entgelt erbringt. Eine Dienstleistung ist somit nur dann steuerpflichtig, wenn zwischen Leistung und Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.*

Zusammenfassend wird festgehalten, dass zum einen kein notwendiger Zusammenhang zwischen den Vorteilen, die den Paten gewährt werden, und den von diesen monatlich geleisteten Spenden (somit von den Zuwendungen bzw. Patenschaftszahlungen) besteht. Zum anderen ist die Höhe der Spenden von den Paten selbst frei bestimmbar, während die Inanspruchnahme der einzelnen oder aller Vorteile ebenfalls im Belieben der Spender (Patenschaftsinhaber) steht. Die Spenden können daher nicht den tatsächlichen Gegenwert für die gewährten Vorteile darstellen. Überdies ist offenkundig, dass die als Patenschaft bezeichneten monatlichen Spenden nicht aufgrund der erwähnten Vorteile, sondern aus persönlichen Motiven - nämlich dem einzigen Motiv, einen Beitrag zum Tierschutz zu leisten - geleistet wurden. Ferner ist klar, dass die den Spendern (Paten) gewährten Vorteile nur dazu dienen, diesen eine bessere Mitverfolgung der Tierschutzaktivitäten zu ermöglichen. Unter anderem wird angeführt, dass zB der freie Eintritt eine reine Marketingmaßnahme darstellt und dem Paten zudem auch das Gefühl einer gewissen Kontrollmöglichkeit bieten sollte.

Unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung des EuGH, VwGH und BFG wird eine Dienstleistung dann gegen Entgelt erbracht, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Dabei muss die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bilden. Es

wird die Ansicht vertreten, dass keiner der den Paten gewährten Vorteile den erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zu den geleisteten Spenden (Zuwendungen bzw. Patenschaftszahlungen) aufweist. Weder werden die Spenden nur unter der Voraussetzung erbracht, dass sämtliche, mehrere oder auch nur einer der angebotenen Vorteile tatsächlich gewährt werden, noch können die geleisteten Spenden – selbst unter der keineswegs immer zutreffenden Annahme ihrer Leistung in genau gleichbleibender Höhe und Dauer – im Voraus und nach genau festgelegten Kriterien betraglich einem oder allen gewährten Vorteilen zugeordnet werden. Vielmehr hängt die Höhe der Spende und die Inanspruchnahme von Vorteilen einzig vom Spenderwillen ab. Folglich sind die laufenden und regelmäßigen Patenschaftszahlungen eindeutig als nicht umsatzsteuerbare Vorgänge zu qualifizieren.

Rechtliche Würdigung - Außenprüfung:

Ein umsatzsteuerbarer Tatbestand iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 94 liegt vor, wenn Lieferungen und sonstigen [sic!] Leistungen, durch einen Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt werden. Die erforderlichen Tatbestände einer sonstigen Leistung, die ein Unternehmer im Inland im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt werden, liegen hinsichtlich dieser Zuwendungen grds. vor. Es wird lediglich der erforderliche Tatbestand der Entgeltlichkeit dieser Zuwendungen bzw. Patenschaftszahlungen in Abrede gestellt. Diese Zahlungen [sic!] werden als reine Spenden und nicht als ein umsatzsteuerbarer Vorgang betrachtet.

Wie in der Stellungnahme vom 16. März 2022 auch ausgeführt - Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH und BFG - kann auch ein unter den Selbstkosten liegender Preis oder eine erbrachte Dienstleistung, bei der eine Kostendeckung nicht gegeben ist, grds. ein umsatzsteuerbares Entgelt darstellen.

Auch im Urteil des EuGH vom 21.3.2002, Rs C-175/00, ‚Kennemer Golf & Country Club‘ geht aus Rn 39 eindeutig hervor, dass eine Leistung nur dann steuerpflichtig ist, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung darstellt. Wie in diesem Urteil unter Rn 40 weiteres ausgeführt, ändert der Umstand, dass der Jahresbeitrag ein Pauschalbetrag ist und dieser nicht jeder persönlichen Nutzung des Golfplatzes zugeordnet werden kann, nichts daran, dass zwischen den Mitgliedern eines Sportvereins und dem Verein selbst gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Die Leistungen des Vereins bestehen nämlich darin, dass er seinen Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung stellt, und nicht darin, dass er auf Verlangen seiner Mitglieder gezielte Leistungen erbringt. Somit besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Jahresbeiträgen der Mitglieder eines Sportvereins und den von diesem Verein erbrachten Leistungen. Nach Ansicht der Außenprüfung sind gerade diese

Aussagen im Urteil ‚Kennemer Golf & Country Club‘ vollinhaltlich auf den vorliegenden Sachverhalt hinsichtlich der Zuwendungen (Patenschaftszahlungen) übertragbar.

*Bei den iRd Patenschaften angebotenen Leistungen handelt es sich um ein einheitliches Leistungsbündel in Form von freien Eintritten auf die Güter, Patenurkunden und Patenkarten, Erhalt von Gratismagazinen 3x (nunmehr 2x pro Jahr) jährlich, Gratiskalender sowie diverse Vergünstigungen und Vorteilspreise im Shop, Zugang zu den ***Mitgliedsbezeichnung*** Webcams usw., die dem jeweiligen Patenschaftsinhaber als Gegenleistung für die Leistung des Geldbetrages zur Verfügung stehen. Nimmt man beispielhaft eine monatliche Zuwendung iHv € 15 (Karte blau) ergibt sich eine jährliche Beitragsleistung des Patenschaftsinhabers iHv € 180. Betrachtet man nur den damit verbundenen Teil des ‚Freien Eintrittes‘ als Gegenleistung für 5 Begleitpersonen und für den Karteninhaber, ergibt dies bei einem angenommenen Eintrittspreis von € 9 pro Person eine Eintrittssumme von € 54. Dh, bei nur dreimaligem Besuch mit den maximal möglichen Freieintritten der Begleitpersonen ergibt sich ein rechnerischer Eintrittswert iHv € 162.*

Bei einer monatlichen Zuwendung iHv € 10 (Karte grün) ergibt sich eine jährliche Beitragsleistung des Patenschaftsinhabers iHv € 120. Bei Ausschöpfung sämtlicher möglichen Freieintritte (4 Begleitpersonen und Karteninhaber) ergibt sich somit schon bei zwei jährlichen Besuchen ein Eintrittswert iHv € 90. Unter Einbeziehung der zusätzlichen Vorteile bzw. Gegenleistungen (Magazine, Kalender usw.) kann seitens der Außenprüfung keine erhebliche Asymmetrie zwischen der erbrachten Dienstleistung und der Höhe der dafür erbrachten Geldleistung erkannt werden.

*Wie im Urteil ‚Kennemer Golf & Country Club‘ ausgeführt, ist es nicht erforderlich, dass eine Betragsleistung, zB Jahresbeitrag in Form eines Pauschalbetrages, nicht jeder persönlichen Nutzung (im gegenständlichen Fall den einzelnen persönlichen Vorteilen) zugeordnet werden kann. Ob und in welchen Ausmaß nun die Patenschaftsinhaber die angebotenen Vorteile bzw. die zur Verfügung stehenden Gegenleistungen tatsächlich in Anspruch nehmen ist grds. nicht relevant. Es wird ein Leistungsbündel von der ***Bf1*** dem Patenschaftsinhaber zur Verfügung gestellt. Damit ist auch der unmittelbare Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung und somit der Tatbestand der Entgeltlichkeit erfüllt.*

*Auch im Hinblick darauf, dass bei einem Vertragsabschluss in Form der Patenschaft auf der Homepage von ***Gut1*** explizit darauf hingewiesen wird, dass durch eine zusätzliche Unterstützung der (gemeinnützigen) ***Gut1*** Stiftung im Rahmen des Programmes ‚PLUS-Karte/Spende‘ es sich dabei um eine Spende ohne Gegenleistung handelt, wird einem Durchschnittsverbraucher jedenfalls ein eindeutiges Bild vermittelt, dass es sich bei der Beitragsleistung an die ***Gut1*** Stiftung um eine reine und klassische Spende (somit ohne Gegenleistung) handelt, die auch steuerlich abgesetzt werden kann. Andererseits wird dadurch auch ganz klar und deutlich zum Ausdruck gebracht, dass bei Eingehen der Patenschaft seitens*

*der ***Bf1*** ein entsprechendes Leistungsbündel dem Patenschaftsinhaber als Gegenleistung zur Verfügung steht. Ob nun der Patenschaftsinhaber dieses Leistungsbündel in Anspruch nimmt oder in allen Bestandteilen ausnützt oder nicht, ist letztendlich für die umsatzsteuerliche Beurteilung unerheblich.*

*Dass durch einen einheitlichen (Web)Internetauftritt der ***Bf1*** und den gemeinnützigen ***Gut1*** Stiftungen in einer Gesamtbetrachtung gemeinsame Marketingstrategien verfolgt werden, ist nachvollziehbar. Faktum ist aber auch, dass durch den Marktauftritt (Internetauftritt) der ***Bf1*** iZm den Patenschaften den einzelnen Marktteilnehmern die freie Entscheidung überlassen wird, ob diese nun eine Spende an die gemeinnützige ***Gut1*** Stiftung leisten oder eine Rechtsbeziehung mit der ***Bf1*** in Form einer monatlichen Zuwendung iRe Patenschaft eingeht, bei der dem Zuwendenden ein Leistungsbündel als Gegenleistung zur Verfügung steht. Eine detaillierte Auseinandersetzung mit den subjektiven Motiven der rund dreißigtausend Patenschaftsinhaber kann unterbleiben, da jedem Marktteilnehmer bewusst ist, ob er nun für eine Spende an die gemeinnützige ***Gut1*** Stiftung leisten will, oder sich für einen Patenschaftsvertrag entscheidet, verbunden mit den angebotenen Vorteilen als Gegenleistung für die monatliche Zuwendung.“*

Unter Tz 2 des Prüfungsberichtes wurden darüber hinaus Feststellungen zu diversen an die ***Gut1*** Privatstiftung erbrachten Leistungen der Beschwerdeführerin getroffen und dabei insbesondere eine zu Unrecht unterlassene Weiterverrechnung von Geschäftsführungsleistungen, eine Verrechnung von sonstigen Personalkosten in fremdunüblich niedriger Höhe sowie eine Verrechnung von Verwaltungsgemeinkosten in unrichtigem Ausmaß festgestellt.

Im Anschluss an die Außenprüfung wurden von der belangten Behörde die Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2016, Umsatzsteuer 2017, Umsatzsteuer 2018 und Umsatzsteuer 2019 mit Bescheiden vom 19. Oktober 2022 jeweils gem § 303 BAO wiederaufgenommen und am 19. Oktober 2022 den Prüfungsfeststellungen entsprechende neue Sachbescheide erlassen, wobei jeweils auf die „Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind“, verwiesen wurde.

Mit weiteren Bescheiden der belangten Behörde vom 19. Oktober 2022 erfolgte die (erstmalige) Veranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 2020 und 2021, wobei ebenfalls auf die „Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind“, verwiesen wurde. Der Umsatzsteuerbescheid 2021 erging dabei gem § 200 Abs 1 BAO vorläufig.

Am 16. November 2022 wurden von der KPMG Alpen-Treuhand GmbH über FinanzOnline Anträge auf Verlängerung der Beschwerdefrist betreffend die Umsatzsteuerbescheide der

belangten Behörde für die Jahre 2016 bis 2021 vom 19. Oktober 2022 eingebracht und wurde dabei eine Verlängerung der Frist bis zum 31. Jänner 2023 beantragt.

Am 28. November 2022 wurde von der KPMG Alpen-Treuhand GmbH im Auftrag und in Vollmacht der Beschwerdeführerin mit über FinanzOnline übermitteltem Schriftsatz Beschwerde gegen die Umsatzsteuerbescheide der belangten Behörde für die Jahre 2016 bis 2021 vom 19. Oktober 2022 erhoben und wurde beantragt, *„die gesamten Erlöse aus den Patenschaften als nicht steuerbare Umsätze zu behandeln, und die Umsatzsteuer in den jeweiligen Jahren entsprechend festzusetzen.“* Weiters wurden folgende Anträge gestellt:

- Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat gem § 272 BAO,
- Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gem § 274 BAO,
- Antrag auf Aussetzung der Einhebung gem § 212a BAO und
- Antrag auf Unterlassung einer Beschwerdeverentscheidung gem § 262 Abs 2 BAO.

Zudem wurde *„eine Erörterung der Sach- und Rechtslage gem § 269 Abs 3 BAO an[geregt].“*

Als Begründung wurde in der Beschwerde im Wesentlichen wie folgt ausgeführt (auszugsweise wiedergegeben):

„1. Sachverhalt und bisheriger Verfahrensverlauf:

*Die ***Bf1*** (im Folgenden kurz: ***Bf1***) betreibt in ***Ort1*** ein besuchbares Gut, wo (umsatzsteuerpflichtige) Einnahmen aus Eintrittsgeldern, Gastronomie und dem Verkauf von Merchandising-Artikeln iHv jährlich rund EUR 1,0 bis 1,5 Mio erzielt werden.*

*Diese Einnahmen decken die mit dem Betrieb des besuchbaren Gutes verbundenen Kosten jedoch bei weitem nicht. Die ***Bf1*** ist daher vor allem auf Spenden und Zuwendungen angewiesen, um - entsprechend den Visionen und Zielen von ***Gut1*** - den Unterhalt des Besucherhofes und dessen Tiere sicherzustellen.*

Die Visionen und Ziele erlauben wir uns kurz näher darzustellen:

„Die Heimat der geretteten Tiere

****Gut1*** ist seit über 20 Jahren im Einsatz für Tiere und eine ganz wichtige Institution für den Tierschutz in ganz Europa. Auf unseren Heimathöfen in mittlerweile 6 europäischen Ländern leben über 6.000 gerettete Tiere, die aus den unterschiedlichsten Lagen gerettet wurden. Wir garantieren jedem Tier ein sicheres und geborgenes Zuhause bis an das natürliche Lebensende. Auf unseren Höfen leben aktuell 35 verschiedene Tierarten, die von unseren Tierpflegern 365 Tage im Jahr versorgt werden.*

****Gut1*** versteht sich als eine Begegnungsstätte für Mensch und Tier. Auf unseren öffentlich zugänglichen Gütern in ***Ort1***, ***Ort3*** und ***Ort2*** können Sie die Natur und die Ruhe genießen. Und das inmitten unserer vielen freilaufenden Tiere. Lernen Sie unsere Lamas, Rinder, Ziegen, Pfaue, Dromedare, Hängebauchschweine, Waschbären und viele weitere Tiere kennen. Gehen Sie gemeinsam mit unseren Eseln spazieren oder sehen Sie unseren Schweinen beim Mittagsschlaf zu. Hinter jeder Ecke begegnen Sie einem ganz besonderen Tier, das seine ganz persönliche Geschichte hat.*

Bei uns steht das Wohl der Tiere an höchster Stelle. Nur dank der wertvollen Unterstützung unserer Spender und Paten sind wir in der Lage, tagtäglich Tiere zu retten und sie bestmöglich zu versorgen. Tiere sind unser Leben - seit über 20 Jahren.

*Mit unseren vielen geretteten Tieren haben wir eine sehr große finanzielle Verantwortung übernommen. Tierrettung und Tierhaltung heißt auch, die finanziellen Möglichkeiten zu haben, um diesen Tieren ein Zuhause auf Lebenszeit zu schenken. Die Unterstützung unserer Mitglieder und symbolischer Paten bildet die Basis von ***Gut1***.'*

*Zur Umsetzung dieser Ideen und langfristigen Zielerreichung wurde das Modell der Tierpatenschaft ins Leben gerufen, wo aktuell jährlich rund EUR 4,0 bis 4,5 Mio eingenommen werden; das sind 75 % bis 80 % der in der ***Bf1*** insgesamt erzielten Einnahmen [Fn.: Ohne den sonstigen betrieblichen Erträgen, die im Wesentlichen aus Weiterverrechnungen von Dienstleistungen/Waren innerhalb des ***Gut1*** Gnadenhof-Verbundes stammen.].*

Diese symbolischen Patenschaften können bereits ab EUR 10,00 monatlich abgeschlossen werden. Die Patenschaften sind an keinen bestimmten Betrag und an keinen bestimmten Zeitraum gebunden und können jederzeit mit Einstellung der Zahlung beendet werden; eine separate Kündigung ist nicht erforderlich.

*Bei ***Gut1*** stellen sich diese konkreten Umstände auf der Homepage (***URL1***) und auch in der tatsächlichen Praxis wie folgt dar:*

*Unter der Rubrik „Helfen“ - Helfen in ***Gut1***' ist unter der Hauptüberschrift ,Tiere sind unser Leben' folgendes angeführt:*

,Nur dank Ihrer Unterstützung können wir Tieren in Not helfen und ihnen ein Für-Immer-Zuhause geben. Ob eine Patenschaft oder eine einmalige Spende - wir freuen uns über jede Unterstützung, denn für Tiere in Not zählt jede helfende Hand. Wir bedanken uns jetzt schon im Namen unserer Tiere von Herzen für Ihre Unterstützung!'

Danach werden folgende Formen der (finanziellen) Unterstützung näher beschrieben:

- Jetzt Pate werden
- Jetzt Spenden

- Tierabsicherung
- Firmenpatenschaften
- Letzter Wille & Schenkungen

*Daraus folgt, dass seitens ***Gut1*** nicht zwischen den verschiedenen Formen der finanziellen Unterstützung differenziert wird, da es einzig und allein um die Hilfe für Tiere geht, wie es auch aus der konkreten Formulierung zu den Patenschaften hervorgeht:*

„Die schönste Tierpatenschaft der Welt

Bei uns können Sie die schönste Tierpatenschaft der Welt abschließen. Bereits mit einer symbolischen Patenschaft ab € 10,00 monatlich helfen Sie Tieren in Not. Sie unterstützen damit nicht nur die Versorgung unserer über 6.000 geretteten Tiere, sondern tragen auch dazu bei, dass Tieren in Notsituationen geholfen werden kann. Wir erhalten jährlich mehr als 5.500 Anfragen von Menschen, die sich mit ihren Tieren in einer Zwangslage befinden und wir versuchen so vielen wie möglich zu helfen. Und das können wir nur dank Ihrer so wertvollen Unterstützung!

Sie haben die Möglichkeit, sich symbolisch ein Tier als Patentier auszusuchen oder eine Patenschaft für alle Tiere oder bestimmte Tiergruppen abzuschließen. Diese Zuwendungen sind nicht steuerlich absetzbar.

*Des Weiteren wird dort ausgeführt, dass „Als ***Gut1*** Tierpate [...] Sie auch eine Reihe von Vorteilen [haben], mit denen wir uns im Namen der Tiere bei Ihnen für Ihre Treue und Hilfe bedanken möchten.“*

*Der aktuelle Folder „Ja, ich will ***Mitgliedsbezeichnung*** werden“ steht unter der Prämisse, dass „der Pate maßgeblich zur Rettung und lebenslangen Haltung der geretteten Tiere auf ***Gut1*** beiträgt und mit seinem Beitrag den Erhalt der besuchbaren Begegnungsstätten zwischen Mensch und Tier und die Anliegen von ***Gut1*** unterstützt“. Danach werden im Folder 8 verschiedene „Vorteile meiner Patenschaft“ aufgelistet und kurz wie folgt beschrieben:*

*[Anm: Zur Vermeidung von Wiederholungen unterbleibt an dieser Stelle eine nochmalige Wiedergabe der im Folder erfolgenden Beschreibung der Vorteile und sei diesbezüglich auf die entsprechenden, oben wiedergegebenen Ausführungen im Außenprüfungsbericht unter der Überschrift „Sachverhaltsdarstellung - ***Bf1***“ verwiesen.]*

*Im SEPA-Lastschrift Formular ist kein EUR-Betrag vorausgefüllt, sondern es bleibt allein dem Paten und seinem Willen überlassen, wie viel er als finanzielle Unterstützung und auch wie lange er für die symbolische Patenschaft zahlen möchte. Die ***Bf1*** hat dabei keine Möglichkeit, auf diesen „einseitigen“ Willensentschluss des Paten Einfluss zu nehmen.*

Eine genaue Analyse der Besucherzahlen und des Besucherverhaltens hat folgende Daten ergeben:

Die Auswertung der Besucherzahlen der letzten fünf Jahre belegen, dass die Paten (und deren Begleitpersonen) im Durchschnitt gesehen das Gut nicht einmal ein Mal pro Jahr besuchen:

[...]

Im Schnitt hat jeder Pate (samt deren Begleitung) das Gut im Jahr 2019 0,8-mal besucht und im Corona-Jahr 2020 0,6-mal.

Eine tiefergehende Auswertung nach der Verwendung der einzelnen Patenschaftsnummern ergibt, dass von allen ausgestellten Patenkarten zB im Jahr 2020 nur 11 % für Besuche verwendet worden sind.

Somit haben im Jahr 2020 89 % der Paten keinen Hof besucht.

Im Jahr 2019 wurden 15 % der Patenkarten für Besuche verwendet, womit im Jahr 2019 85 % keinen Hof besucht haben.

*Rund 4 % der 30.140 Paten haben sogar mehrere symbolische Patenschaften laufen und unterstützen damit die Visionen und Ziele von ***Gut1***.*

*Die regionale Herkunft der Paten stellt sich wie folgt dar: Nur rund 5 % der Paten kommen aus dem Bundesland ***Bundesland1***. 16 % aus den angrenzenden Bundesländern. Somit haben 79 % der Paten ihren Wohnort in weiterer Entfernung und damit einen stundenlangen Anfahrtsweg.*

Auch die Inanspruchnahme des Patenrabatts im Shop wurde analysiert und zeigt folgendes Bild:

In der Praxis nehmen die wenigen Paten, die das Gut überhaupt besuchen, diese ‚Rabattierung‘ kaum in Anspruch, sondern möchten ausdrücklich den regulären Preis bezahlen (siehe nachstehende Ausführungen):

[...]

Im Schnitt haben Paten Rabatte pro Jahr iHv EUR 0,06 und bezogen auf die Besuche iHv EUR 0,10 in Anspruch genommen. Die Shop-Mitarbeiter berichten, dass alle Kunden auf Patenkarten angesprochen und Paten bei der Zahlung in den meisten Fällen darauf bestehen, den regulären (nicht rabattierten) Preis zu bezahlen.

Trotz der Tatsache, dass im Corona Jahr 2020 das Gut über Monate geschlossen war, ist die Anzahl der symbolischen Patenschaftsverträge in diesem Zeitraum gestiegen.

[...]

2. Rechtliche Beurteilung:

*Als Begründung verweisen wir auf die bisherigen Vorbringen (insbesondere auf unsere Stellungnahme vom 16. März 2022 vgl Beilage 2) sowie das Gutachten der ***YGmbH***, in welchem Herr Univ. Prof. Dr. ***AB***, Herr Univ. Prof. Dr. Dr. ***BC*** und Herr Assist. Prof. MMag. ***CD*** zur Frage der Umsatzsteuerbarkeit der ‚Patenschaften‘ von ***Gut1*** gutachterlich Stellung genommen haben (vgl Beilage 1). Die Gutachter kommen nach ausführlicher Analyse und ua auch mit Verweis auf die (deutsche) Rechtsprechung zum Ergebnis, ‚dass das Motiv der Paten für die Zahlungen nicht in der Abgeltung der Leistungen der ***Bf1*** für den Paten liegt und die vom Leistenden empfangene Vergütung nicht den tatsächlichen Gegenwert für die vom [Anm: gemeint wohl „an den“] Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet, sondern bei den Paten offenkundig die Gewährleistung des Tierwohls und allgemein die Förderung der Tätigkeit von ***Gut1*** im Vordergrund steht. Somit könne nur von einer nicht steuerbaren Spende ausgegangen werden.‘*

Ergänzend dazu sowie in Replik auf die Ausführungen des Finanzamtes erlauben wir uns wie folgt Stellung zu nehmen:

Strittig ist die Frage, ob die Zuwendungen iRd Patenschaften als steuerbare Umsätze iSd § 1 Abs 1 UStG zu beurteilen sind. Die Behörde geht von steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätzen aus.

‚Die Behörde stützt ihre Ansicht insbesondere auf die Rechtsprechung des EuGH, konkret auf das Urteil vom 21. März 2002, Rs C-175/00, ‚Kennemer Golf & Country Club‘. In diesem Urteil ändere nach Ansicht des EuGH der Umstand, dass der Jahresbeitrag ein Pauschalbetrag sei und dieser nicht jeder persönlichen Nutzung des Golfplatzes zugeordnet werden könne, nichts daran, dass zwischen den Mitgliedern eines Sportvereins und dem Verein selbst gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden. Die Leistungen des Vereins bestehen nämlich darin, dass er seinen Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung stellt, und nicht darin, dass er auf Verlangen seiner Mitglieder gezielte Leistungen erbringt. Somit besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Jahresbeiträgen der Mitglieder eines Sportvereins und den von diesem Verein erbrachten Leistungen.

Nach Ansicht der Behörde seien gerade diese Aussagen im Urteil ‚Kennemer Golf & Country Club‘ vollinhaltlich auf den vorliegenden Sachverhalt hinsichtlich der Zuwendungen (Patenschaftszahlungen) übertragbar.‘

Wie das Finanzamt zu dieser Auffassung gelangt, ist uE nicht nachvollziehbar und wird auch nicht näher begründet. Die beiden Sachverhalte unterscheiden sich grundlegend: Der Vergleich eines Golfclubs mit einem Gnadenhof für Tiere scheitert von vornherein. Dass der idR sehr kostspieligen Mitgliedschaft bei einem Golfclub eine gänzlich andere Motivation und

Leistungserwartung zugrunde liegt als bei einer Tierpatenschaft, ist uE selbsterklärend. Dies insbesondere bereits deshalb, da die Nutzung der Golfanlage idR die Mitgliedschaft voraussetzt und die Mitgliedschaft genau und nur deshalb abgeschlossen wird, um den Golfsport auszuüben und daher die entsprechende Infrastruktur zu nutzen. Niemand käme auf die Idee eine solche Mitgliedschaft abzuschließen, ohne die damit verbundenen Leistungen in Anspruch zu nehmen bzw dies zumindest zu beabsichtigen. Die Mitgliedschaften werden nur deshalb abgeschlossen, um die Golfanlagen und die damit verbundenen Leistungen nutzen zu können.

*Im Gegensatz dazu werden Tierpatenschaften abgeschlossen, um Tiere und die Idee bzw Arbeit von ***Gut1*** zu unterstützen. Dieser Hintergrund wird durch die Homepage und den Werbefolder uE auch vermittelt. Diese eindeutige Motivation kann durch die Auswertung des Besucherverhaltens (vgl das weiter oben Ausgeführte in Sachverhalt) auch belegt werden. Anders als die Mitgliedschaft bei einem Golfclub ist die Patenschaft jederzeit kündbar und an keinen fixen Betrag gebunden. Zudem sei noch erwähnt, dass wohl auch niemand bei einem Golfclub eine zweifache Mitgliedschaft abschließen, oder eine Mitgliedschaft eingehen würde, wenn die Golfanlagen und die weiteren Leistungen nicht genutzt werden könnten. Bei den Patenschaften dagegen ist genau dies der Fall: es gab einen Anstieg an Patenschaften im ‚Coronajahr‘ (zu diesem Zeitpunkt war das Gut für Besucher gesperrt). Zudem haben rund 4 % der Paten mehrere Patenschaften abgeschlossen. Der Sachverhalt ist somit in keiner Weise vergleichbar und die Aussagen des EuGH für die gegenständliche Rechtsfrage daher weder einschlägig noch zielführend.*

Die (Tier-)patenschaft stellt eine eigene Art der Rechtsbeziehung dar und muss daher aus steuerlicher Sicht auch selbstständig beurteilt werden. Die Anlehnung an eine Mitgliedschaft in einem Golfclub ist mangels Vergleichbarkeit nicht zielführend. Bis dato findet sich in der österreichischen Rechtsprechung keine Aussage zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Patenschaften. Der Begriff der Patenschaft findet sich im Steuerrecht nicht. Insbesondere auch aus diesem Grund wurde seitens unserer Klientin bei führenden Experten im Bereich der Umsatzsteuer ein Gutachten zur umsatzsteuerlichen Einordnung in Auftrag gegeben. Wie bereits erwähnt kommen die Gutachter dabei zum eindeutigen Ergebnis, dass bei den konkreten Patenschaften von nicht steuerbaren Spenden auszugehen ist.

Wie in unserer Stellungnahme vom 16. März 2022 ausführlich erläutert, ist anhand der konkreten Umstände zu prüfen, ob die Zuwendungen in Wechselbeziehungen zu einer Gegenleistung stehen und ob der Wille der Beteiligten auf eine unentgeltliche oder entgeltliche Leistungserbringung gerichtet ist. [Fn 4: VwGH 18. März 2004, 2003/15/0088.] Nur so kann beurteilt werden, ob die Voraussetzungen für einen steuerbaren Umsatz vorliegen. In Zweifelsfällen muss geprüft werden, ob die Zuwendung auch ohne Gegenleistung des Empfängers gegeben worden wäre. [Fn 5: VwGH 17. September 1990, 89/14/0071.]

Für diese Frage ist die Motivation der Paten für ihre Zuwendungen grundlegend. Eine Auseinandersetzung mit den Beweggründen ist daher essenziell und kann entgegen der Meinung der Behörde nicht einfach unterbleiben. Aufgrund des Umstandes, dass sich die Behörde mit den Beweggründen der Paten sowie den ausgewerteten Besucherdaten nicht auseinandergesetzt hat, ist sie uE ihrer Ermittlungspflicht nicht vollständig nachgekommen und hat zudem von unserer Klientin vorgelegte Beweise nicht (ausreichend) gewürdigt.

Auch die Darstellung des Sachverhaltes auf den Seiten 2 und 3 des Prüfberichtes zeigt die unzureichende Würdigung ganz deutlich. Es werden lapidar für die Jahre 2016 bis 2020 Durchschnittswerte für Patenschaftsverträge angeführt. Der starke Anstieg der Patenschaftsabschlüsse während der coronabedingten Schließung des Gutes und insbesondere auch die regionale Herkunft der Paten werden - obwohl für die steuerliche Beurteilung entscheidend - nicht dargestellt. Die Behörde hat lediglich die Äquivalenz der ‚Leistungen‘ hinterfragt. Durch diese Vorgehensweise wurde übersehen, dass zunächst zu prüfen gewesen wäre, ob der Wille der Beteiligten überhaupt auf eine entgeltliche Leistungserbringung gerichtet war. Erst danach könnte sich die Frage der Äquivalenz der Leistungen stellen.

*Zum Nachweis, worauf der Wille der Beteiligten bei Abschluss der Patenschaften tatsächlich gerichtet war, hat unsere Klientin daher alle Umstände analysiert und Daten ausgewertet. Mit diesen Auswertungen konnte sie im Anschluss belegen, dass die Motivation für den Abschluss der Patenschaften die Unterstützung der Tiere ist und die Zuwendungen folglich auch ohne ‚Vorteile‘ aus der Patenschaft erfolgt wären. Dieses Verständnis des Modells der Tierpatenschaft teilen Paten und die ***Bf1***. Die GmbH will im Rahmen der Patenschaften keine Leistungen an die Paten erbringen. Wie in unserer Stellungnahme vom 16. März 2022 erläutert, handelt es sich bei den angepriesenen ‚Vorteilen‘ um reine Marketing bzw Bindungsmaßnahmen, deren Erfolg durch viele langjährige Patenschaften und den Zugewinn von Patenschaften belegbar ist.*

*„Das Finanzamt stützt sich bei seiner Beurteilung hingegen primär auf die Formulierungen auf der Homepage der GmbH sowie auf den oa Folder. Darauf aufbauende sowie aufgrund von Annahmen der Behörde (siehe selbst gewählte Beispiele auf Seite 5f des Berichts und die bloße Vermutung der Behörde wie der Folder zu verstehen sei) wurden weitere Schlüsse gezogen und schließlich festgestellt, dass die ***Bf1*** ein Leistungsbündel zur Verfügung stellt und damit ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung bestehe und daher der Tatbestand der Entgeltlichkeit erfüllt sei.“*

Es werden von der Behörde auf Seite 5 des Berichtes vollkommen realitätsfremde Kalkulationen angestellt, die im diametralen Widerspruch zum nachgewiesenen Besuchsverhalten der Paten stehen. Der Behörde ist bekannt, dass etwa im Jahr 2020 89% der Patenkarten überhaupt nicht verwendet worden sind (2019 waren es 85%).

Es ist zu bedenken, dass sowohl bei der Gestaltung der Homepage als auch bei (Werbe-)Foldern steuerliche Überlegungen idR keine Rolle spielen. Vielmehr geht es um den Außenauftritt der GmbH und um Marketingmaßnahmen, selbstredend mit dem Ziel viel (mediale) Aufmerksamkeit, Besucher und auch Paten zu erreichen. Unseres Erachtens wird durch die Aussagen auf der Homepage und den Foldern durchaus der Eindruck vermittelt, dass die Patenschaften zur Unterstützung der Tiere abgeschlossen werden und nicht um Gegenleistungen zu erhalten.

Die Darstellung auf der Homepage und auf den Werbefoldern ist uE jedoch für eine abschließende steuerliche Beurteilung nicht geeignet. Den Aussagen kann lediglich eine gewisse Indizwirkung zukommen. Gemäß § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Seitens der Behörde wurden andere Beweise aber weder erhoben noch gewürdigt. Das [sic!] selbst gewählte Beispiele keine Aussagekraft haben können, bedarf keiner näheren Begründung. Die tatsächlichen Besucherzahlen und dazu erfolgten Auswertungen wurden seitens der Behörde nicht gewürdigt, aufgrund selbst gewählter Annahmen und Beispiele aber rechtliche Schlussfolgerungen gezogen. Auch von den Formulierungen auf der Homepage und auf den Foldern wurden nur jene gewürdigt, die die Ansicht der Behörde vermeintlich stützen.

*Im Bericht stellt die Behörde auch den Sachverhalt der ***Gut1*** Stiftung dar. Dazu ist vorab anzumerken, dass die Stiftung ein eigener Rechtsträger ist und nicht Gegenstand der gegenständlichen Prüfung war. Richtig ist, dass im Werbefolder beide Rechtsträger beschrieben und verschiedene Unterstützungsmöglichkeiten von ***Gut1*** angeführt werden. Bei der ***Gut1*** Stiftung wird darauf hingewiesen, dass Spenden an diese mangels Gegenleistung steuerlich absetzbar sind.*

*„Aufgrund dieser Information wird nach Ansicht der Behörde klar zum Ausdruck gebracht, dass bei Eingehen der Patenschaft seitens der ***Bf1*** ein entsprechendes Leistungsbündel dem Patenschaftsinhaber als Gegenleistung zur Verfügung stünde. Faktum sei, dass durch den Marktauftritt (Internetauftritt) der ***Bf1*** iZm den Patenschaften den einzelnen Marktteilnehmern die freie Entscheidung überlassen wird, ob diese nun eine Spende an die gemeinnützige ***Gut1*** Stiftung leisten oder eine Rechtsbeziehung mit der ***Bf1*** in Form einer monatlichen Zuwendung iRe Patenschaft eingehen, bei der dem Zuwendenden ein Leistungsbündel als Gegenleistung zur Verfügung steht.“*

Bei dieser Argumentation handelt es sich rein um die subjektive Meinung der Behörde, allgemein gültige Schlüsse können daraus nicht abgeleitet werden. UE vermittelt der Hinweis auf die steuerliche Absetzbarkeit einer Spende an die Stiftung nicht zwingend den Eindruck, dass bei der Patenschaft ein Leistungsaustausch stattfinden würde.

Die Tatsache, dass die Spende an die Stiftung steuerliche absetzbar ist, ist eine ertragsteuerliche und keine umsatzsteuerliche Folge. Die Absetzbarkeit beruht darauf, dass die Stiftung im Gegensatz zur GmbH spendenbegünstigt ist; unabhängig von der Frage, ob ein Leistungsaustausch stattfindet.

Eine Spende und eine Patenschaft verfolgen unterschiedliche Ziele, unterscheiden sich jedoch nicht dadurch, dass eine Spende ohne Gegenleistung erfolgt, die Patenschaft hingegen mit. Wie bereits erläutert wurde das Modell der Tierpatenschaften eigens ins Leben gerufen, um der GmbH langfristig Zuwendungen für den Tierschutz zu sichern.

Die von der Behörde abschließend als Faktum bezeichnete Aussage (siehe oben), stellt nur zum Teil tatsächlich ein Faktum dar, endet jedoch in einer subjektiven Behördenauslegung.

*Richtig bzw tatsächlich Fakt ist, dass durch den Marktauftritt (Internetauftritt) der ***Bf1*** iZm den Patenschaften den einzelnen Marktteilnehmern die freie Entscheidung überlassen wird, ob diese nun eine Spende an die gemeinnützige ***Gut1*** Stiftung leisten oder eine Rechtsbeziehung mit der ***Bf1*** in Form einer monatlichen Zuwendung im Rahmen einer Patenschaft eingehen wollen.*

Auch beides wäre möglich und eine Auswahl daher nicht zwingend erforderlich. Zumal es sich auch um zwei verschiedene Rechtsträger handelt.

Eine Schlussfolgerung der Behörde und daher kein Faktum, ist hingegen die Aussage, ‚dass bei Eingehen der Patenschaft dem Zuwendenden ein Leistungsbündel als Gegenleistung zur Verfügung steht.‘ Dabei handelt es sich um die rechtliche Einschätzung der Behörde. Wie beschrieben wird einem Durchschnittsverbraucher uE ein solcher Eindruck nicht vermittelt. Die ‚Vorteile‘ der Patenschaft als Gegenleistung zu sehen, ist rein die Auslegung der Finanz. Die Ausführungen auf der Homepage und dem Werbefolder (siehe Sachverhalt) vermitteln einem Durchschnittsverbraucher uE den Eindruck, dass er als Pate dazu beiträgt Tiere zu unterstützen und zu versorgen.

Abgesehen von der Formulierung auf dem Werbefolder und den ohne Bezug zum gegenständlichen tatsächlichen Sachverhalt frei gewählten Beispielen und den darauf basierenden unsubstantiierten Annahmen werden seitens der Behörde keine weiteren Argumente vorgebracht, warum es sich bei der Patenschaft um einen Leistungsaustausch handeln soll.

Unsere Klientin dagegen kann mit der Auswertung der Besucherdaten das Motiv der Paten tatsächlich nachweisen. Ein Leistungsaustausch (im Hinblick auf die ‚Vorteile‘ der Patenschaft) ist demnach nicht gewollt:

Der freie Eintritt wird ebenso wie der Rabatt im Shop kaum in Anspruch genommen. Da die meisten Paten (79 %) weit entfernt wohnen, ist dies von vornherein klar. Die Besucherzahlen

*und in Anspruch genommenen Rabatte bestätigen dies zusätzlich. Die Patenurkunde weist einen rein ideellen Wert auf, der Zugang zu den ***Mitgliedsbezeichnung*** Webcams hat ebenso keinen materiellen Wert. Das ***Gut1*** Magazin beinhaltet ebenso wie der ***Gut1*** Kalender ausschließlich einschlägige Tiergeschichten, Tierbilder und Reportagen sowie Infos zur Arbeit von ***Gut1***. Bei den Patentreffen und Patenreisen erfolgt keine freie Verköstigung oder Unterbringung, es gibt weder Geschenke noch sonstige Vergünstigungen. Vielmehr sind Aufwendungen für die Reisen, Unterbringungen oder Verpflegung von den Paten selbst zu tragen. Eine Teilnahme ist für Paten und Nichtpaten möglich (für weitere Details verweisen wir auch auf unsere Stellungnahme vom 16. März 2022).*

Die Zuwendungen erfolgen daher nicht um eine Gegenleistung zu erhalten. Beim Abschluss der Patenschaften steht der Wunsch der Paten die Tiere zu unterstützen und deren Versorgung langfristig abzusichern klar und deutlich im Vordergrund. Die gewährten Vorteile sind als Geschenke und Marketingmaßnahmen zu sehen, nicht jedoch als Entgelt. Wer ohne Erwartung eine Gegenleistung leistet, leistet unentgeltlich; revanchiert sich der Empfänger durch ein Geschenk, so ist dies kein Entgelt. [Fn 6: Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 1 Rz 67.]

Das von unserer Klientin zusätzlich eingeholte Gutachten bestätigt diese Auffassung und wird als weiterer Nachweis vorgelegt. Auch nach maßgeblicher Meinung der führenden Spezialisten im Bereich der Umsatzsteuer handelt es sich bei den Patenschaftszuwendungen um echte nicht steuerbare Spenden.

Zu den Unionsrechtlichen Grundsätzen und der umsatzsteuerlichen Beurteilung im Lichte des Unionsrechts verweisen wir auch auf unsere Stellungnahme vom 16. März 2022 (Punkt 3.3.).

Zusammengefasst liegen die Voraussetzungen eines steuerbaren Umsatzes iSd § 1 Abs 1 UStG nicht vor, die Zuwendungen im Rahmen der Patenschaften stellen daher nicht umsatzsteuerbare Zuwendungen dar.“

Nachdem die belangte Behörde vom steuerlichen Vertreter S+P Steuer- und Unternehmensberatungs GmbH mit E-Mail vom 15. November 2022 darauf hingewiesen wurde, dass die im Außenprüfungsbericht für das Jahr 2019 ausgewiesenen Einnahmen aus Tierpatenschaften nicht mit den in der Buchhaltung der Beschwerdeführerin erfassten Einnahmen übereinstimmen, wurde der Umsatzsteuerbescheid 2019 vom 19. Oktober 2022, mit dem die Umsatzsteuer 2019 mit 469.391,44 Euro festgesetzt worden war, mit Bescheid der belangten Behörde vom 12. Jänner 2023 gem § 299 BAO aufgehoben und wurde mit Umsatzsteuerbescheid der belangten Behörde vom 12. Jänner 2019 die Umsatzsteuer für das Jahr 2019 festgesetzt mit 620.537,69 Euro.

Am 3. Februar 2023 erfolgte die Vorlage der gegenständlichen Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ohne vorherige Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung und

beantragte die belangte Behörde dabei unter Verweis auf die im Außenprüfungsbericht erfolgten Ausführungen, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Am 7. April 2023 wurde durch den Berichterstatter auf dem ***Gut1*** Begegnungshof ***Ort1***, ***Adresse1***, ***Plz1*** ***Ort1***, ein Ortsaugenschein vorgenommen. Vom Berichterstatter wurden dabei im Eingangsbereich folgende Beweismittel, die vor der Kassa kostenlos zur Mitnahme aufliegen, erhoben und wurden diese in der Folge zum Akt genommen:

- Lageplan
- Magazin „***1***“, Ausgabe 2/2022
- Magazin „***2***“
- Folder „***4***“
- Folder „***3***“

Im Zuge der Besichtigung des Gutes hat der Berichterstatter mit seinem Smartphone diverse Fotos angefertigt. Darunter befinden sich unter anderem Aufnahmen des im Gastronomiebereich befindlichen Infostandes, an dem sich die Besucher insbesondere über den Abschluss von Tierpatenschaften informieren können und wo mit den Mitarbeitern des Gutes vor Ort Tierpatenschaftsverträge abgeschlossen werden können. Ausdrucke der vom Berichterstatter angefertigten Fotos wurden im Anschluss an den durchgeführten Augenschein zum Akt genommen.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichts vom 5. April 2023 wurde die beschwerdeführende Partei unter anderem um Mitteilung ersucht, wie hoch in den Streitjahren die auf die von der beschwerdeführenden Partei angebotenen Kategorien von Tierpatenschaften (Unterstützer Karte grün: ab 10,00 € monatlich; Inner Circle Karte blau: ab 15,00 € monatlich; Silber VIP Karte: ab 50,00 € monatlich; Ultra VIP Karte schwarz: ab 85,00 € monatlich) entfallenden Einnahmen jeweils waren. Weiters wurde die Beschwerdeführerin um Mitteilung ersucht, wie viele der in der Beschwerde angegebenen Gesamtzahl der Patenschaftsverträge in den Streitjahren jeweils auf die oa Kategorien entfallen. Zudem wurde die Beschwerdeführerin um Angabe jener von den Paten bezahlten Beträge (Jahressummen) ersucht, die über die oa Stufentarife hinausgehen, ohne dass dabei die nächst höhere Kategorie erreicht wird („freiwillige Überzahlungen“). Im Hinblick auf das Beschwerdevorbringen, dass ca 4 % der Paten mehrere Patenschaftsverträge abgeschlossen hätten, wurde die beschwerdeführende Partei um Auskunft ersucht, ob es sich dabei um Fälle handelt, in denen der Vertragspartner sowohl im eigenen Namen eine Tierpatenschaft übernommen hat als auch eine oder mehrere Tierpatenschaft(en) verschenkt hat (sog „Geschenkpatenschaften“, die auf der Homepage der beschwerdeführenden Partei als solche beworben werden), oder ob es sich dabei um Fälle handelt, in denen durch dieselben Personen jeweils mehrere Tierpatenschaften im eigenen Namen und auf eigene Rechnung abgeschlossen wurden. Zudem wurde die

beschwerdeführende Partei um Vorlage eines Musters der mit den Tierpaten abgeschlossenen Patenschaftsverträge sowie einer Kopie der diesen Verträgen zugrundeliegenden AGB ersucht.

Am 4. Mai 2023 übermittelte der steuerliche Vertreter KPMG Alpen-Treuhand GmbH dem Bundesfinanzgericht per E-Mail mehrere Excel-Tabellen, aus denen unter anderem die Verteilung der Einnahmen der Jahre 2016 bis 2021 in den verschiedenen Karten-Kategorien und die zahlenmäßige Inanspruchnahme der mit den Tierpatenschaften verbundenen Eintrittsberechtigungen ersichtlich sind. Im am selben Tag an das Bundesfinanzgericht sowohl per E-Mail als auch per Post versendeten Begleitschreiben (letzteres ist beim Bundesfinanzgericht am 9. Mai 2023 eingelangt), wurde dazu erläuternd ausgeführt, dass es für die Beurteilung des Vorliegens eines vollumfänglichen umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustauschs – Geldleistung für Eintrittsberechtigung – nicht sachgerecht erscheine, alleine auf die verschiedenen Karten-Kategorien abzustellen, da dabei die Motivation für den Abschluss einer Tierpatenschaft außer Acht gelassen werde. Der „Auswertung nach Kategorie“ sei daher zusätzlich auch eine „Besucher-Auswertung“ beigelegt worden, um die tatsächliche Inanspruchnahme des freien Eintrittes in jeder Kategorie aufzuzeigen. Werde diese Besucher-Auswertung darüber hinaus noch um einen regionalen Faktor erweitert, so komme man zu dem Schluss, dass sehr viele aktive Tierpaten mehr als 200 km (einfache Wegstrecke) vom besuchbaren Gut in ***Ort1*** entfernt seien. Im Prüfungszeitraum seien durchschnittlich knapp 70 % der Tierpaten über 200 km (einfache Wegstrecke) von ***Gut1*** entfernt, womit ein Tagesausflug schon eine Gesamtreisezeit von mehr als 4 Stunden nach sich ziehen würde und daher in der Regel auch nicht gemacht werde. Der freie Eintritt sei daher nicht entscheidend dafür, ob eine Tierpatenschaft abgeschlossen wird oder nicht. Allein aufgrund der regionalen Zusammensetzung der Tierpaten sei damit klar ersichtlich, dass nicht der mit der Tierpatenschaft verbundene freie Eintritt die Triebfeder sei, sondern die finanzielle Unterstützung der Tiere auf ***Gut1*** die tatsächliche Motivation für den Abschluss einer Tierpatenschaft darstelle. Zum Thema „Geschenkpatschaften“ wurde zusammengefasst ausgeführt, dass es diese in der aktuell auf der Homepage beworbenen Form erst seit 2021 gebe und es sich bei den in der Beschwerde angeführten Mehrfachpatenschaften jeweils um Personen, die im eigenen Namen und auf eigene Rechnung mehrere Tierpatenschaften abgeschlossen hätten, handle. In diesem Zusammenhang sei ebenfalls wichtig zu wissen, dass bei Mehrfachpatenschaften jeder Pate - egal wie viele Patenschaften er hat - nur eine Patenkarte besitze, die ihn zum kostenlosen Eintritt berechtigt und sei dies auch technisch nicht anders umsetzbar. Betreffend die mit den Paten abgeschlossenen Tierpatenschaftsverträge wurde ausgeführt, dass es Allgemeine Geschäftsbedingungen (AGB), die diesen Patenschaftsverträgen zugrunde liegen, nicht geben würde. Abschließend wurde unter Verweis darauf, dass die Abgabenbehörde mehrfach die Jahreskarte des ***Zoo1*** als „Vergleichsmaßstab“ herangezogen habe, vorgebracht, dass Kontakt mit der Geschäftsführerin der ***Zoo1Betriebsgesellschaft*** aufgenommen worden sei und wurden auf der Grundlage der von dieser erteilten Auskünfte nach der Ansicht der Beschwerdeführerin bedeutsame

Unterschiede zwischen der Jahreskarte des ***Zoo1*** und den von der Beschwerdeführerin angebotenen Tierpatenschaften in tabellarischer Form angeführt:

Thema	Beschwerdeführerin	***Zoo1***
Zahlungsmodalität	monatlich Abbuchung solange der Pate unterstützen will/Pate kann Zahlung jederzeit einstellen	Zahlung jährlich im Vorhinein
Vorliegen AGB	Gibt es nicht	Siehe Homepage Zoo
Höhe Zahlungsbetrag	kein fixer Betrag - jede Zahlung hilft – Pate entscheidet wieviel er geben will	Fixer Jahres-Betrag
Regionale Herkunft	90 % wohnen > 100 Kilometer weg, 70% wohnen > 200 Kilometer weg (einfache Strecke)	90 % wohnen im Umkreis 25 km um ***Bundesland1*** /fast 50% in ***Ort5***
Besuchshäufigkeit	80% der Paten kommen nie	Jahreskartenbesitzer amortisiert die Karte
Entwicklung Abschlüsse während Corona	Steigerung der Patenschaftsverkäufe im Vergleich vor Corona - obwohl Gut geschlossen	Keine Verkäufe
Reaktion auf Leistungsstörung (Schließmonate Corona)	keine Beschwerden/Rückforderungsansprüche von Paten	Laufzeitverlängerung der Jahreskarte um Schließmonate
Mehrfachabschlüsse	4 % der Paten haben mehr als 1 Patenschaft	

Auf dahingehende telefonische Nachfrage des Berichterstatters beim steuerlichen Vertreter KPMG Alpen-Treuhand GmbH, weshalb die in den übermittelten Excel-Tabellen ausgewiesenen Einnahmen der Jahre 2016 bis 2021 in den verschiedenen Karten-Kategorien in Summe nicht mit den im Außenprüfungsbericht der belangten Behörde ausgewiesenen Einnahmen aus Tierpatenschaften übereinstimmen würden, teilte der steuerliche Vertreter dem Bundesfinanzgericht mit E-Mail vom 10. Mai 2023 unter Verweis auf eine beigeschlossene E-

Mail-Korrespondenz mit der Beschwerdeführerin mit, dass für die übermittelte Auswertung nach Karten-Kategorien aufgrund der laufenden Änderungen bei den Patenschaften ein Stichtag (der 31.12.) festgelegt werden musste (Anm: Auch aus den in den Excel-Tabellen hinterlegten Formeln ist ersichtlich, dass die Anzahl der bestehenden Patenschaftsverträge je Kategorie zum gewählten Stichtag mit dem jeweiligen für die betreffende Patenschafterkategorie vorgesehenen Jahresbetrag multipliziert wurde, sodass es sich bei den in den Tabellen angeführten Jahresbeträgen nicht um die tatsächlich im jeweiligen Jahr erzielten Einnahmen handelt). Zudem handle es sich bei allen in den Tabellen angeführten Beträgen um Bruttobeträge.

Mit Beschluss des BFG vom 10. Mai 2023 wurden der belangten Behörde das Schreiben der beschwerdeführenden Partei vom 4. Mai 2023 sowie die diesem Schreiben beigelegten Unterlagen und das ergänzende E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 10. Mai 2023 zur Kenntnis gebracht. Zusätzlich übermittelte der Berichterstatter dem Vertreter der Amtspartei die am 4. Mai 2023 vom steuerlichen Vertreter übermittelten Excel-Tabellen mit E-Mail vom 10. Mai 2023.

Mit E-Mail vom 15. Juni 2023 teilte der steuerliche Vertreter KPMG Alpen-Treuhand GmbH dem Berichterstatter im Hinblick auf den von der beschwerdeführenden Partei angeregten Erörterungstermin vorab einen „Vorschlag für die Finanzverwaltung“ mit, der im Wesentlichen beinhaltete, dass die umsatzsteuerliche Behandlung in den Streitjahren entsprechend den von der Beschwerdeführerin eingereichten Erklärungen erfolgen solle (dh zur Gänze Umsatzsteuerbarkeit im Jahr 2016 und Aufteilung in einen umsatzsteuerbaren und in einen nicht umsatzsteuerbaren Anteil ab dem Jahr 2017 im Verhältnis 50:50). Ab dem Jahr 2022 (und pro futuro) solle ebenfalls eine Aufteilung in einen umsatzsteuerbaren und in einen nicht umsatzsteuerbaren Anteil im Verhältnis 50:50 vorgenommen werden, wobei auf den umsatzsteuerbaren Teil – im Unterscheid zu den Streitjahren – der ermäßigte Steuersatz von 13% zur Anwendung kommen solle. Weiters solle ab dem Jahr 2022 der ermäßigte Steuersatz von 13 % auch für die an den Kassen gekauften Eintrittskarten zur Anwendung kommen.

Am 1. August 2023 erließ das BFG nach vorhergehender telefonischer Akkordierung des Termins mit den Parteien eine Ladung zu einem Erörterungstermin in der gegenständlichen Beschwerdesache für den 10. August 2023.

Im Rahmen der am 10. August 2023 durchgeführten Erörterung gemäß § 269 Abs 3 BAO wurde nach Darstellung der im Beschwerdeverfahren streitigen Punkte durch den Berichterstatter die Sach- und Rechtslage erörtert. Als Ergebnis der durchgeführten Erörterung wurde niederschriftlich festgehalten, dass zwischen den Parteien sowohl Uneinigkeit hinsichtlich der Frage, ob die Erlöse aus den Tierpatenschaften (zur Gänze) steuerbar oder nicht steuerbar sind, als auch hinsichtlich der Frage, mit welchem Wert ein allfälliger Entgeltsbestandteil im Falle

einer Aufteilung (Anm: der von den Tierpaten gezahlten Beträge in einen Entgelts- und in einen Spendenanteil) gegebenenfalls anzusetzen wäre, besteht.

Im Zuge des Erörterungstermins wurde den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens Einsicht gewährt in den Akt des Bundesfinanzgerichts und wurden den Parteien vom Bundesfinanzgericht angefertigte Kopien folgender vom Berichterstatter erhobenen Beweismittel ausgehändigt:

- Niederschrift über die Vornahme eines Augenscheins gem § 182 BAO vom 7.4.2023 inklusive beiliegende Fotos
- Ausdruck Homepage ***Gut1*** betreffend Eintrittspreise ***Ort1***
- Ausdruck Homepage ***Gut1*** betreffend steuerliche Absetzbarkeit Patenschaftsbeitrag
- Ausdruck Homepage ***Zoo3*** betreffend Öffnungszeiten und Eintrittspreise
- Ausdruck Homepage ***Zoo1*** betreffend Eintrittspreise
- Ausdruck Homepage ***Zoo1*** betreffend ***Zoo1*** Förderverein/Fördervereins-Jahreskarte
- Kopie Informationsbroschüre Jahreskarte ***Zoo1***
- Kopie Informationsbroschüre Tierpatenschaften („Privatpatenschaften“) ***Zoo1***
- Ausdruck Homepage ***Zoo2*** betreffend Eintrittspreise
- Ausdruck Homepage ***Zoo2*** betreffend Tierpatenschaft
- Ausdruck Homepage ***5*** ***Zoo2*** betreffend Mitgliedschaft ***5***
Zoo2

Am 13. September 2023 wurde die mündliche Verhandlung in der gegenständlichen Beschwerdesache vom Senatsvorsitzenden für den 25. Oktober 2023 anberaumt, die Ladung der Laienbeisitzer verfügt und ergingen entsprechende Ladungen an die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens (Zustellung an die Amtspartei am 13. September 2023; Zustellung an den zustellbevollmächtigten steuerlichen Vertreter der beschwerdeführenden Partei am 15. September 2023).

Mit Beschluss des BFG vom 3. Oktober 2023 wurden den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens vorläufige Überlegungen und Berechnungen des Berichterstatters zu einer uU erforderlichen Schätzung des Marktwerts der von der Beschwerdeführerin auf der Grundlage der Tierpatenschaftsverträge in den Streitjahren an die Tierpaten erbrachten Leistungen vorgehalten und wurden die Parteien darauf hingewiesen, dass die Möglichkeit besteht, dazu im Rahmen der mündlichen Verhandlung Stellung zu nehmen. Weiters wurde die beschwerdeführende Partei dazu aufgefordert, die im Folgenden angeführten Fragen spätestens im Rahmen der mündlichen Verhandlung zu beantworten und die angeforderten Beweismittel vorzulegen:

1. Für den Fall, dass der Senat dahingehend entscheiden sollte, dass der Beschwerde stattzugeben ist, wird die beschwerdeführende Partei um Übermittlung entsprechender Umsatzsteuererklärungen ersucht.
2. Weiters wird die beschwerdeführende Partei um Angabe der in den Streitjahren jeweils erzielten Jahresbruttoeinnahmen aus den Tierpatenschaften ersucht.
3. Vor dem Hintergrund, dass der aktuelle Eintrittspreis (Erwachsene) für den Begegnungshof in ***Ort1*** 12,50 Euro beträgt, während dieser den Feststellungen der belangten Behörde zufolge in den Streitjahren erst 9,00 und dann 10,00 Euro betrug, wird die Beschwerdeführerin um Mitteilung der Zeitpunkte der betreffenden Preiserhöhungen ersucht.
4. Die beschwerdeführende Partei wird um Abgabe einer Stellungnahme zu der Frage, ob es sich beim ***Gut1*** Kalender um ein Druckwerk im Sinne der Anlage 1 Z 33 UStG 1994 handelt und wird die beschwerdeführende Partei um Vorlage eines Ansichtsexemplars im Rahmen der mündlichen Verhandlung gebeten.
5. Die beschwerdeführende Partei wird um Bekanntgabe der ihrer Ansicht nach für eine Qualifizierung des ***Gut1*** als zoologischer Garten iSd § 10 Abs 3 Z 6 lit c UStG 1994 sprechenden Gründe und ggf um Vorlage diesbezüglicher Beweismittel ersucht.
6. Für den Fall, dass der Senat die Ansicht vertreten sollte, dass das ***Gut1*** als zoologischer Garten iSd § 10 Abs 3 Z 6 lit c UStG 1994 zu qualifizieren ist, wird die Beschwerdeführerin um Bekanntgabe der in den jeweiligen Jahren erzielten Einnahmen aus den Tageseintritten ersucht. Für das Jahr 2016 ist der Jahresbetrag aufzuteilen in die vor und in die nach Inkrafttreten des § 10 Abs 3 Z 6 lit c UStG 1994 idgF ausgeführten Umsätze (vgl § 28 Abs 42 Z 3 UStG 1994).

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem BFG am 25. Oktober 2023 händigte der Vorsitzende den Parteien im Vergleich zu der mit Beschluss des BFG vom 3. Oktober 2023 bereits übermittelten Schätzung ergänzte Berechnungsblätter aus und erläuterte die vorgenommenen Änderungen.

Seitens der beschwerdeführenden Partei wurde im Rahmen der mündlichen Verhandlung ein ergänzender Schriftsatz vom 24. Oktober 2023 inklusive folgender Beilagen vorgelegt:

- Berechnungsblätter Umsatzsteuererklärungen 2016 bis 2021
- Berechnungsblatt Patenschaftserlöse brutto
- Berechnungsblatt betreffend die Anwendung des Umsatzsteuersatzes iHv 13% auf Tageseintritte
- Aufstellung über die Höhe der Eintrittspreise im Streitzeitraum mit Angabe der Zeitpunkte der Preiserhöhungen

- Von der BH-***Bezirk1*** erlassene Bewilligung eines Zoos der Kategorie C vom 17.6.2009
- Gutachten Prof. Dr. ***DE*** „Projektbericht: Patenumfrage 2023 / ***Gut1*** – Motivlandschaft von Paten, Verbesserungspotential des Leistungsangebotes“
- Auszug Anhang Lagebericht 2021 der ***Zoo3*** GmbH
- Mitteilung der Geschäftsführung der ***Zoo1Betriebsgesellschaft*** betreffend das Verhältnis zwischen den Erlösen aus Tageseintritten und den Erlösen aus Jahreskarten
- Auszug aus dem Bericht des Landesrechnungshofes über die ***Zoo1Betriebsgesellschaft***
- Darstellung des Prozederes beim Abschluss von Patenschaftsverträgen inklusive 8 diesbezügliche Beilagen

Weiters wurden ein Ansichtsexemplar des ***Gut1*** Kalenders 2018 sowie ein Ansichtsexemplar des ***Gut1*** Kalenders 2019 vorgelegt. Der Kalender sei der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht zufolge *„jedenfalls als ein Druckwerk im Sinne der Anlage 1 Z. 33 UStG zu qualifizieren“*.

In dem ergänzenden Schriftsatz vom 24. Oktober 2023 wurde in Ergänzung des bisherigen Beschwerdevorbringens insbesondere auf das vorgelegte Gutachten von Prof. Dr. ***DE*** verwiesen. Demnach hätten für die Tierpaten materielle Motive nur eine marginale Bedeutung; vielmehr seien intrinsische Motive, Empathie und Altruismus die Triebfeder der Patenschaft. Zur Feststellung der Motivlage der Tierpaten wurde von der beschwerdeführenden Partei zudem die Einvernahme von Prof. Dr. ***DE*** als Zeuge beantragt. Weiters wurden erneut die nach der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht vorliegenden Unterschiede des gegenständlichen Patenschaftsmodells zu Jahreskarten von „herkömmlichen Tiergärten und Zoos“ betont und wurde insoweit auf die vorgelegten Beweismittel „Auszug Anhang Lagebericht 2021 der ***Zoo3*** GmbH“, „Mitteilung der Geschäftsführung der ***Zoo1Betriebsgesellschaft*** betreffend das Verhältnis zwischen den Erlösen aus Tageseintritten und den Erlösen aus Jahreskarten“ und „Auszug aus dem Bericht des Landesrechnungshofes über die ***Zoo1Betriebsgesellschaft***“ verwiesen.

Zu der den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens vom BFG vorgehaltenen vorläufigen Schätzung nahm die beschwerdeführende Partei in dem ergänzenden Schriftsatz vom 24. Oktober 2023 zusammengefasst wie folgt Stellung: Zunächst rekurrierte die Beschwerdeführerin erneut auf die bereits dargelegte Rechtsansicht, dass keine Steuerbarkeit der Patenschaftszahlungen gegeben sei und verwies die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang ergänzend insbesondere auf das vorgelegte Gutachten von Prof. Dr. ***DE***. Eine Aufteilung der Patenschaftszahlungen in Spenden- und Gegenleistungsanteile hätte demnach (ohnehin) nicht zu erfolgen.

Für den Fall, dass das BFG dennoch einen Leistungsaustausch bejahen sollte, äußerte die Beschwerdeführerin zunächst die Mutmaßung, dass die vom Berichterstatter vorgenommene Schätzung des Marktwerts der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen an die zur Aufteilung eines Gesamtentgeltes auf verschiedene Leistungen (Methode der Aufteilung des Pauschalentgeltes im Verhältnis der Einzelverkaufspreise) ergangene Rsp des VwGH (zB VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075) anknüpfe. Dies entspreche jedoch nicht dem wirtschaftlichen Gehalt der gegenständlichen Patenschaften und sei im gegenständlichen Fall mangels eines Marktpreises für den Spendenanteil auch keine (nach der Rsp des VwGH erforderliche) verhältnismäßige lineare Kürzung aller betroffenen Komponenten möglich, sondern ergebe sich der Spendenanteil den vorgehaltenen Berechnungen des Berichterstatters zufolge bloß als „Restgröße“.

Daran anschließend verwies die Beschwerdeführerin auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.5.2015, 2012/13/0029, demzufolge hinsichtlich der Aufteilung eines Entgelts dem wahren wirtschaftlichen Gehalt des Vorgangs Rechnung zu tragen sei. Im gegenständlichen Beschwerdefall sei *„der wahre wirtschaftliche Grund“* für die den Paten eingeräumten Vorteile darin zu erblicken, dass diese *„ein Dankeschön für die Spenden“* darstellen sollen und den Paten ermöglicht werden soll, die Tätigkeit von ****Gut1**** vor Ort zu besichtigen, sodass diese ein *„Zugehörigkeitsgefühl“* entwickeln und dazu ermutigt werden, zu spenden. Berücksichtige man den Umstand, dass im Jahr 2016 die Paten und ihre Begleiter 13.477 Eintritte eingelöst hätten und bewerte man diese Eintritte vereinfacht mit dem aktuellen regulären Eintrittspreis von 12,50 Euro, wäre *„eher anzunehmen, dass der wirtschaftliche Marktwert der Eintritte EUR 168.462,50 beträgt, zu denen unter Umständen noch EUR 112.552,06 für die Kalender dazugezählt werden, während der Rest als nicht steuerbare Spenden zu betrachten sind.“*

Zudem halte eine Bewertung der Jahresgruppeneintrittsberechtigung mit 120,00 Euro einem Vergleich mit anderen Zoos nicht stand. Entsprechend der Zoo-Verordnung (Verordnung der Bundesministerin für Gesundheit und Frauen über Mindestanforderungen an Zoos, BGBl II Nr 491/2004 idF BGBl II Nr 30/2006) seien die österreichischen Zoos in drei Kategorien (A, B, C) eingeteilt. Während Zoos der Kategorie A (wie zB ****Zoo2****, ****Zoo1****, ****Zoo3****) berechtigt seien, alle Arten von Säugetieren, Reptilien, Amphibien, Fischen und Vögeln sowie Wildtierarten ohne Einschränkung der Zahl und Art zu halten, dürften Zoos der Kategorie C (wie auf ****Gut1****) nur eine sehr eingeschränkte Anzahl von Tierarten halten (etwa Schalenwild, Ziegen, Pferde, etc.). Dementsprechend seien auch die Anforderungen an Anlagen und Personal und der Erlebniswert für die Besucherinnen und Besucher unterschiedlich. Es sei daher aufgrund des Unterschiedes zwischen den Kategorien A und C auf den ermittelten Durchschnittspreis, selbst wenn dieser für einen Zoo der Kategorie A als angemessen empfunden würde, ein Abschlag von zumindest 25 % bis 50 % vorzunehmen und werde der Marktwert einer fiktiven Gruppen-Jahreskarte allenfalls zwischen 50,00 Euro und höchstens 75,00 Euro liegen. Eine Analyse der Homepages von österreichischen Zoos habe ergeben, dass

überhaupt kein Zoo Jahresgruppenkarten anbietet. Auf den Homepages deutscher Zoos fänden sich vereinzelt „Große Familienjahreskarten“, welche im Durchschnitt 105,19 Euro kosten würden.

Zudem sei die vorgenommene Schätzung des Gegenwerts für die gewährten Eintrittsberechtigungen auch deshalb zu hoch angesetzt, weil dieser unter Berücksichtigung der Höhe der Einnahmen aus den Einzeleintrittsberechtigungen etwa im Jahr 2016 rund 83% der gesamten Eintrittsberechtigungen ausmache. Demgegenüber betrage etwa beim ***Zoo1*** der Anteil der Erlöse aus dem Verkauf von Jahreskarten aktuell rund 12% der Gesamterlöse.

Der Vertreter der Amtspartei führte zu der vom BFG vorgehaltenen Schätzung im Wesentlichen aus, dass eine Aufteilung der Patenschaftserlöse in einen Entgeltsbestandteil und in einen Spendenanteil sachgerecht erscheine, wobei der Großteil der Erlöse als Entgelt zu qualifizieren sei. Betreffend die Marktbewertung der Eintrittsberechtigungen sei zu berücksichtigen, dass die Eintrittsberechtigungen, anders als bei diversen anderen Zoos, nicht auf Familienmitglieder eingeschränkt sei, sondern auch fremde Personen betreffe.

Zu den vorgelegten USt-Erklärungen führte die beschwerdeführende Partei auf dahingehende Nachfrage der Amtspartei aus, dass sich die darin vorgenommenen Vorsteuerkorrekturen auf Provisionszahlungen für Patenschaftsabschlüsse zurückführen ließen. Es handle sich dabei um Provisionen, die dafür gewährt werden, dass ein außenstehender Dritter Patenschaftsverträge vermittelt. Das in Rechnung gestellte Entgelt dafür bemesse sich nach der Höhe des Zahlungsvolumens aus den jeweiligen Patenschaftsverträgen. Bislang sei der Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen in den Jahren 2016 bis 2020 zur Gänze in Anspruch genommen worden. Im Jahr 2021 sei bislang im Zusammenhang mit den Eingangsrechnungen aus den genannten Vermittlungsleistungen noch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht worden. Die im Jahr 2021 in diesem Zusammenhang in Rechnung gestellten Vorsteuern beliefen sich auf 28.031,75 Euro.

Dem Antrag der beschwerdeführenden Partei auf Einvernahme von Prof. Dr. ***DE*** als Zeuge wurde vom BFG Folge gegeben und erläuterte Prof. Dr. ***DE*** im Rahmen der mündlichen Verhandlung im Wesentlichen den Inhalt des von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Gutachtens „Projektbericht: Patenumfrage 2023 / ***Gut1*** – Motivlandschaft von Paten, Verbesserungspotential des Leistungsangebotes“.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Soweit im Folgenden nicht ausdrücklich Abweichendes festgehalten wird, betreffen die folgenden Feststellungen (auch) den Streitzeitraum 2016 bis 2021.

Die ***Bf1*** (im Folgenden auch als „Beschwerdeführerin“ oder „beschwerdeführende Partei“ bezeichnet) betreibt in ***Adresse1***, ***Plz1*** ***Ort1*** das für Besucher öffentlich zugängliche „***Gut1***“ (im Folgenden auch „***Gut1***“), auf dem ca 500 Tiere gehalten werden (siehe ***URL6***; zuletzt abgerufen am 1.10.2023).

Mit Bescheid der Bezirkshauptmannschaft ***Bezirk1*** vom 17.6.2009 wurde für die Niederlassung in ***Adresse1***, ***Plz1*** ***Ort1*** eine Bewilligung als Zoo der Kategorie C gem § 23 Tierschutzgesetz iVm § 7 der Zoo-Verordnung, BGBl II Nr 491/2004, eingeschränkt auf die Haltung von Rothirschen, Wildschweinen und Rotfüchsen erteilt (siehe den genannten aktenkundigen Bescheid).

Auf dem für Besucher zugänglichen Gelände des ***Gut1*** befinden sich unter anderem mehrere umzäunte Weiden, Sandplätze und Freiluftgehege, mehrere Ställe und sonstige der Unterbringung der Tiere gewidmete Gebäude (zB „Hasenhaus“, „Tierwohnzimmer“, etc), (Besucher-)Toiletten, eine „Erlebnishalle“ (ua für Ausstellungen, Filmvorführungen, Oster-, Weihnachts- und Flohmärkte), ein vegetarisches Restaurant mit Gastgarten und „Sonnenterrasse“, ein Souvenir-Shop, ein Kinder-Spielplatz, eine Kapelle („Mensch-Tier-Kapelle“) ein Hundefreilaufpfad (für Besucherhunde) und eine Picknickwiese (siehe aktenkundiger Lageplan „Willkommen auf ***Gut1***“ sowie Niederschrift über die Vornahme eines Augenscheins gemäß § 182 BAO vom 7. April 2023).

Unter den im und am ***Gut1*** gehaltenen Tieren befinden sich unter anderem Hühner, Kaninchen, Chinchillas, Frettchen, Sittiche, Lamas, Waschbären, Ziegen, Schweine, Schafe, Esel, Hunde, Katzen, Dromedare, Pferde, Kühe, Füchse, Gänse, Enten, Pfaue und ein Hirsch (siehe ***URL7***; zuletzt abgerufen am 16.10.2023). Die Tiere sind zum Teil freilaufend und können die Besucher mit diesen somit interagieren. Den Angaben der Beschwerdeführerin zufolge handelt es sich bei den Tieren um „gerettete Tiere“, die „aus den unterschiedlichsten Lagen gerettet wurden“ und soll diesen „ein sicheres und geborgenes Zuhause bis an das natürliche Lebensende“ garantiert werden (siehe Beschwerdeschriftsatz vom 28.11.2022, Seite 2).

Die im April 2023 geltenden Eintrittspreise stellen sich laut einer Tafel im Eingangsbereich des ***Gut1*** wie folgt dar (siehe die aktenkundige Niederschrift über die Vornahme eines Augenscheins gemäß § 182 BAO vom 7. April 2023):

Erwachsene	€ 12,50
Kinder (4 bis 14 Jahre)	€ 7,50
Jugendliche (15-19 Jahre)	€ 11,00
Senioren/Studenten/Zivildienstler	€ 11,00
Beeinträchtigte Personen	€ 7,50
Gruppen/Busse ab 16 Personen	€ 10,50

Den ob. Eintrittspreisen vorangestellt ist der Hinweis, dass „Inhaber der ,***Gut1*** Patenschafts- und Mitgliedskarte‘ [...] an 365 Tagen im Jahr freien Eintritt (mit Begleitpersonen) [haben].“

Auch auf der Homepage findet sich unter der Angabe der Eintrittspreise für das Jahr 2023 der Hinweis, dass „Inhaber der ,***Gut1*** Mitgliedskarte‘ [...] an 365 Tagen im Jahr freien Eintritt mit Ihren Begleitpersonen [haben].“ (siehe ***URL6***; abgerufen am 9.8.2023). Entsprechendes gilt für den Streitzeitraum (vgl. zB für das Jahr 2021 ***URL8***).

Im Streitzeitraum betrug der normale Eintrittspreis für eine erwachsene Person auf ***Gut1*** bis einschließlich Dezember 2018 € 9,00; ab Jänner 2019 (bis Dezember 2022) betrug dieser € 10,50 (vgl. Beilage „Entwicklung Eintrittspreise ***Gut1***“ zum ergänzenden Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 24. Oktober 2023).

Die Bruttoerlöse aus dem Verkauf von Tageseintrittsberechtigungen stellten sich im Streitzeitraum wie folgt dar (vgl. Beilage „Darstellung Umsätze Eintritte 2016 – 2021“ zum ergänzenden Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 24. Oktober 2023):

2016	2017	2018	2019	2020	2021
€ 672.258,19	€ 552.661,42	€ 570.556,47	€ 645.772,76	€ 380.952,46	€ 487.793,46

Im Eintrittspreis inkludiert sind Gutsführungen (Dauer ca 30 bis 40 Minuten), die zu jeder vollen Stunde stattfinden, Filmvorführungen und die Benutzung des Hundefreilaufpfades. In den Ferienzeiten werden darüber hinaus Tierspaziergänge angeboten (täglich um 14:00 Uhr) und können Kinder an der „Pony-Putzstation“ bei der Fellpflege von Ponys mitwirken (Angebot gilt zu Oster- und Weihnachtsmarkt, Wochenende und Ferien). Zudem können die Besucher an Wochenenden, Feiertagen sowie in den Ferien Tierfütterungen beiwohnen, im Rahmen derer die Tierpfleger für Fragen zur Verfügung stehen, und das „Katzenwohnzimmer“ besuchen. Weiters finden jeden 1. und 3. Freitag im Monat gemeinsame Hundespaziergänge statt, bei denen Teilnehmer selbst einen Hund des ***Gut1*** führen dürfen. Weitere Angebote, die gegen Bezahlung eines gesonderten Entgelts angeboten werden, beinhalten zB Fahrten mit einem Bummelzug, den Verkauf von vegetarischen und veganen Picknickkörben für die Picknickwiese, Kindergeburtstagsprogramme und ein „Junior Tierpfleger-Programm“ für Kinder

(siehe zum Ganzen *****URL6*****; zuletzt abgerufen am 19.10.2023; vgl auch die aktenkundige Niederschrift über die Vornahme eines Augenscheins gemäß § 182 BAO vom 7. April 2023).

Im Souvenir-Shop vor Ort sowie auch online über die Homepage werden von der Beschwerdeführerin Tieraccessoires, Geschenkartikel, Taschen, Schreibwaren, Kalender, Stofftiere, Dekoartikel, Tassen etc verkauft. Unter den verkauften Artikeln befindet sich unter anderem auch der *****Gut1***** Kalender, der im Streitzeitraum sowohl im Souvenir-Shop vor Ort als auch im Online-Shop um 12,95 Euro erhältlich war (vgl Beilage „Preise *****Gut1***** Kalender“ zum ergänzenden Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 24. Oktober 2023).

Neben den Einnahmen aus den Tageseintritten, aus der Gastronomie und aus dem Verkauf von Merchandising-Artikeln erzielt die Beschwerdeführerin unter anderem auch Einnahmen aus (symbolischen) Tierpatenschaften.

Die Bruttoeinnahmen in EUR aus diesen Tierpatenschaften stellten sich im Streitzeitraum wie folgt dar (vgl Beilage „Patenschaftserlöse“ zum ergänzenden Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 24. Oktober 2023 sowie betreffend das Jahr 2017 ergänzend dazu die Ausführungen unter Punkt 2):

2016	2017	2018	2019	2020	2021
4.694.019,88	4.356.611,21	4.166.688,69	4.434.712,96	4.722.101,06	5.072.765,98

Die Patenschaftsverträge können grundsätzlich entweder online über die Homepage der Beschwerdeführerin (Online-Formular) oder vor Ort mit Dienstnehmern der Beschwerdeführerin angebahnt werden. Zum Teil langen bei der Beschwerdeführerin auch Patenschaftsanträge per E-Mail oder per Post ein (vgl Beilage „Prozedere *****Gut1***** Patenschaften“ zum ergänzenden Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 24. Oktober 2023).

Bei einem Vertragsabschluss vor Ort ist von den Paten ein „Patenschaftsantrag“ auszufüllen; dabei handelt es sich um einen vierseitigen Folder mit dem Titel „Ja, ich will *****Mitgliedsbezeichnung***** werden!“. Darin werden zunächst die Tierpatenschaften und die *****Gut1***** PLUS-Karte beschrieben.

Unter der Überschrift „*Die schönste Tierpatenschaft der Welt*“ wird das Patenschaftsmodell dabei zunächst wie folgt beschrieben: „*Ein *****Mitgliedsbezeichnung***** zu werden ist ganz einfach. Mit einer symbolischen Patenschaft, ab 10,00 € monatlich, sind Sie dabei. Sie unterstützen damit den Unterhalt und den Erhalt der drei Güter in *****Ort1*****, *****Ort2***** und *****Ort3*****, ihre vielen Tiere und die Ziele von *****Gut1*****. Die Begegnungsstätten zwischen Mensch und Tier. Sie haben die Möglichkeit, sich symbolisch ein Tier als Patientier*

auszusuchen oder eine Patenschaft für alle Tiere abzuschließen. Diese Zuwendungen sind nicht steuerlich absetzbar.“ Daran anschließend werden vier farblich divergierende *****Gut1***** Mitglieds-/Patenschaftskarten abgebildet, wobei aus der jeweiligen Bildunterschrift hervorgeht, dass die jeweilige Kartenkategorie von der Bezahlung eines bestimmten Mindestbetrages abhängt:

- grüne Karte: ab 10,00 € monatlich;
- blaue Karte: ab 15,00 € monatlich;
- silberne Karte: ab 50,00 € monatlich („Silber VIP“);
- schwarze Karte: ab 85,00 € monatlich („Ultra VIP“).

Daran anschließend wird wie folgt ausgeführt: *„Sie erhalten von uns eine Patenschaftsurkunde und die entsprechende Karte. Jeder Besuch in *****Ort1*****, *****Ort2***** und *****Ort3***** ist dann für Sie an 365 Tagen im Jahr kostenlos. Bringen Sie Familie und Freunde mit (4-8 Personen, je nach Karte), die in Ihrer Begleitung ebenfalls keinen Eintritt zahlen.“*

Als „Vertragspartner“ werden darunter die Beschwerdeführerin und die *****XGmbH*****, *****Adresse2*****, *****Plz2***** *****Ort2*****, welche die beiden Güter in *****Ort2***** und *****Ort3***** betreibt, angeführt.

Zur „*****Gut1***** PLUS-Karte wird daran anschließend in dem Folder wie folgt ausgeführt: *„Wenn Sie sich über die Patenschaftskarte hinaus engagieren möchten, können Sie Förderer unserer gemeinnützigen Stiftungen werden. Dieser zusätzliche Betrag ist als Spende zu sehen, da Sie dafür keine gesonderte Gegenleistung erhalten, und ist steuerlich absetzbar (D, CH). Von 30 *****Mitgliedsbezeichnung***** Gütern erhalten unsere Stiftungen 27 Anwesen. Hier sind wir gänzlich auf Spenden, Nachlässe und Schenkungen angewiesen. Mit der PLUS-Karte unterstützen Sie die Stiftungs-Projekte. Sie können zwischen verschiedenen Projekten auswählen, für Katzen, Hunde, Pferde, Nutztiere, dem *****Gut1***** *****6***** oder allen Tieren. Alle PLUS-Karten-Inhaber haben von April bis November jeweils samstags die Möglichkeit, das *****Gut1***** *****6***** *****Ort4***** kostenlos zu besuchen. Wir bitten um Voranmeldung.“*

Als „Vertragspartner“ werden darunter die *****Gut1***** Stiftung *****Land1*****, die *****Gut1***** Stiftung *****Land4***** und die *****Gut1***** Stiftung *****Land5***** angeführt.

Auf der dritten Seite des Folders werden die den Tierpaten gewährten Vorteile wie folgt beschrieben:

„Vorteile meiner Patenschaft

*Mit meiner Patenschaft trage ich maßgeblich zur Rettung und lebenslangen Haltung der geretteten Tiere auf *****Gut1***** bei. Ich unterstütze damit den Erhalt der besuchbaren Begegnungsstätten zwischen Mensch und Tier und die Anliegen von *****Gut1*****.*

1. Freier Eintritt

Mit der ***Gut1*** Patenschaftskarte bin ich berechtigt, ***Gut1*** bei ***Bundesland1***, ***Gut1*** ***Ort3*** und ***Gut1*** ***Ort2*** kostenlos an 365 Tagen im Jahr zu besuchen. Außerdem haben in meiner Begleitung je nach Karte 4-8 Personen freien Eintritt auf den besuchbaren Gütern.

[Abbildung grüne Karte] 4 Pers.

[Abbildung blaue Karte] 5 Pers.

[Abbildung silberne Karte] 6 Pers.

[Abbildung schwarze Karte] 8 Pers.

2. Vorteilspreise im Shop

Bei Vorlage meiner ***Mitgliedsbezeichnung*** erhalte ich auf alle Shopartikel je nach Karte einen Rabatt (Gastronomie ausgenommen).

[Abbildung grüne Karte] 3%

[Abbildung blaue Karte] 5%

[Abbildung silberne Karte] 8%

[Abbildung schwarze Karte] 10%

3. ***Gut1*** Patenurkunde

Als ***Mitgliedsbezeichnung*** erhalte ich eine Patenurkunde mit einem schönen Foto meines symbolischen Patentieres.

4. Webcams

Mitgliedsbezeichnung, die Ihre E-Mail-Adresse angeben, erhalten automatisch einen kostenlosen Zugangscode zu den ***Mitgliedsbezeichnung*** Webcams. Über ausgewählte Kameras kann ich tagsüber die Güter besuchen und die Tiere sehen.

5. ***Gut1*** Magazin

Als ***Mitgliedsbezeichnung*** bekomme ich drei Mal jährlich kostenfrei das neue ***Gut1*** Magazin. Darin sind emotionale Reportagen und Tiergeschichten sowie Infos über Patentreffen, -reisen und andere Veranstaltungen enthalten.

6. Patentreffen

Mehrmals jährlich werden alle ***Mitgliedsbezeichnung*** zu den Patentreffen auf die besuchbaren Güter eingeladen. Dort wird über aktuelle Tierrettungen berichtet und die neuesten Tiervideos werden vorgestellt.

7. Patenreisen

Neben den Patentreffen finden in jedem Jahr Patenreisen statt. Zum Beispiel habe ich als ***Mitgliedsbezeichnung*** dann die Möglichkeit, das ***Gut1*** ***Land3*** oder das neue Gut in ***Land2*** zu besuchen.

8. ***Gut1*** Kalender

*Als ***Mitgliedsbezeichnung*** ab einem monatlichen Betrag von 15,00 €, wird mir am Jahresende automatisch der ***Mitgliedsbezeichnung*** Jahreskalender zugesandt.*

[Abbildung blaue Karte]

[Abbildung silberne Karte]

[Abbildung schwarze Karte]"

Auf der letzten Seite des Folders sind Felder vorgedruckt, in die der Pate seine persönlichen Daten sowie die für eine SEPA-Lastschrift erforderlichen Daten einträgt. Den auszufüllenden Feldern vorangestellt ist folgender Text:

*„Ich möchte ***Mitgliedsbezeichnung*** Pate werden*

Als Pate erhalten Sie freien Eintritt auf unseren besuchbaren Gütern und viele weitere Vergünstigungen. Die Patenschaft läuft auf unbestimmte Zeit, es besteht jedoch keine Kündigungsfrist.“

Neben den mit den persönlichen Daten zu befüllenden Feldern befindet sich ein umrandetes Textfeld mit der Überschrift „Patenschaft“, in dem der Tierpate einen Betrag in Euro sowie den Zahlungsrythmus (monatlich oder jährlich) angeben kann. Weiters kann der Pate wählen, ob er eine Patenschaft „Für alle Tiere von ***Gut1***“ oder für ein symbolisches Patientier übernehmen möchte. Für den letztgenannten Fall ist folgende Erklärung vorgedruckt: *„Im Falle, dass das symbolische Patientier verstirbt erkläre ich mich damit einverstanden, dass die symbolische Patenschaft auf die entsprechende Tiergruppe übertragen wird.“* Darunter sind die Firmen und Adressen der Beschwerdeführerin sowie der ***XGmbH*** und deren Bankdaten abgedruckt.

In einem weiteren umrandeten Textfeld mit der Überschrift „PLUS-Karte/Spende“ ist folgender Text abgedruckt: *„Unterstützen Sie zusätzlich unsere Höfe der ***Gut1*** Stiftungen mit einer Spende. In diesem Fall handelt es sich um eine Spende ohne Gegenleistung. Dieser Betrag ist in D und der CH steuerlich absetzbar.“* Darunter können ein Betrag in Euro, ein Zahlungsrythmus (monatlich oder jährlich) sowie ein Stiftungsprojekt angegeben werden.

Im Gastronomiebereich des ***Gut1*** befindet sich ein Infostand, an dem sich die BesucherInnen unter anderem über die Übernahme von Tierpatenschaften informieren können und wo Mitarbeiter des Gutes für den Abschluss von Tierpatenschaftsverträgen Werbung machen. Zu diesem Zweck liegt beim Infostand ein eingeschweißtes Informationsblatt mit der Überschrift *„Vorteile meiner Patenschaft“* auf, das inhaltlich der oben wiedergegebenen Seite 3 des Folders *„Ja, ich will ***Mitgliedsbezeichnung*** werden!“* entspricht (Beschreibung der den Tierpaten gewährten Vorteile; vgl Niederschrift über die Vornahme eines Augenscheins gemäß § 182 BAO vom 7. April 2023).

Auf der Homepage der Beschwerdeführerin (siehe die für den Beschwerdezeitraum maßgebliche Fassung vom 28. Juli 2021: ***URL9***) wird unter der Rubrik „helfen“ die

Möglichkeit aufgezeigt, eine einmalige Spende zu leisten, als Förderer eine regelmäßige Spende zu leisten, oder eine Tierpatenschaft abzuschließen. Die Tierpatenschaft wird dabei wie folgt beschrieben:

„Die schönste Tierpatenschaft der Welt

Bei uns können Sie die schönste Tierpatenschaft der Welt abschließen. Bereits mit einer symbolischen Patenschaft ab € 10,00 monatlich helfen Sie Tieren in Not. Sie unterstützen damit nicht nur die Versorgung unserer über 6.000 geretteten Tiere, sondern tragen auch dazu bei, dass Tieren in Notsituationen geholfen werden kann. Wir erhalten jährlich mehr als 5.500 Anfragen von Menschen, die sich mit ihren Tieren in einer Zwangslage befinden und wir versuchen so vielen wie möglich zu helfen. Und das können wir nur dank Ihrer so wertvollen Unterstützung!“

Daran anschließend werden – ebenso wie im oa Folder/Patenschaftsantrag „Ja, ich will ***Mitgliedsbezeichnung*** werden!“ – die vier Kategorien von ***Gut1*** Mitglieds-/Patenschaftskarten mit Angabe des für die jeweilige Kartenkategorie vorgesehenen Mindestbetrages angeführt (grüne Karte: ab 10,00 € monatlich; blaue Karte: ab 15,00 € monatlich; Silber VIP Karte: ab 50,00 € monatlich; Ultra VIP Karte: ab 85,00 € monatlich).

Darunter findet sich der Hinweis „Als ***Gut1*** Tierpate haben Sie auch eine Reihe von Vorteilen, mit denen wir uns im Namen der Tiere für Ihre Treue bedanken möchten“ und werden daran anschließend die Vorteile in Übereinstimmung mit deren Darstellung im oa Folder „Ja, ich will ***Mitgliedsbezeichnung*** werden!“ beschrieben.

Die Annahme der Patenschaftsanträge durch die Beschwerdeführerin erfolgt – unabhängig davon, ob diese online, im Original, per Post oder per E-Mail bei der Beschwerdeführerin einlangen – durch Zusendung der Patenurkunde und der Mitglieds-/Patenschaftskarte (je nach Betrag grün, blau, silber oder schwarz), auf welcher der Name des Tierpaten, die Anzahl der eintrittsberechtigten Begleitpersonen, die Kundennummer und ein Barcode abgedruckt sind (vgl Beilage „Prozedere ***Gut1*** Patenschaften“ zum ergänzenden Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 24. Oktober 2023).

Zu den genannten Vorteilen ist im Einzelnen wie folgt ergänzend festzustellen:

Ad 1. Freier Eintritt:

Die Beschwerdeführerin bietet Nicht-Paten keine Dauereintrittsberechtigungen gegen Entgelt an. Nicht-Paten haben daher lediglich die Möglichkeit, das ***Gut1*** (ebenso wie die anderen beiden Begegnungshöfe in ***Ort2*** und ***Ort3***) gegen Bezahlung des jeweiligen Tageseintrittspreises zu besuchen.

Andere zoologische Gärten in Österreich bieten demgegenüber alternativ zu den Tageseintritten auch Jahreskarten an. Das für das Jahr 2023 geltende Preisgefüge stellt sich dabei wie folgt dar:

Einrichtung	Tageseintritt Erwachsene in EUR	Jahreskarte Erwachsene in EUR	Quelle
Zoo2** *	13,00	55,00	***URL10; abgerufen am 4.5.2023
Zoo1** *	14,00	50,00	***URL11; abgerufen am 4.5.2023
Zoo3** *	26,00	65,00	***URL12; abgerufen am 4.5.2023

Eine Analyse des Besucherverhaltens der InhaberInnen der ***Gut1*** Mitglieds-/Patenschaftskarten betreffend die Jahre 2016 bis 2021 zeigt, dass nur ein Bruchteil der Mitglieds-/Patenschaftskarten tatsächlich für Besuche verwendet wurde. Bei dieser Analyse wurden die zum Stichtag 31.12. des jeweiligen Jahres aktiven Patenschaften auch nach Kategorien (grüne Karte: ab 10,00 € monatlich; blaue Karte: ab 15,00 € monatlich; Silber VIP Karte: ab 50,00 € monatlich; Ultra VIP Karte: ab 85,00 € monatlich) unterteilt. Aufgrund der stichtagsbezogenen Betrachtung, wodurch auch unterjährig abgeschlossene Patenschaftsverträge in die Statistik miteinfließen, und der den Paten offenstehenden Möglichkeit, freiwillig auch mehr als den für die jeweilige Kartenkategorie vorgesehenen Mindestbetrag zu zahlen, scheinen dabei auch Patenschaften mit von den Kartenkategorien abweichenden Jahressummen auf (siehe Vorhaltsbeantwortung der beschwerdeführenden Partei vom 4. Mai 2023 und ergänzendes E-Mail der beschwerdeführenden Partei vom 10. Mai 2023):

Zusammenfassung Auswertung 2016						
Auswertung nach Kategorie			Besucher-Auswertung			
1) Patenschaften mit exakt dieser Jahressumme:	Jahressumme	Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Paten-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
grüne Karte ab € 10,00 p.m.	120,00 €	18.582	2.229.840,00 €	1.828	2.819	6.474
blaue Karte ab € 15,00 p.m.	180,00 €	3.892	700.560,00 €	355	522	1.109
silber Karte ab € 50,00 p.m.	600,00 €	248	148.800,00 €	21	44	66
schwarze Karte ab € 85,00 p.m.	1.020,00 €	38	38.760,00 €	6	12	13
Zwischensumme I		22.760	3.117.960,00 €	2.210	3.397	7.662
2) Patenschaften mit anderen Jahressummen:		Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Paten-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
> unter € 120,00		628	41.487,00 €	25	35	63
> zwischen € 125,00 und € 175,00		274	40.183,00 €	12	17	26
> zwischen € 185,00 und € 575,00		4.293	1.215.488,00 €	420	708	1.356
> zwischen € 600,00 und € 1.020,00		102	80.523,00 €	16	31	57
> über € 1.020,00		152	345.809,00 €	25	57	68
Zwischensumme II		5.449	1.723.490,00 €	498	848	1.570
SUMME GESAMT		28.209	4.841.450,00 €	2.708	4.245	9.232

Zusammenfassung Auswertung 2017						
Auswertung nach Kategorie			Besucher-Auswertung			
1) Patenschaften mit exakt dieser Jahressumme:	Jahressumme	Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Paten-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
grüne Karte ab € 10,00 p.m.	120,00 €	18.281	2.193.720,00 €	1.900	2.965	6.849
blaue Karte ab € 15,00 p.m.	180,00 €	4.018	723.240,00 €	398	602	1.290
silber Karte ab € 50,00 p.m.	600,00 €	260	156.000,00 €	21	44	96
schwarze Karte ab € 85,00 p.m.	1.020,00 €	38	38.760,00 €	9	11	23
Zwischensumme I		22.597	3.111.720,00 €	2.328	3.622	8.258
2) Patenschaften mit anderen Jahressummen:		Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Paten-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
> unter € 120,00		614	39.708,00 €	34	43	89
> zwischen € 125,00 und € 175,00		224	32.998,00 €	18	46	92
> zwischen € 185,00 und € 575,00		3.877	1.094.315,00 €	365	695	1.272
> zwischen € 600,00 und € 1.020,00		93	73.255,00 €	12	22	42
> über € 1.020,00		127	265.750,00 €	21	52	63
Zwischensumme II		4.935	1.506.026,00 €	450	858	1.558
SUMME GESAMT		27.532	4.617.746,00 €	2.778	4.480	9.816

Zusammenfassung Auswertung 2018						
Auswertung nach Kategorie			Besucher-Auswertung			
1) Patenschaften mit exakt dieser Jahressumme:	Jahressumme	Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Paten-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
grüne Karte ab € 10,00 p.m.	120,00 €	18.756	2.250.720,00 €	2.316	4.113	8.608
blaue Karte ab € 15,00 p.m.	180,00 €	4.383	788.940,00 €	554	882	1.783
silber Karte ab € 50,00 p.m.	600,00 €	283	169.800,00 €	49	144	303
schwarze Karte ab € 85,00 p.m.	1.020,00 €	39	39.780,00 €	11	18	26
Zwischensumme I		23.461	3.249.240,00 €	2.930	5.157	10.720
2) Patenschaften mit anderen Jahressummen:		Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Paten-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
> unter € 120,00		587	37.439,00 €	39	55	105
> zwischen € 125,00 und € 175,00		196	28.916,00 €	16	32	59
> zwischen € 185,00 und € 575,00		3.762	1.052.780,40 €	423	767	1.298
> zwischen € 600,00 und € 1.020,00		90	70.977,95 €	11	23	34
> über € 1.020,00		114	226.897,32 €	22	46	87
Zwischensumme II		4.749	1.417.010,67 €	511	923	1.583
SUMME GESAMT		28.210	4.666.250,67 €	3.441	6.080	12.303

Zusammenfassung Auswertung 2019						
Auswertung nach Kategorie			Besucher-Auswertung			
1) Patenschaften mit exakt dieser Jahressumme:	Jahressumme	Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Paten-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
grüne Karte ab € 10,00 p.m.	120,00 €	19.178	2.301.360,00 €	2.299	3.992	8.605
blaue Karte ab € 15,00 p.m.	180,00 €	4.788	861.840,00 €	607	940	2.132
silber Karte ab € 50,00 p.m.	600,00 €	308	184.800,00 €	44	150	247
schwarze Karte ab € 85,00 p.m.	1.020,00 €	43	43.860,00 €	15	25	34
Zwischensumme I		24.317	3.391.860,00 €	2.965	5.107	11.018
2) Patenschaften mit anderen Jahressummen:		Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Paten-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
> unter € 120,00		543	34.655,00 €	35	50	94
> zwischen € 125,00 und € 175,00		180	26.433,00 €	18	24	53
> zwischen € 185,00 und € 575,00		3.716	1.034.903,00 €	438	731	1.378
> zwischen € 600,00 und € 1.020,00		88	67.898,00 €	15	24	43
> über € 1.020,00		101	205.116,00 €	14	36	49
Zwischensumme II		4.628	1.369.005,00 €	520	865	1.617
SUMME GESAMT		28.945	4.760.865,00 €	3.485	5.972	12.635

Zusammenfassung Auswertung 2020						
Auswertung nach Kategorie			Besucher-Auswertung			
1) Patenschaften mit exakt dieser Jahressumme:	Jahressumme	Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Paten-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
grüne Karte ab € 10,00 p.m.	120,00 €	19.283	2.313.960,00 €	1.651	3.032	7.472
blaue Karte ab € 15,00 p.m.	180,00 €	5.379	968.220,00 €	499	976	2.288
silber Karte ab € 50,00 p.m.	600,00 €	344	206.400,00 €	34	66	156
schwarze Karte ab € 85,00 p.m.	1.020,00 €	46	46.920,00 €	6	10	16
Zwischensumme I		25.052	3.535.500,00 €	2.190	4.084	9.932
2) Patenschaften mit anderen Jahressummen:		Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Paten-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
> unter € 120,00		519	33.011,00 €	19	23	51
> zwischen € 125,00 und € 175,00		175	25.734,00 €	14	21	53
> zwischen € 185,00 und € 575,00		4.075	1.136.665,00 €	266	530	1.136
> zwischen € 600,00 und € 1.020,00		86	65.844,00 €	8	12	31
> über € 1.020,00		112	219.816,00 €	11	47	130
Zwischensumme II		4.967	1.481.070,00 €	318	633	1.401
SUMME GESAMT		30.019	5.016.570,00 €	2.508	4.717	11.333

Zusammenfassung Auswertung 2021						
Auswertung nach Kategorie			Besucher-Auswertung			
1) Patenschaften mit exakt dieser Jahressumme:	Jahressumme	Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Paten-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
grüne Karte ab € 10,00 p.m.	120,00 €	19.874	2.384.880,00 €	1.331	2.345	4.998
blaue Karte ab € 15,00 p.m.	180,00 €	6.007	1.081.260,00 €	428	669	1.542
silber Karte ab € 50,00 p.m.	600,00 €	409	245.400,00 €	24	67	88
schwarze Karte ab € 85,00 p.m.	1.020,00 €	51	52.020,00 €	6	12	23
Zwischensumme I		26.341	3.763.560,00 €	1.789	3.093	6.651
2) Patenschaften mit anderen Jahressummen:		Anzahl Paten	Jahressumme gesamt	davon waren Paten zumindest einmal zu Besuch	Paten-Besuche gesamt (ein od. mehrmals)	Anzahl der Begleitpersonen
> unter € 120,00		2.009	46.599,00 €	10	18	34
> zwischen € 125,00 und € 175,00		170	24.961,00 €	6	6	7
> zwischen € 185,00 und € 575,00		4.493	1.259.739,00 €	220	330	573
> zwischen € 600,00 und € 1.020,00		100	78.200,00 €	7	14	17
> über € 1.020,00		125	230.696,00 €	7	29	75
Zwischensumme II		6.897	1.640.195,00 €	250	397	706
SUMME GESAMT		33.238	5.403.755,00 €	2.039	3.490	7.357

Inhaber der grünen Mitglieds-/Patenschaftskarte nahmen im Streitzeitraum bei ihren Besuchen somit im Durchschnitt 2,2 Begleitpersonen mit. Demgegenüber nahmen Inhaber der übrigen Kartenkategorien (blau, silber und schwarz) im Durchschnitt 2,0 Begleitpersonen mit (siehe das beiliegende Berechnungsblatt VII, das vom erkennenden Verwaltungsgericht auf der Grundlage der oa jahresweisen Besucherauswertungen erstellt wurde).

Die regionale Herkunft der Paten stellt sich wie folgt dar: Rund 5 % der Paten kommen aus dem Bundesland ***Bundesland1***; 16 % aus den angrenzenden Bundesländern (siehe Beschwerdeschriftsatz vom 28.11.2022, Seite 5). In den Jahren 2016 bis 2021 hatten im Durchschnitt 69,16 % der Tierpaten einen mehr als 200 km vom ***Gut1*** entfernten Wohnort; 20,38% hatten eine mehr als 500 km entfernten Wohnort (siehe Vorhaltsbeantwortung der beschwerdeführenden Partei vom 4. Mai 2023).

Rund 4% der Paten hatten mehrere Patenschaftsverträge abgeschlossen (insbesondere mehrere Patenschaftsverträge der Kategorie „grün“ für 120,00 Euro/Jahr für unterschiedliche Patentiere). In diesen Fällen wird dem Paten lediglich eine Mitglieds-/Patenschaftskarte ausgestellt, sodass die mit der Mitglieds-/Patenschaftskarte verbundenen Vorteile dem Paten auch bei Abschluss mehrerer Patenschaftsverträge nur einmal zukommen. Im Detail beträgt die Anzahl der zusätzlich von diesen Patinnen und Paten abgeschlossenen Patenverträge (Differenz zwischen der Anzahl an Patinnen und Paten und der Anzahl der Patenschaftsverträge) in den Streitjahren (siehe zum Ganzen Vorhaltsbeantwortung der beschwerdeführenden Partei vom 4. Mai 2023) zwischen 1.063 und 1.213:

	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Anzahl Paten	28.209	27.532	28.210	28.945	30.019	33.238
Anzahl Patenschaftsverträge	29.390	28.644	29.314	30.008	31.157	34.451
Differenz	1.181	1.112	1.104	1.063	1.138	1.213

Ad 2. Vorteilspreise im Shop:

Die tatsächliche Inanspruchnahme der den Inhaberinnen und Inhabern der ***Gut1*** Mitglieds-/Patenschaftskarten zustehenden Rabatte im Souvenir-Shop beschränkt sich in den Streitjahren 2016 bis 2020 auf 0,06 Euro pro Jahr. Im Detail stellt sich die Inanspruchnahme wie folgt dar (siehe Beschwerdeschriftsatz vom 28.11.2022, Seite 6):

Zeitraum	Anzahl Paten	Gutsbesuche durch Paten	Gewährte Rabatte in EUR (Summe)	Gewährter Rabatt/Pate in EUR	Gewährter Rabatt/Besuch in EUR
2016	28.220	14.968	2.054,80	0,07	0,14
2017	28.651	17.444	1.637,76	0,06	0,09
2018	28.227	23.128	1.576,78	0,06	0,07
2019	28.988	23.333	2.333,75	0,08	0,10
2020	30.140	20.837	1.749,50	0,06	0,08
2016-2020				0,06	0,10

Ad 3. ***Gut1*** Patenurkunde:

Bei der Patenurkunde handelt es sich um ein maschinell bedrucktes Blatt Papier, das den Namen des Tierpaten und den Namen und ein Foto des Patentiers oder – sofern eine Patenschaft für alle Tiere übernommen wird – mehrere Tierfotos beinhaltet (vgl Niederschrift über die Vornahme eines Augenscheins gemäß § 182 BAO vom 7. April 2023).

Ad 4. Webcams:

Der Zugang zu den auf ***Gut1*** installierten Webcams wird ausschließlich Tierpaten, die ihre E-Mail-Adresse angeben, gewährt und wird der Zugang zu diesen Webcams anderen Personen (Nicht-Paten) von der Beschwerdeführerin nicht gegen Entgelt angeboten und wird dieser Zugang Nicht-Paten auch sonst nicht – dh insbesondere auch nicht durch Dritte – gegen Entgelt gewährt.

Ad 5. ***Gut1*** Magazin:

Das ***Gut1*** Magazin wird von der Beschwerdeführerin nicht zum Verkauf angeboten und ist auch sonst nicht im freien Handel erhältlich. Seit dem Jahr 2020 werden den Inhabern der ***Gut1*** Mitglieds-/Patenschaftskarten nur noch zwei Exemplare jährlich zugesandt (vgl Außenprüfungsbericht der belangten Behörde vom 20.10.2022, Anhang zu Tz 1, Seite 2). Der Inhalt des Magazins entspricht im Wesentlichen der oa Beschreibung im Folder bzw auf der Homepage der Beschwerdeführerin (siehe das aktenkundige Magazin „***1***“ 02/2022).

Ad 6. Patentreffen:

Bei diesen Patentreffen findet keine freie Verköstigung statt und es werden auch sonst keine

Geschenke oder Aufmerksamkeiten geboten (vgl Außenprüfungsbericht der belangten Behörde vom 20.10.2022, Anhang zu Tz 1, Seite 2).

Ad 7. Patenreisen:

An diesen Reisen können auch Nicht-Paten teilnehmen. Anfallende Kosten müssen die Paten selbst bezahlen. Die Reisekosten sind für Paten und Nicht-Paten gleich (vgl Außenprüfungsbericht der belangten Behörde vom 20.10.2022, Anhang zu Tz 1, Seite 2).

Ad 8. ***Gut1*** Kalender:

Der Kalender wurde von der Beschwerdeführerin im Streitzeitraum sowohl im lokalen Souvenir-Shop als auch im Fernabsatz (Online-Shop) zu einem Bruttoverkaufspreis von 12,95 Euro verkauft (siehe dazu bereits oben). Es handelt sich dabei um einen Wandkalender, der neben dem Kalendarium Tierbilder und kurze Begleittexte zu den Tierbildern beinhaltet, wobei das Monatskalendarium, das die Möglichkeit bietet, zu den jeweiligen Kalendertagen Notizen einzutragen, einerseits und ein großes Tierbild mit kurzem Begleittext andererseits jeweils im Wesentlichen eine ganze Seite ausfüllen. Der Kalender ist nach seiner Beschaffenheit aufgeklappt aufzuhängen, sodass 2 Seiten einsehbar sind und sich das große Tierbild (mit kurzem Begleittext unterhalb des Bildes) auf der oberen Hälfte befindet, während sich das Kalendarium für den jeweiligen Monat auf der unteren Hälfte befindet (siehe die aktenkundigen Ansichtsexemplare). Auf einer Werbetafel am ***Gut1*** wird darauf hingewiesen, dass der Kalender bei einer symbolischen Tierpatenschaft ab einem monatlichen Betrag von 15,00 Euro im Herbst automatisch zugesandt wird (vgl die aktenkundige Niederschrift über die Vornahme eines Augenscheins gemäß § 182 BAO vom 7. April 2023).

In Zusammenhang mit der Frage, ob bzw inwieweit zwischen den Zahlungen der Tierpaten und den von der Beschwerdeführerin gewährten Vorteilen ein innerer Zusammenhang besteht, ist zunächst auf die oa Feststellung zu verweisen, dass rund 4% der Paten mehrere Patenschaftsverträge abgeschlossen hatten (insbesondere mehrere Patenschaftsverträge der Kategorie „grün“ für 120,00 Euro/Jahr für unterschiedliche Patientiere). In diesen Fällen wird dem Paten lediglich eine (Zahlwort) Mitglieds-/Patenschaftskarte ausgestellt, sodass die mit der Mitglieds-/Patenschaftskarte verbundenen Vorteile dem Paten auch bei Abschluss mehrerer Patenschaftsverträge nur einmal zukommen. Hinzukommt, dass manche Paten freiwillig auch mehr als den für die jeweilige Kartenkategorie vorgesehenen Mindestbetrag gezahlt haben (siehe dazu die obigen jahresweisen Auswertungen). So gab es etwa im Jahr 2016 152 Paten, die im Durchschnitt 2.275,06 Euro an die Beschwerdeführerin zahlten, während sich der für die Kartenkategorie Ultra VIP (schwarz) vorgesehene Mindestbetrag auf 1.020,00 Euro per annum beläuft. Schließlich ist nach der Maßgabe des oa Inhalts der Patenschaftsanträge, in denen ua neben den mit den Tierpatenschaften verbundenen Vorteilen auch der mit den Patenschaften verfolgte Zweck der Förderung des Tierwohls festgehalten wird, festzustellen, dass bei den gegenständlichen Tierpatenschaftsverträgen ein Ineinanderfließen eigennütziger Erwägungen und altruistischer Motive aus der Sicht eines

Durchschnittsverbrauchers im besonderem Maße möglich ist. Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass es sich bei den von den Tierpaten im Streitzeitraum an die Beschwerdeführerin gezahlten Beträgen zum Teil um freigebige Zuwendungen aus altruistischen Motiven (Spenden) handelt.

Inwieweit die Tierpaten im Einzelnen tatsächlich die Absicht hatten, freigebige Zuwendungen zu leisten, ist nicht feststellbar.

In einer zwischen dem 12. September und dem 6. Oktober 2023 durchgeführten Befragung der Tierpaten, zu deren Teilnahme insgesamt 24.578 Tierpaten per E-Mail eingeladen wurden und in der die Tierpaten insbesondere danach gefragt wurden, warum sie Paten seien, erhielt die Beschwerdeführerin insgesamt 2.566 Rückmeldungen. In einem von der Beschwerdeführerin vorgelegten Gutachten „Projektbericht: Patenumfrage 2023 / ***Gut1*** – Motivlandschaft von Paten, Verbesserungspotential des Leistungsangebotes“ wurden die erhaltenen Antworten unter anderem dahingehend analysiert, inwieweit die antwortenden Personen durch extrinsische oder intrinsische Motive zum Abschluss eines Patenschaftsvertrages bewogen wurden.

Extrinsische Motive sind den Ausführungen im Gutachten zufolge solche, bei denen die Unterstützung von ***Gut1*** aus äußeren Gründen erfolgt. Beispiele für extrinsische Motive sind finanzielle Vorteile (freier Eintritt), steuerliche Abschreibungen, Geschenkoptionen und materielle Vorteile. Intrinsische Motive hingegen sind solche, bei denen die Unterstützung von ***Gut1*** aus inneren Gründen wie Mitgefühl, Überzeugung oder einer tiefen emotionalen Verbundenheit zu den Tieren erfolgt. Beispiele für intrinsische Motive sind Tierrettung, Tierwürde und Tierliebe aus Überzeugung (siehe dazu die Ausführungen auf S 29 des genannten Gutachtens).

Die Rückmeldungen wurden in dem Gutachten einer 5-stufigen Skala zugeordnet und wurde in dem Gutachten auf dieser Grundlage die Motivlage der an der Befragung teilnehmenden Paten wie folgt dargestellt (vgl S 30 des genannten Gutachtens):

sehr extrinsisch motiviert	eher extrinsisch motiviert	ausgewogen zwischen intrinsisch und extrinsisch	eher intrinsisch motiviert	sehr intrinsisch motiviert
4%	3%	20%	53%	21%

Zusammengefasst zeigt sich somit, dass der überwiegende Anteil der an der Befragung teilnehmenden Paten aus intrinsischen Motiven handelt.

Der Beschwerdeführerin wurden im Streitzeitraum Provisionen für Patenschaftsabschlüsse mit Ausweis der entsprechenden Umsatzsteuerbeträge in Rechnung gestellt:

	Provisionen brutto in EUR	Vorsteuer in EUR
2016	271.738,43	45.289,74
2017	333.759,75	55.626,63
2018	354.874,85	59.145,81
2019	269.756,60	44.959,43
2020	314.023,80	52.337,30
2021	168.190,50	28.031,75

Es handelt sich dabei um Provisionen, die dafür gewährt werden, dass eine Agentur der Beschwerdeführerin Patenschaftsverträge vermittelt. Das für die Vermittlung in Rechnung gestellte Entgelt bemisst sich nach der Höhe des Zahlungsvolumens aus den betreffenden Patenschaftsverträgen. Bislang wurde der Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen von der Beschwerdeführerin in den Jahren 2016 bis 2020 zur Gänze in Anspruch genommen. Im Jahr 2021 wurde bislang im Zusammenhang mit den Eingangsrechnungen aus den genannten Vermittlungsleistungen noch kein Vorsteuerabzug geltend gemacht (vgl zum Ganzen die Beilage „Berechnungsblätter Umsatzsteuererklärungen 2016 bis 2021“ zum ergänzenden Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 24. Oktober 2023 sowie die dazu erfolgten Ausführungen der beschwerdeführenden Partei im Rahmen der mündlichen Verhandlung vor dem BFG).

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises. Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Zu der Feststellung, dass bei den gegenständlichen Tierpatenschaftsverträgen ein Ineinanderfließen eigennütziger Erwägungen und altruistischer Motive aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers im besonderem Maße möglich ist, ist zunächst anzumerken, dass es sich bei der objektiven Sicht des Durchschnittsverbrauchers um eine „gedankliche Perspektive“ handelt, die als solche keines Beweises bedarf (vgl zB BFH 3.11.2011, XI R 6/08, Rn 47; BFH 17.4.2008, V R 39/05). Der Rsp des EuGH zufolge ist „*ein Gericht im Allgemeinen in der Lage,*

die Sicht des Durchschnittsverbrauchers aufgrund eigener Sachkunde festzustellen“ (EuGH 9.9.2021, C-406/20, *Phantasialand*, Rn 46).

Stellt man auf die im Beschwerdefall gegebenen objektiven Rahmenbedingungen ab, ist in diesem Zusammenhang einerseits zu berücksichtigen, dass in den Patenschaftsanträgen neben den mit den Tierpatenschaften verbundenen Vorteilen auch der mit den Patenschaften verfolgte Zweck der Förderung des Tierwohls festgehalten wird und es sich dabei um einen Zweck handelt, der in der Bevölkerung weitgehend als unterstützungswürdig anerkannt wird (vgl in diesem Zusammenhang etwa auch § 4a Abs 2 Z 3 lit d und e EStG 1988). Andererseits erhellt ein Vergleich der mit den unterschiedlichen Kategorien von Tierpatenschaften verbundenen Vorteile und der für die jeweiligen Kategorien vorgesehenen Mindestbeträge, dass wertmäßig ein offenkundiges Missverhältnis zwischen den bei einer Patenschaft der blauen, silbernen oder schwarzen Kategorie im Vergleich zur grünen Kategorie zusätzlich gewährten Vorteilen und den entsprechenden Differenzen der jeweiligen Mindestbeträge besteht. So wird etwa dem Inhaber einer Mitglieds-/Patenschaftskarte der blauen Kategorie im Vergleich zur grünen Kategorie lediglich eine Erhöhung der Eintrittsberechtigungen um 20% (Karteninhaber plus 5 Begleitpersonen statt Karteninhaber plus 4 Begleitpersonen), eine Erhöhung des Rabatts im Souvenir-Shop um 2 Prozentpunkte (5% statt 3%) und der um 12,95 Euro verkaufte ***Gut1*** Kalender zuteil, während sich der vorgesehene Mindestbetrag um 50% erhöht (180,00 Euro statt 120,00 Euro per annum). Bei Mitglieds-/Patenschaftskarten der silbernen oder schwarzen Kategorie tritt dieses Missverhältnis in noch stärkerem Ausmaß hervor. Ein durchschnittlich informierter, aufmerksamer und verständiger Durchschnittsverbraucher (vgl dazu EuGH 9.9.2021, C-406/20, *Phantasialand*, Rn 46 iVm EuGH 28.1.1999, C- 303/97, *Sektkellerei Kessler*, Rn 36) wird daher mutmaßlich nur dann zum Abschluss eines Patenschaftsvertrages der Kategorie blau, silber oder schwarz bereit sein, wenn er gewillt ist, zumindest einen Teil des von ihm für diese Kartenkategorie zu zahlenden Betrages als Spende zu leisten.

Zur Nichtfeststellbarkeit der tatsächlichen Absicht der Tierpaten ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 17.10.1974, 666/74, VwSlg 4740/F, zu verweisen. Nach der Maßgabe der dort erfolgten Ausführungen wäre es nicht zulässig, sich bei der Ermittlung der Absicht der Tierpaten auf das Ergebnis einer stichprobenweisen Überprüfung zu beschränken: Ist für das Vorliegen einer Abgabepflicht nicht allein das Verhalten des Abgabepflichtigen selbst, sondern auch jenes anderer Personen maßgeblich (zur Frage der abgabenrechtlichen Relevanz der tatsächlichen Motivlage der Tierpaten im vorliegenden Fall sei auf die Ausführungen im Folgenden unter Punkt 3.2.1. verwiesen), kann den Ausführungen des VwGH in dem erwähnten Erkenntnis zufolge aus dem Vorliegen der Kriterien für die Abgabepflicht im Verhalten einzelner dieser Personen nicht ohne Prüfung des Verhaltens auch aller anderen in Betracht kommenden Personen eine verallgemeinernde Schlussfolgerung gezogen werden; dies selbst dann nicht, wenn es, wie bei einer Schätzung, auf die bloße Wahrscheinlichkeit ankommt. Eine Feststellung der tatsächlichen Absichten der Tierpaten bedürfte vor diesem

Hintergrund einer Befragung sämtlicher Tierpaten, die im Streitzeitraum Zahlungen an die Beschwerdeführerin leisteten, wobei sich die Zahl der zum Stichtag 31.12. bestehenden Tierpatenschaften je nach Streitjahr zwischen 27.532 und 33.238 bewegte.

Soweit im Rahmen der obigen Sachverhaltsfeststellungen eine Bezugnahme auf von der belangten Behörde getroffene Sachverhaltsfeststellungen erfolgt, ist festzuhalten, dass diese nicht der Aktenlage widersprechen und ihnen von der Beschwerdeführerin nicht entgegengetreten wurde, sodass diese als richtig angesehen werden können.

Soweit im Rahmen der obigen Sachverhaltsfeststellungen eine Bezugnahme auf Vorbringen der Beschwerdeführerin erfolgt, ist festzuhalten, dass diese – mit Ausnahme der im Folgenden angeführten Ausnahme – glaubhaft erscheinen und ihnen von der belangten Behörde nicht entgegengetreten wurde, sodass diese als richtig angesehen werden können. Demgegenüber wurden die Bruttoeinnahmen in EUR aus den Tierpatenschaften für das Jahr 2017 in der Beilage „Patenschaftserlöse“ zum ergänzenden Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 24. Oktober 2023 – soweit diese von der Beschwerdeführerin ursprünglich als umsatzsteuerbar behandelt worden waren (50%) – fälschlicherweise mit dem Nettobetrag angegeben. Dies ergibt sich unzweifelhaft aus dem Umstand, dass für das Jahr 2017 im Unterschied zu den übrigen Streitjahren keine Umrechnung der im Jahresabschluss ausgewiesenen Nettoerlöse auf Bruttobeträge erfolgte. Wie auch die belangte Behörde im Rahmen der durchgeführten Außenprüfung bereits festgestellt hatte, betrugen die Bruttoeinnahmen aus den Tierpatenschaften im Jahr 2017 somit 4.356.611,21 Euro (und nicht wie in der Beilage „Patenschaftserlöse“ zum ergänzenden Schriftsatz der beschwerdeführenden Partei vom 24. Oktober 2023 angegeben 4.077.204,87 Euro).

Im Übrigen beruhen die obigen Sachverhaltsfeststellungen auf den jeweils zitierten aktenkundigen Unterlagen bzw auf den zitierten Internet-Quellen, deren Beweiskraft weder von der Beschwerdeführerin noch von der belangten Behörde in Zweifel gezogen wurde.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Verfahrensrecht

3.1.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 200 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Abgabe kann

auch dann vorläufig festgesetzt werden, wenn die Abgabepflicht oder der Umfang der Abgabepflicht auf Grund einer noch ausstehenden Entscheidung einer Rechtsfrage in einem bereits anhängigen Beschwerdeverfahren, welches die gleiche Partei (§ 78 BAO) betrifft, noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Die Vorläufigkeit des Umsatzsteuerbescheides für 2021 wurde von der belangten Behörde im vorliegenden Beschwerdefall damit begründet, dass dieser Bescheid auf der Saldierung der bereits abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen für die Zeiträume Jänner bis Dezember 2021 sowie den Feststellungen durch die Außenprüfung zum Thema Patenschaften basiere (vgl. Außenprüfungsbericht der belangten Behörde vom 20.10.2022, Anhang zu Tz 1, Seite 7, auf den der betreffende Bescheid hinsichtlich der Begründung verweist).

Da zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung die Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2021 bereits eingereicht worden war (Erklärung eingelangt am 21.9.2022), vermag die von der belangten Behörde herangezogene Begründung allerdings von vorneherein keine Ungewissheit iSd § 200 Abs 1 BAO aufzuzeigen und kann es folglich dahingestellt bleiben, ob der im Außenprüfungsbericht genannte Umstand an sich dazu geeignet wäre, eine vorläufige Abgabefestsetzung zu rechtfertigen (siehe dazu *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 200 Rz 3 ff). Auch sind gegenständlich andere Gründe, die eine Ungewissheit iSd § 200 Abs 1 BAO zu begründen vermögen, nicht erkennbar und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.1.2. Umsatzsteuer 2019

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde gemäß § 253 BAO auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Erfolgt gemäß § 299 BAO die Aufhebung eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so ist der neue Sachbescheid ein an die Stelle des mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tretender Bescheid iSd § 253 BAO (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷ § 299 Rz 46 mwN) und gilt die gegen den aufgehobenen Bescheid gerichtete Bescheidbeschwerde als auch gegen den neuen Sachbescheid gerichtet.

Folglich gilt die gegenständliche – unter anderem gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 19. Oktober 2022 betreffend Umsatzsteuer 2019 gerichtete – Beschwerde vom 28. November 2022 als auch gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12. Jänner 2023 betreffend Umsatzsteuer 2019 gerichtet.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

3.2.1. Zum Vorliegen umsatzsteuerbarer Leistungen

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer ua die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß § 4 Abs 1 UStG 1994 wird der Umsatz im Falle des § 1 Abs 1 Z 1 leg cit nach dem Entgelt bemessen. Nach § 4 Abs 2 leg cit gehört zum Entgelt auch, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten (Z 1), und was ein anderer als der Empfänger dem Unternehmer für die Lieferung oder sonstige Leistung gewährt (Z 2).

Die Umsatzsteuer („Mehrwertsteuer“) ist eine allgemeine Verbrauchsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen (vgl EuGH 29.2.1996, C-215/94, *Mohr*, Rn 19). Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung; der Umsatzsteuer unterliegt der einzelne Umsatz, also die jeweilige Lieferung oder sonstige Leistung im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 (VwGH 29.04.2010, 2005/15/0057).

Nach Art 2 Nr 1 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (entspricht Art 2 Abs 1 lit i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem [MwStSystRL]), in deren Umsetzung § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 ergangen ist, unterliegen *„Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt“* der Mehrwertsteuer.

Zur Auslegung des in dieser Bestimmung verwendeten Begriffs der Lieferungen und Dienstleistungen „gegen Entgelt“ ist die Bestimmung systematisch einzuordnen, und es sind insbesondere die übrigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie (bzw der MwStSystRL) zu berücksichtigen (vgl EuGH 3.3.1994, C-16/93, *Tolsma*, Rn 10).

In Artikel 11 Teil A Absatz 1 der Sechsten Richtlinie heißt es: *„Die Besteuerungsgrundlage ist: a) bei Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter den Buchstaben b), c) und d) genannt sind, alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der Lieferer oder Dienstleistende für diese Umsätze vom Abnehmer oder Dienstleistungsempfänger oder von einem Dritten erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen;“*

Ebenso lautet Art 73 MwStSystRL: *„Bei der Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen, die nicht unter die Artikel 74 bis 77 fallen, umfasst die Steuerbemessungsgrundlage 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.“

Nach der Rechtsprechung des EuGH wird eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung nur dann im Sinne der Mehrwertsteuerrichtlinie „gegen Entgelt“ erbracht, wenn zwischen dem Veräußerer bzw Leistenden und dem Erwerber bzw Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Veräußerer oder Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für den Gegenstand oder die Dienstleistung bildet, der oder die dem Erwerber oder Leistungsempfänger geliefert bzw erbracht wurde (vgl zB EuGH 19.12.2018, C-51/18, *Kommission/Österreich*, Rn 44).

Diese Voraussetzungen sind der Rsp des EuGH etwa dann nicht erfüllt, wenn ein Musikant, der auf öffentlichen Wegen spielt, von Passanten eine Vergütung erhält und können diese Einnahmen folglich nicht als Gegenleistung für eine den Passanten erbrachte Dienstleistung angesehen werden (EuGH 3.3.1994, C-16/93, *Tolsma*, Rn 16). Zum einen besteht nämlich zwischen den Parteien keine Vereinbarung, da die Passanten freiwillig eine Vergütung zahlen, deren Höhe sie selbst bestimmen. Zum anderen besteht zwischen der musikalischen Darbietung und den dadurch veranlassten Zahlungen kein notwendiger Zusammenhang. Die Passanten haben nicht darum gebeten, dass ihnen Musik zu Gehör gebracht wird; außerdem zahlen sie die Beträge nicht aufgrund der musikalischen Darbietung, sondern aus persönlichen Motiven, wobei gefühlsmäßige Erwägungen eine Rolle spielen können. So legen manche Personen zum Teil erhebliche Beträge in die Sammelbüchse des Musikanten, ohne zu verweilen, während sich andere die Musik für geraume Zeit anhören, ohne irgendeine Vergütung zu leisten (EuGH 3.3.1994, C-16/93, *Tolsma*, Rn 17).

Auch stellt eine Verpflichtung, die niemandem einen Vorteil bringt, keine Dienstleistung gegen Entgelt dar (vgl EuGH 29.2.1996, C-215/94, *Mohr*, Rn 22). Erforderlich ist vielmehr, dass einem identifizierbaren Verbraucher eine Dienstleistung erbracht wird oder ein Vorteil verschafft wird, der einen Kostenfaktor in der Tätigkeit eines anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben bilden könnte (vgl EuGH 18.12.1997, C-384/95, *Landboden-Agrardienste GmbH & Co KG*, Rn 23; VwGH 27.2.2019, Ro 2018/15/0022, Rn 48; 21.9.2016, Ra 2015/13/0050, mwN; vgl auch VwGH 30.4.2015, 2012/15/0163).

Es bestimmt sich in erster Linie nach dem der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis, ob eine Leistung des Unternehmers vorliegt, die derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet (BFH 10.4.2019, XI R 4/17, Rn 17 unter Verweis auf EuGH 21.3.2002, C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*, Rn 39). Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt der erforderliche Leistungsaustausch grundsätzlich vor (vgl zB BFH

22.4.2015, XI R 10/14, Rn 20; BFH 10.4.2019, XI R 4/17, Rn 17; jeweils mwN). Zwar bezieht sich die Umsatzsteuerpflicht im Rahmen des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 auf das Vorliegen eines Leistungsaustausches, wobei nicht der Abschluss eines Vertrages, sondern dessen Ausführung besteuert wird; das schließt aber nicht aus, dass zur Beurteilung der Frage, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, auf die entsprechende Vereinbarung der am Leistungsaustausch beteiligten zurückgegriffen und anhand derselben geprüft wird, zwischen welchen Leistungen die Entgeltsbeziehung vorliegt (vgl VwGH 5.4.1984, 83/15/0045).

Vor dem Hintergrund, dass nach § 4 Abs 2 UStG 1994 zum Entgelt auch gehört, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten, zählen zum Entgelt allerdings nicht nur jene Beträge, zu deren Zahlung eine vertragliche Verpflichtung besteht. Vielmehr zählen zum Entgelt auch Beträge, die in wirtschaftlicher Beziehung zu einer Lieferung oder sonstigen Leistung stehen. Die ausdrückliche Einbeziehung auch freiwilliger Gegenleistungen des Leistungsempfängers in den Entgeltsbegriff trägt dem Grundsatz Rechnung, dass unter den Entgeltsbegriff jede Gegenleistung des Leistungsempfängers fallen soll, die in einem ursächlichen Zusammenhang mit der erbrachten Leistung steht, wobei es gleichgültig ist, ob diese Gegenleistung auf einem Vertrag oder einem einseitigen Rechtsgeschäft beruht oder ohne rechtsgeschäftliche Grundlage erbracht wird. Zum Entgelt gehören somit beispielsweise auch Zuzahlungen über das bedungene Entgelt hinaus wegen besonders zufriedenstellender Leistung (vgl zum Ganzen VwGH 14.4.1986, 84/15/0209).

Nicht zum Entgelt im Sinne des Umsatzsteuerrechtes zählen hingegen Zuwendungen, die ohne jeden Zusammenhang mit einem Leistungsaustausch gegeben werden. Dazu gehören zum Beispiel Schenkungen, echte Spenden und Subventionen, Schadenersatzbeträge, durchlaufende Posten uä (VwGH 14.4.1986, 84/15/0209).

In Fällen, in denen ein Leistungsaustausch nicht unmittelbar erkennbar ist (wie zB Schenkungen, Subventionen, Spenden), ist zu prüfen, ob die Zuwendungen nicht doch in Wechselbeziehung zu einer Gegenleistung stehen, wobei dies eine nach der Lage des Falles zu lösende Beweisfrage darstellt (vgl VwGH 25.1.2001, 95/15/0172; vgl zB auch VwGH 24.5.1984, 83/15/0172, VwSlg 5900/F zur unentgeltlichen Übertragung eines Betriebes mit seinen Aktiven und Passiven betreffend die Frage, ob der Übernehmer die Passiven als Gegenleistung für die Übertragung der Aktiven übernimmt [Anm: vom VwGH in seinem Erkenntnis vom 25.1.2001, 95/15/0172, und auch von der beschwerdeführenden Partei fälschlicherweise unter Angabe der Geschäftszahl „83/15/0118“ zitiert]). So sind zB „freie Spenden“, die ein Verein im Zusammenhang mit der Veranstaltung von Konzerten eingenommen hat, als Entgelt für die musikalische Darbietung zu betrachten (vgl VwGH 22.4.1955, 1251/52, VwSlg 1145/F). Auch Spenden für Ehrenkarten zu einer Ballveranstaltung sind als Entgelt für das Recht zur Teilnahme an der Veranstaltung anzusehen (vgl VwGH 16.3.1949, 1156/47). Ebenso sind

„freiwillige Spenden“ für die Renovierung einer Kapelle Entgelt für die Leistungen eines „Geistheilers“, der für seine Leistungen nicht ausdrücklich eine Gegenleistung verlangt, wenn nach der Lage des Falles ein innerer Zusammenhang zwischen diesen Leistungen und den „Spenden“ festzustellen ist (vgl. VwGH 25.1.2001, 95/15/0172).

Im vorliegenden Fall wurde im Rahmen der von der Beschwerdeführerin und den Tierpaten abgeschlossenen Patenschaftsverträgen jeweils vertraglich vereinbart, dass die Beschwerdeführerin an die Tierpaten bestimmte Leistungen zu erbringen hat und die Tierpaten dafür ein – im jeweiligen Patenschaftsvertrag der Höhe nach bestimmtes – Entgelt zu leisten haben. Demnach bestanden Rechtsverhältnisse im Sinne synallagmatischer Verträge zwischen den Tierpaten einerseits und der Beschwerdeführerin andererseits, in deren Rahmen Leistungen wechselseitig erbracht wurden (vgl. zB auch VwGH 27.2.2019, Ro 2018/15/0022; 29.3.2017, Ra 2016/15/0024). Daher ist in diesem Kontext die Voraussetzung des Vorliegens gegenseitiger Leistungen im Sinne der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich erfüllt (vgl. EuGH 20.1.2022, C-90/20, *Apcoa Parking Danmark*, Rn 27 bis 31).

Nach dem Inhalt der Tierpatenschaftsanträge, die infolge deren Annahme durch die Beschwerdeführerin Vertragsinhalt wurden, war die Beschwerdeführerin nämlich vertraglich dazu verpflichtet, an die Tierpaten bei Vereinbarung eines Zahlungsbetrages von 120,00 Euro pro Jahr (oder mehr) bestimmte Leistungen zu erbringen. Umgekehrt mussten die Tierpaten einen Mindestbetrag von 120,00 Euro pro Jahr bezahlen, um in den Genuss dieser Leistungen zu kommen und verpflichteten sich die Tierpaten im Rahmen der Patenschaftsverträge zur Zahlung des im jeweiligen Vertrag vereinbarten Betrages. Ist somit ein wechselseitiger Leistungsaustausch vertraglich vereinbart und liegt kein Scheingeschäft vor (siehe dazu § 23 Abs 1 BAO und § 916 ABGB), kann es aber entgegen dem dahingehenden Beschwerdevorbringen auf die hinter dem Vertragsabschluss stehenden Motive der Tierpaten für Zwecke der umsatzsteuerrechtlichen Einordnung des Vorganges nicht mehr ankommen (siehe dazu auch noch im Folgenden). Dass es trotz des vertraglich vereinbarten und auch tatsächlich durchgeführten Leistungsaustausches (siehe zum Wesen der von der Beschwerdeführerin geschuldeten Eintrittsberechtigungen sogleich im Folgenden) darauf ankommen sollte, ob die Absicht der Tierpaten PRIMÄR auf den Erhalt der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen gerichtet ist, lässt sich aus der oa Rsp des VwGH nicht ableiten.

Betreffend die Frage, welche Bedeutung Vertragsbestimmungen bei der Einstufung einer Transaktion als steuerbarer Umsatz zukommt, ist auf die Rechtsprechung des EuGH hinzuweisen, wonach die Berücksichtigung der wirtschaftlichen und geschäftlichen Realität ein grundlegendes Kriterium für die Anwendung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems darstellt (vgl. EuGH 22.11.2018, C- 295/17, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, Rn 43 und die dort angeführte Rechtsprechung). Da die vertragliche Situation normalerweise die wirtschaftliche und geschäftliche Realität der Transaktionen widerspiegelt – und um den

Erfordernissen der Rechtssicherheit Rechnung zu tragen –, sind die einschlägigen Vertragsbestimmungen ein Umstand, der bei der Feststellung, wer Erbringer und wer Begünstigter einer „Dienstleistung“ im Sinne von Art 2 Nr 1 und Art 6 Abs 1 der Sechsten Richtlinie ist, zu berücksichtigen ist (EuGH 20.6.2013, C-653/11, *Newey*, Rn 43).

Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, für die Beurteilung der wirtschaftlichen Realität sei im gegenständlichen Fall das tatsächliche Besuchsverhalten der Tierpaten zu berücksichtigen, ist dem entgegenzuhalten, dass es aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht – im Hinblick auf das Belastungsziel der Umsatzsteuer in Gestalt des Aufwandes für verbrauchsfähigen Nutzen – genügt, wenn der Unternehmer die Leistung derart anbietet, dass der Abnehmer über den Nutzen der Leistung disponieren kann. Die Disposition kann dabei auch in einer bewussten Nichtinanspruchnahme bestehen und ist tatsächlicher Konsum nicht erforderlich (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 Rz 25).

Besteht etwa die Leistung eines Vereins im Bereitstellen von Sportanlagen an seine Mitglieder, dann liegt – unabhängig davon, in welchem Umfang das einzelne Mitglied von diesem Angebot Gebrauch macht – eine durch die Mitgliedsbeiträge abgegoltene Leistung des auch insoweit unternehmerisch tätigen Vereins vor (vgl. VwGH 4. 6. 2008, 2005/13/0128; vgl. auch EuGH 21.3.2002, C-174/00, *Kennemer Golf & Country Club*, Rn 40).

Auch ist beispielsweise nach der Rsp des EuGH die Leistung einer Fluggesellschaft iZm dem Verkauf von Flugscheinen, die die Kunden nicht genutzt hatten und für die sie keine Rückerstattung erhalten konnten, bereits dann als erbracht anzusehen, sobald der Kunde in die Lage versetzt wurde, die betreffende (Beförderungs-)Leistung in Anspruch zu nehmen, unabhängig davon, ob er dieses Recht auch wahrnimmt. Das Bestehen des unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert wird somit nicht durch den Umstand beeinträchtigt, dass der Kunde dieses Recht nicht wahrnimmt (vgl. EuGH 23.12.2015, C-250/14 und C-289/14, *Air France-KLM* [C-250/14], *Hop!-Brit Air SAS* [C-289/14], Rn 28; vgl. auch EuGH 22.11.2018, C-295/17, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA*, Rn 40; vgl. zB auch VwGH 5.4.1984, 83/15/0045, zu vom Veranstalter einer Pauschalreise ausgestellten, nicht in Anspruch genommenen Gutscheinen für einen Autobustransfer zum und vom Flughafen).

Den Tierpaten kam im gegenständlichen Beschwerdefall mit den von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen in Gestalt der Dauer-Eintrittsberechtigungen – somit unabhängig von deren tatsächlicher Inanspruchnahme – auch tatsächlich ein verbrauchsfähiger wirtschaftlicher Vorteil bzw ein verbrauchsfähiger Nutzen zu (vgl. in diesem Zusammenhang zB auch VwGH 10.5.2016, Ra 2015/15/0049, zu Förderungen, die ein Unternehmer von öffentlichen Stellen erhält; vgl. auch VwGH 30.4.2015, 2012/15/0163, mwN). Es ist daher insoweit von steuerbaren Leistungen auszugehen.

Die Beschwerdeführerin kann vor diesem Hintergrund nicht geltend machen, dass der von einem Tierpaten, der von seiner Eintrittsberechtigung keinen Gebrauch macht, gezahlte Preis zu einer nicht umsatzsteuerbaren Spende würde.

Ebensowenig ist von Bedeutung, ob die Beschwerdeführerin die von ihr iZm den Tierpatenschaften angebotenen Leistungen aus ihrer Sicht nur deshalb anbietet, um einen Spendenaufruf zu verbrämen und ob sie dabei erwartet, dass die Tierpaten ihr Eintrittsrecht voraussichtlich ohnehin nur in untergeordnetem Ausmaß ausüben werden. So ist nach der Rsp des EuGH der Begriff „Dienstleistung“ im Sinne der Sechsten Richtlinie und der geänderten Sechsten Richtlinie angesichts seines objektiven Charakters unabhängig von Zweck und Ergebnis der betreffenden Umsätze anwendbar, ohne dass die Steuerverwaltung verpflichtet wäre, Untersuchungen anzustellen, um die Absicht des Steuerpflichtigen zu ermitteln (vgl. EuGH 23.12.2015, C-250/14 und C-289/14, *Air France-KLM* [C-250/14], *Hop!-Brit Air SAS* [C-289/14], Rn 31; EuGH 20.6.2013, C-653/11, *Newey*, Rn 41 und die dort angeführte Rechtsprechung). Wie der EuGH bereits wiederholt festgestellt hat, wäre eine Verpflichtung der Steuerverwaltung, Untersuchungen anzustellen, um die Absicht des Steuerpflichtigen zu ermitteln, unvereinbar mit den Zielen des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems, Rechtssicherheit zu gewährleisten und die mit der Anwendung der Mehrwertsteuer verbundenen Maßnahmen dadurch zu erleichtern, dass – abgesehen von Ausnahmefällen – auf die objektive Natur des betreffenden Umsatzes abgestellt wird (EuGH 21.2.2006, C-223/03, *University of Huddersfield Higher Education Corporation*, Rn 49; EuGH 6.4.1995, C-4/94, *BLP Group*, Rn 24).

Allerdings ist zu berücksichtigen, dass den Zahlungen der Tierpaten im gegenständlichen Beschwerdefall zum Teil – sowohl objektiv als auch subjektiv – keine äquivalenten Leistungen der Beschwerdeführerin gegenüberstehen. So gibt es einerseits Fälle, in denen von denselben Personen mehrere Tierpatenschaften übernommen wurden. In diesen Fällen wird den unter Punkt 1 getroffenen Sachverhaltsfeststellungen zufolge dem Paten lediglich eine Mitglieds-/Patenschaftskarte ausgestellt, sodass die mit der Mitglieds-/Patenschaftskarte verbundenen Vorteile dem Paten auch bei Abschluss mehrerer Patenschaftsverträge nur einmal zukommen. Weiters ist für einen Durchschnittsverbraucher klar ersichtlich, dass ein offenkundiges Missverhältnis zwischen dem Wert der bei einer Patenschaft der blauen, silbernen oder schwarzen Kategorie im Vergleich zur grünen Kategorie zusätzlich gewährten Vorteile und den entsprechenden Differenzen der für die einzelnen Kartenkategorien vorgegebenen Mindestbeträge besteht (siehe dazu oben unter Punkt 1 und unter Punkt 2). Hinzukommt, dass manche Tierpaten auch mehr als den für die jeweilige Kartenkategorie von der Beschwerdeführerin vorgegebenen Mindestbetrag zahlten.

Bei Verträgen wie den im Beschwerdefall gegenständlichen, bei denen ein Ineinanderfließen eigennütziger Erwägungen und altruistischer Motive aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers im besonderem Maße möglich ist, ist zu prüfen ob und ggf

inwieweit diesen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§ 21 BAO) ein Leistungsaustausch zugrunde liegt bzw ob und ggf inwieweit freigebige Zuwendungen vorliegen (vgl dazu sinngemäß das zur Beurteilung von Sponsoringverträgen nach der Maßgabe des Wiener Anzeigenabgabegesetz 1983, LGBl Nr 22, ergangene Erkenntnis des VwGH vom 23.4.1993, 91/17/0145, mwN).

Zwar ist im Bereich des Umsatzsteuerrechts eine objektive Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung an sich nicht erforderlich (vgl EuGH 20.1.2005, C-412/03, *Hotel Scandic Gasabäck*, Rn 22), doch ist zu berücksichtigen, dass zum Entgelt nur jene Beträge zählen, die der Leistungsempfänger aufzuwenden hat, um die Leistung zu erhalten. Gemäß § 4 UStG 1994 zählen Leistungen des Leistungsempfängers nur insoweit zum Entgelt, als sie aufgewendet werden, um die Leistung des Unternehmers zu erhalten (vgl VwGH 24.10.2019, Ro 2018/15/0013, Rn 32). Beträge, die zwar gemeinsam mit einem Leistungsentgelt entrichtet werden, jedoch nicht der Leistungsabgeltung dienen, sondern etwa Spendencharakter tragen, werden nicht wegen der äußerlichen Verbindung mit Leistungsentgelten ebenfalls zu solchen (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 1 Rz 210).

Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 97/15/0067, über einem Fall entschieden, in dem eine Tochtergesellschaft Waren der Muttergesellschaft zu wesentlichen überhöhten Preisen erwarb. Der Mehrbetrag wurde nicht geleistet, um die Ware zu erhalten, sondern um in verdeckter Form Gewinne auszuschütten. Der Verwaltungsgerichtshof sprach in diesem Erkenntnis aus, dass insoweit kein Entgeltlichkeitszusammenhang besteht (vgl auch VwGH 23.4.2002, 2000/13/0208; 13.9.2006, 2002/13/0190; vgl auch *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 4 Rz 96 zum *contrarius actus* der verdeckten Einlage).

Gleiches muss dann gelten, wenn ein Mehrbetrag wirtschaftlich nicht mit der bezogenen Leistung in Verbindung steht, sondern insoweit von einer Spende auszugehen ist. Folglich ist im gegenständlichen Beschwerdefall eine Aufteilung der von den Tierpaten geleisteten Beträge in Leistungsentgelte und Spenden vorzunehmen. Das Aufteilungsverhältnis ist mangels einer diesbezüglichen Vereinbarung im Wege der Schätzung in Anlehnung an die bei der Beschwerdeführerin allenfalls üblichen, ansonsten verkehrsüblichen Entgelte zu ermitteln (vgl dazu das zum Wiener Anzeigenabgabegesetz 1983, LGBl Nr 22, ergangene Erkenntnis des VwGH vom 23.4.1993, 91/17/0145, mwN). Somit ist jenen Zahlungen der Tierpaten, die über den vom erkennenden Verwaltungsgericht zu schätzenden Preis für die von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen hinausgehen, und die wirtschaftlich nicht „für“ den Erhalt dieser Leistungen erfolgt sind, Spendencharakter beizumessen und wird insoweit der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1994 nicht erfüllt.

Darin im Ergebnis übereinstimmend wird im Schrifttum beispielsweise auch betreffend die Überlassung von nicht bloß geringwertigen Sachgütern unter Freistellung einer Gegenleistung zu dem Zweck, einen Spendenaufruf zu verbrämen, die Ansicht vertreten, dass geleistete

Zahlungen in einen Entgeltsanteil und eine nicht steuerbare Spende aufzuteilen sind (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 4 Rz 106).

Auch bei Vereinen, die Leistungen erbringen, welche zum Teil dem einzelnen Mitglied und zum Teil den Gesamtbelangen der Mitglieder dienen, wird im Schrifttum die Ansicht vertreten, dass die Beitragszahlungen der Vereinsmitglieder umsatzsteuerlich in Leistungsentgelte und in Mitgliederbeiträge – allenfalls geschätzt – aufzuteilen sind (vgl. *Schuchter/Kempf* in *Ebner/Hammerl/Oberhuber* [Hrsg], *Die Besteuerung der Vereine*¹¹ Rz H018). *Schuchter/Kempf* führen in diesem Zusammenhang folgendes Beispiel an:

„Ein Verein fördert den Tierschutz. Der jährliche Mitgliedsbeitrag von 100 € berechtigt das Mitglied zum Bezug einer vereinseigenen Fachzeitschrift, die vierteljährlich erscheint und auch im Handel um 4 € erhältlich ist.

Die Abgabe von Zeitschriften usw. an Mitglieder ist eine nicht steuerbare Leistung, wenn es sich um Informationen und Nachrichten aus dem Vereinsleben handelt. Steuerbare Sonderleistungen liegen jedoch vor, wenn es sich um Fachzeitschriften handelt, die das Mitglied andernfalls gegen Entgelt im freien Handel beziehen müsste. Der Mitgliedsbeitrag wäre diesfalls iHv 16 € als im Leistungsaustausch gelegen.“

Soweit in dem von der beschwerdeführenden Partei vorgelegten Rechtsgutachten auf das Urteil des FG Hessen vom 12.9.2005, 6 K 3097/00, verwiesen wird, ist dazu abschließend wie folgt auszuführen:

In dem vom FG Hessen beurteilten Fall führte ein nicht gemeinnütziger Verein ein Haustierzentralregister, um entlaufene oder gestohlene Tiere an den Eigentümer zurückführen zu können. Ursprünglich wurden für die Registrierung 20 DM erhoben. Später finanzierte sich der Verein ausschließlich aus freiwilligen Spenden der Fördermitglieder und wurden die Eintragung von Haustieren (einschließlich der Bereitstellung von Tieraussweis und Halsband-Plakette) und die Suche und Rückmeldung verschwundener Tiere kostenlos angeboten, wobei auf die Möglichkeit der Zahlung von Spenden hingewiesen wurde. Unter der Gesamtzahl der Spender befanden sich von denen, die eine Tierregistrierung vorgenommen haben 30%, die gespendet haben. 70 % haben die Tierregistrierung ohne Spende genutzt. Andererseits waren auch Spender vorhanden, die trotz des Todes ihres Tieres weiter gespendet haben. Die Spenden waren der Höhe nach sehr unterschiedlich (zwischen 14 und 600 DM).

Das FG Hessen verneinte in diesem Fall das Vorliegen steuerbarer Leistungen des Vereins, da es an dem erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Tiereintragung und Spende und damit an der Entgeltlichkeit der Leistung fehle. Begründend führte das FG Hessen dazu im Wesentlichen aus, dass

- eine Entgeltlichkeit zwischen dem Verein und den Tierhaltern nicht ausdrücklich vereinbart worden sei;

- eine Entgeltlichkeit auch nicht entgegen den schriftlichen Verlautbarungen konkludent oder verdeckt vereinbart worden sei (wofür der Umstand spreche, dass die weitaus überwiegende Anzahl von 70 % der im Haustierregister eingetragenen Tiereigentümer keinerlei Spende erbracht hätten); und
- auch nicht festgestellt werden könne, dass die 30 % der spendenden Tierhalter, die nach der Eintragung eine Spende geleistet haben, die Spende im Wesentlichen als Äquivalent der Dienstleistung angesehen hätten.

Wie auch aus den wiederholten Bezugnahmen auf das Urteil des EuGH vom 3. März 1994, C-16/93, *Tolsma*, hervorgeht, war für die Entscheidung des FG Hessen somit von zentraler Bedeutung, dass es an einem Rechtsverhältnis, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, fehlte. Hinzukommt, dass der Verein seine Leistungen jedem gegenüber kostenlos anbot und auch tatsächlich überwiegend an Personen, die keine Spende leisteten, erbrachte. Damit unterscheidet sich der vom FG Hessen entschiedene Fall allerdings grundlegend vom gegenständlichen Beschwerdefall, in dem Rechtsverhältnisse im Sinne synallagmatischer Verträge zwischen den Tierpaten einerseits und der Beschwerdeführerin andererseits, in deren Rahmen Leistungen wechselseitig erbracht wurden, bestanden und in dem die Beschwerdeführerin die den Tierpaten gewährten Eintrittsberechtigungen und die an die Tierpaten gelieferten Kalender ausschließlich gegen Entgelt verkaufte (siehe dazu die entsprechenden Ausführungen oben in diesem Abschnitt). Somit kann entgegen dem Vorbringen der beschwerdeführenden Partei nicht von einem vergleichbaren Fall gesprochen werden.

3.2.2. Schätzung des Spendenanteils

Wie aus den obigen Ausführungen unter Punkt 3.2.1. hervorgeht, ist im gegenständlichen Beschwerdefall eine Aufteilung der von den Tierpaten geleisteten Beträgen in Leistungsentgelte und Spenden vorzunehmen und ist dabei mangels einer diesbezüglichen Vereinbarung im Wege der Schätzung (§ 184 BAO) in Anlehnung an die bei der Beschwerdeführerin allenfalls üblichen, ansonsten verkehrsüblichen Entgelte vorzugehen (vgl dazu nochmals VwGH 23.4.1993, 91/17/0145, mwN).

Diesbezüglich wird auf die beiliegenden Berechnungsblätter I bis VIII, die einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bilden, verwiesen.

Diesen Berechnungen liegen folgende Annahmen/Überlegungen zugrunde:

- Der Umstand des Mehrfachabschlusses von Patenschaftsverträgen durch dieselben Personen lässt es erforderlich erscheinen, die auf die Mehrfachabschlüsse entfallenden Zahlungsbeträge vorneweg gesondert zu schätzen und diese als zur Gänze nicht

steuerbare Spenden bei den weiteren Berechnungen bzw im Rahmen der vorzunehmenden Aufteilung der von den Tierpaten geleisteten Beträge in Leistungsentgelte und Spenden nicht miteinfließen zu lassen.

- Von den von der Beschwerdeführerin aufgrund der Patenschaftsverträge erbrachten Leistungen haben nach der Maßgabe obiger Feststellungen (Punkt 1) lediglich die Gewährung freien Eintritts für den Paten und seine Begleitpersonen sowie der Wandkalender (letzterer für Inhaber von Karten der Kategorien blau, silber und schwarz) jeweils einen Marktwert. Den übrigen „Vorteilen“ kann demgegenüber kein nennenswerter Marktwert beigemessen werden und ist diesen somit kein Leistungsentgelt zuordenbar.
- Insbesondere in Ermangelung eines entsprechenden Einzelverkaufspreises sowie mangels Vergleichspreisen am Markt für die aufgrund der Tierpatenschaftsverträge gewährten dauerhaften Gruppen-Eintrittsberechtigungen hat im vorliegenden Beschwerdefall eine Schätzung des – indirekt zu ermittelnden – Marktwerts der im Streitzeitraum von der Beschwerdeführerin an die Tierpaten gewährten Eintrittsberechtigungen zu erfolgen. Soweit die Beschwerdeführerin auf Einzelverkaufspreise für sog „große Familienjahreskarten“ diverser Zoos in der Bundesrepublik Deutschland verweist (im Durchschnitt 105,19 Euro), ist dem entgegenzuhalten, dass diese Eintrittsberechtigungen – im Gegensatz zu den von der Beschwerdeführerin gewährten – eingeschränkt sind auf die Eltern und deren eigene Kinder (vgl zB [***URL13***](#), abgerufen am 21.8.2023; [***URL14***](#), abgerufen am 18.9.2023), wobei auch zu berücksichtigen ist, dass die zuletzt vom deutschen Bundesamt für Statistik festgestellte Geburtenrate bei 1,46 Kinder je Frau lag (siehe [***URL15***](#); abgerufen am 3.11.2023). Die genannten „großen Familienjahreskarten“ sind somit sowohl hinsichtlich der Identität der eintrittsberechtigten Personen als auch faktisch hinsichtlich der Anzahl an eintrittsberechtigten Personen nicht mit den von der Beschwerdeführerin gewährten Dauereintrittsberechtigungen, die der Pate mit mindestens vier beliebigen Begleitpersonen in Anspruch nehmen kann, vergleichbar.
- Betreffend den freien Eintritt ist mangels eines einschlägigen Einzelverkaufspreises (für eine dauerhafte Gruppeneintrittsberechtigung) zu fragen, wie viel ein rationaler Marktteilnehmer im funktionierenden Wettbewerb für die gebotene Leistung zu zahlen bereit wäre. Der Durchschnittsverbraucher wird in Bezug auf eine Dauereintrittsberechtigung im Allgemeinen vor allem auf das Preisverhältnis zu einer Einzeleintrittsberechtigung abstellen und wird den für die Dauereintrittsberechtigung aufgerufenen Preis dann nicht zu zahlen gewillt sein, wenn die Bezahlung der Einzeleintrittsberechtigung bei Unterstellung eines durchschnittlichen Konsumverhaltens in Summe günstiger ist. Die belangte Behörde hat in diesem Zusammenhang bereits festgestellt, dass sich bei Ausschöpfung sämtlicher möglichen Freieintritte für Inhaber der grünen Mitglieds-/Patenschaftskarte (4 Begleitpersonen und Karteninhaber) bei zwei jährlichen Besuchen bereits ein Eintrittswert iHv € 90

ergibt und somit im Hinblick auf den für die Mitglieds-/Patenschaftskarte der grünen Kategorie zu leistenden Jahresbetrag von 120,- Euro von einer Wertäquivalenz auszugehen ist („... *keine erhebliche Asymmetrie zwischen der erbrachten Dienstleistung und der Höhe der dafür erbrachten Geldleistung* ...“; siehe Außenprüfungsbericht vom 20.10.2022, Seiten 5 und 6).

Vergleicht man die vom ***Zoo2***, vom ***Zoo1*** und vom ***Zoo3*** für den Tageseintritt für einen Erwachsenen aufgerufenen Eintrittspreise mit den jeweiligen Preisen für eine Jahreskarte (jeweils für das Jahr 2023), ergibt sich, dass die Jahreskarte beim ***Zoo2*** ab dem 5. Besuch, beim ***Zoo1*** ab dem 4. Besuch und beim ***Zoo3*** ab dem 3. Besuch für den Besucher zu einem Preisvorteil gegenüber der Bezahlung der Tageseintrittspreise führt. Das Preisverhältnis zwischen dem von der Beschwerdeführerin aufgerufenen Einzeleintrittspreis (je nach Streitjahr 9,00 oder 10,50 Euro pro Person) und dem Jahresbetrag für die Mitglieds-/Patenschaftskarte der grünen Kategorie kann daher unter Berücksichtigung des Umstandes, dass sich der Besuch der Begegnungshöfe angesichts der von der Beschwerdeführerin dort angebotenen Leistungen, die sich zum Teil gezielt an Kinder (und deren Eltern und/oder sonstige Familienangehörige) richten, insbesondere für Familienausflüge eignet, als marktüblich bezeichnet werden. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass auch ein ausschließlich an der ihm gebotenen Leistung interessierter rationaler Marktteilnehmer (dh ein wirtschaftlich denkender Marktteilnehmer, der nicht die Absicht hat, die Beschwerdeführerin mit einer Spende zu unterstützen) dazu bereit wäre, für die gebotene Gruppen-Dauereintrittsberechtigung einen Preis von 120,00 Euro pro Jahr zu bezahlen.

- Betreffend die von der Beschwerdeführerin nach Kartenkategorien gestaffelten Gruppeneintrittsberechtigungen ist zu berücksichtigen, dass bereits die von der Mitglieds-/Patenschaftskarte der grünen Kategorie umfassten freien Eintritte (Karteninhaber plus 4 Begleitpersonen) in der Regel die Bedürfnisse eines Durchschnittsverbrauchers abdecken dürfte. Dies zeigt vor allem die von der Beschwerdeführerin vorgelegte Besuchsstatistik, der zufolge Inhaber der grünen Mitglieds-/Patenschaftskarte im Streitzeitraum bei ihren Besuchen im Durchschnitt 2,2 Begleitpersonen mitnahmen. Demgegenüber nahmen Inhaber der übrigen Kartenkategorien (blau, silber und schwarz), die an sich zur Mitnahme einer höheren Anzahl an Begleitpersonen berechtigt wären, im Durchschnitt nur 2,0 Begleitpersonen mit (siehe das beiliegende Berechnungsblatt VII). Es kann daher angenommen werden, dass ein rationaler (wirtschaftlich denkender) Marktteilnehmer nicht dazu bereit wäre, für die mit den Kartenkategorien blau, silber und schwarz verbundenen zusätzlichen Eintrittsberechtigungen mehr zu bezahlen als er für die seine Bedürfnisse ohnehin befriedigende Mitglieds-/Patenschaftskarte der grünen Kategorie bezahlen muss. Es kann folglich angenommen werden, dass der Marktwert der mit den Mitglieds-/Patenschaftskarten der Kategorien blau, silber und schwarz verbundenen

Eintrittsberechtigungen – ebenso wie bei der Karte der grünen Kategorie – einem Preis von 120,00 Euro pro Jahr entspricht.

- Da der Marktwert der von der Beschwerdeführerin gewährten Dauereintrittsberechtigungen vom BFG nicht unmittelbar von Preisen für Jahreskarten bei anderen Zoos abgeleitet wurde, sondern aus dem Preisverhältnis zwischen dem von der Beschwerdeführerin selbst aufgerufenen Einzeleintrittspreis (je nach Streitjahr 9,00 oder 10,50 Euro pro Person) und dem Jahresbetrag für die Mitglieds-/Patenschaftskarte der grünen Kategorie im Vergleich zum Preisverhältnis zwischen Einzeleintritt und Jahreskarten bei anderen Zoos (Marktüblichkeit des Preisverhältnisses zwischen Einzeleintritt und Dauereintrittsberechtigung), geht das Vorbringen der beschwerdeführenden Partei, dass aufgrund unterschiedlicher Zookategorien „*ein Abschlag von zumindest 25 % bis 50 %*“ vorzunehmen sei, ins Leere. Dass der Durchschnittsverbraucher bei einer mutmaßlich von ihm vorgenommenen Abwägung, der zufolge er den für die Dauereintrittsberechtigung aufgerufenen Preis dann zu zahlen gewillt sein wird, wenn die Bezahlung der Einzeleintrittsberechtigung bei Unterstellung eines durchschnittlichen Konsumverhaltens in Summe teurer ist, danach differenzieren würde, ob es sich beim jeweiligen Anbieter um einen Zoo der Kategorie C oder um einen Zoo der Kategorie A handelt, erscheint nicht plausibel. So nimmt der Durchschnittsverbraucher eine derartige Abwägung mutmaßlich bei jeder Art von Dauereintrittsberechtigung vor, unabhängig davon, wer die Eintrittsberechtigung anbietet, somit unabhängig davon, ob es sich um einen Zoo einer bestimmten Kategorie oder etwa ein Museum handelt (vgl zB auch *****URL16*****; demnach führt die Jahreskarte beim *****Museum1***** ebenso wie etwa beim *****Zoo1***** ab dem 4. Besuch für den Besucher zu einem Preisvorteil gegenüber der Bezahlung der Tageseintrittspreise). Ebenso wenig wird es für den Durchschnittsverbraucher von Bedeutung sein, welchen Anteil die Einnahmen aus den Dauereintrittsberechtigungen an den Gesamteinnahmen des jeweiligen Anbieters haben – zumal er idR davon gar keine Kenntnis haben wird – und geht folglich auch dieses Vorbringen ins Leere.
- Der Marktwert des Kalenders kann mit 12,95 Euro brutto angenommen werden, da dieser im Streitzeitraum von der Beschwerdeführerin um diesen Preis im freien Handel (insb Souvenir-Shop vor Ort und Onlineshop) an die Endverbraucher verkauft wurde.

Ausgehend von den obigen Annahmen und den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Auswertungen (jahresweise Auswertungen Anzahl Patenschaften pro Kategorie) beträgt der Marktwert der von der Beschwerdeführerin aufgrund der Tierpatenschaftsverträge erbrachten Leistungen somit etwa im Jahr 2016 72,32% der von der Beschwerdeführerin angegebenen Jahressumme (siehe dazu im Detail sowie betreffend die anderen Streitjahre die beiliegenden Berechnungsblätter I bis VI). Überträgt man diesen Prozentsatz auf die Bruttoerlöse aus den Tierpatenschaften des Jahres 2016 (vermindert um die für das Jahr 2016 iHv 141.720,00 Euro geschätzten Zahlungen, die auf Mehrfachabschlüsse von Patenschaftsverträgen entfallen),

ergibt sich für das Jahr 2016 ein Marktwert der von der Beschwerdeführerin erbrachten Leistungen in Höhe von 3.292.486,93 Euro und ist insoweit von einer Leistungsabgeltung auszugehen, während sich der Spendenanteil auf 1.401.532,95 Euro beläuft (siehe dazu auch das beiliegende Berechnungsblatt VIII). Dies gilt sinngemäß auch für die übrigen Streitjahre und kann für diese auf die beiliegenden Berechnungsblätter II bis VIII verwiesen werden.

3.2.3. Zum Vorsteuerabzug

Nach § 12 Abs 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen.

Wie der EuGH in Rn 37 seines Urteils vom 12. Februar 2009, C-515/07, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (VNLTO)*, ausgeführt hat, ist der Abzug von Vorsteuer auf Aufwendungen eines Steuerpflichtigen nicht zulässig, soweit sie sich auf Tätigkeiten beziehen, die aufgrund ihres nichtwirtschaftlichen Charakters nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen. Für den Fall, dass ein Steuerpflichtiger zugleich steuerpflichtigen oder steuerfreien wirtschaftlichen Tätigkeiten und nichtwirtschaftlichen, nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fallenden Tätigkeiten nachgeht, ist der Abzug der Vorsteuer auf Aufwendungen nur insoweit zulässig, als diese Aufwendungen den wirtschaftlichen (nicht steuerbefreiten) Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind.

Bezieht demnach ein Abgabepflichtiger Gegenstände und Dienstleistungen, die anteilig der Ausführung steuerpflichtiger Umsätze und mit einem weiteren Anteil dessen nichtunternehmerischen Zwecken dienen, steht ihm der Vorsteuerabzug jeweils mit jener Quote zu, die sich aus dem Verhältnis der Verwendung für steuerpflichtige Zwecke einerseits und für nichtunternehmerische Zwecke andererseits ergibt (vgl zB VwGH 27.7.2016, 2013/13/0083; 30.6.2015, 2011/15/0163; 24.6.2009, 2007/15/0192).

Im vorliegenden Beschwerdefall diene der Bezug von Vermittlungsleistungen (Vermittlung von Patenschaftsverträgen) durch die Beschwerdeführerin vor dem Hintergrund obiger Ausführungen (Punkt 3.2.1. und 3.2.2.) zum Zwecke sowohl der Ausführung steuerpflichtiger Umsätze als auch der Erfüllung nichtunternehmerischer Zwecke (Vereinnahmung von Spenden). Daher sind die bezogenen Vermittlungsleistungen für Zwecke des Vorsteuerabzuges aufzuteilen. Für die Inanspruchnahme einer jeden Vermittlungsleistung steht der Beschwerdeführerin daher der Vorsteuerabzug jeweils mit jener Quote zu, die sich aus dem Verhältnis der Verwendung für steuerpflichtige Zwecke einerseits und für nichtunternehmerische Zwecke andererseits ergibt. Diesbezüglich wird auf das diesem Erkenntnis beiliegende Berechnungsblatt VIII, das einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet, verwiesen.

3.2.4. Zum anzuwendenden Steuersatz

a) Unionsrecht

Nach Art 96 MwStSystRL gilt der gleiche Mehrwertsteuersatz, der Normalsatz, für die Lieferungen von Gegenständen und für Dienstleistungen.

Davon abweichend räumt Art 98 Abs 1 MwStSystRL den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, einen oder zwei ermäßigte Steuersätze anzuwenden. Nach Art 98 Abs 2 Unterabs 1 sind die ermäßigten Steuersätze nur auf die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen der in Anhang III der Mehrwertsteuerrichtlinie genannten Kategorien anwendbar.

Hinsichtlich der Anwendung von ermäßigten Mehrwertsteuersätzen auf diese Kategorien ergibt sich aus der Rechtsprechung des EuGH, dass es Sache der Mitgliedstaaten ist, sofern der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegende Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet wird, genauer zu bestimmen, auf welche der in den Kategorien des Anhangs III der MwStSystRL enthaltenen Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen der ermäßigte Steuersatz Anwendung findet (vgl. EuGH 11.9.2014, C- 219/13, *K Oy*, Rn 23 mwN).

b) Eintrittsberechtigungen

Gemäß § 10 Abs 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5 UStG 1994).

Ist der Steuersatz nach § 10 Abs 2 UStG 1994 nicht anzuwenden, ermäßigt sich die Steuer gemäß § 10 Abs 3 Z 6 UStG 1994 idF BGBl I 118/2015 auf 13% unter anderem für folgende Leistungen, sofern sie nicht unter § 6 Abs 1 Z 24 oder 25 UStG 1994 fallen: die Leistungen, die regelmäßig mit dem Betrieb eines Museums, eines botanischen oder eines zoologischen Gartens sowie eines Naturparks verbunden sind (lit c).

Gemäß § 28 Abs 42 Z 3 UStG 1994 trat § 10 Abs 3 Z 6 UStG 1994 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I 118/2015 mit 1. Mai 2016 in Kraft und ist erstmals auf Umsätze und sonstige Sachverhalte anzuwenden, die nach dem 30. April 2016 ausgeführt werden bzw sich ereignen.

Gemäß § 28 Abs 42 Z 1 letzter Satz UStG 1994 ist auf Umsätze und sonstige Sachverhalte, die nach dem 31. Dezember 2015 und vor dem 1. Mai 2016 ausgeführt werden bzw sich ereignen, § 10 Abs 2 Z 4 lit b und lit c sowie Z 8 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl I Nr 118/2015 weiterhin anzuwenden.

Gemäß § 10 Abs 2 Z 8 UStG 1994 idF BGBl I 112/2012 ermäßigt sich die Steuer auf 10% unter anderem für folgende Leistungen, sofern sie nicht unter § 6 Abs 1 Z 24 oder 25 UStG 1994 fallen: die Leistungen, die regelmäßig mit dem Betrieb eines Museums, eines botanischen oder eines zoologischen Gartens sowie eines Naturparks verbunden sind (lit c).

Bei zoologischen Gärten handelt es sich um Einrichtungen, in denen Tiere zwecks Zurschaustellung gehalten werden. Dabei muss es sich nicht notwendigerweise um exotische oder seltene Tiere handeln, sondern können beispielsweise auch heimische Tierarten zur Schau gestellt werden und fallen somit beispielsweise auch Streichelzoos unter die Begünstigung (vgl *Berger/Wakounig in Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.02} § 10 [Stand 1.12.2021, rdb.at] Rz 302).

Die Begünstigung umfasst alle Leistungen, die regelmäßig mit dem Betrieb des zoologischen Gartens verbunden sind und fällt darunter insbesondere die Einräumung der Eintrittsberechtigung (vgl *Pernegger in Melhardt/Tumpel* [Hrsg], UStG³ § 10 Rz 723).

Vor diesem Hintergrund fallen sowohl die von der Beschwerdeführerin verkauften Tageseintrittsberechtigungen als auch die den Tierpaten eingeräumten Dauereintrittsberechtigungen unter die Begünstigung. Betreffend die sich daraus ergebenden Auswirkungen wird auf das diesem Erkenntnis beiliegende Berechnungsblatt VIII, das einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bildet, verwiesen.

c) Wandkalender

Gemäß § 10 Abs 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20% der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5 UStG 1994).

Gemäß § 10 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer unter anderem für die Lieferungen und die Einfuhr der in der Anlage 1 aufgezählten Gegenstände auf 10%.

Die Zugehörigkeit der Gegenstände zu Anlage 1 richtet sich nach der Kombinierten Nomenklatur (KN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH ist „*im Interesse der Rechtssicherheit und der leichten Nachprüfbarkeit das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen [...], wie sie im Wortlaut der Position des Gemeinsamen Zollltarifs und der Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind*“ (EuGH 7.2.2002, C-276/00, *Turbon*, Rn 21 mwN).

Es ist weiter ständige Rechtsprechung des EuGH, dass bei der Auslegung des Gemeinsamen Zollltarifs sowohl die Anmerkungen zu den Kapiteln des Gemeinsamen Zollltarifs als auch die Erläuterungen zur Nomenklatur des Rates für die Zusammenarbeit auf dem Gebiete des

Zollwesens wichtige Hilfsmittel dafür sind, eine einheitliche Anwendung des Zolltarifs zu gewährleisten, und dass sie deshalb wertvolle Erkenntnismittel für die Auslegung des Tarifs darstellen (EuGH 7.2.2002, C-276/00, *Turbon*, Rn 22 mwN).

Gemäß Z 33 der Anlage 1 zum UStG 1994 unterliegen dem Steuersatz von 10% ua

„Waren des Kapitels 49 der Kombinierten Nomenklatur, und zwar

a) Bücher, Broschüren und ähnliche Drucke, auch in losen Bogen oder Blättern (Position 4901 und aus Positionen 9705 00 00 und 9706 00 00 der Kombinierten Nomenklatur),

b) Zeitungen und andere periodische Druckschriften, auch mit Bildern oder Werbung enthaltend (Position 4902 der Kombinierten Nomenklatur),

c) Bilderalben, Bilderbücher und Zeichen- oder Malbücher, für Kinder (Position 4903 00 00 der Kombinierten Nomenklatur),

d) Noten, handgeschrieben oder gedruckt, auch mit Bildern, auch gebunden (Position 4904 00 00 der Kombinierten Nomenklatur),

e) kartographische Erzeugnisse aller Art, einschließlich Wandkarten, topographische Pläne und Globen, gedruckt (Position 4905 der Kombinierten Nomenklatur).“

Zu den Büchern, Broschüren und ähnliche Drucken (Position 4901 der KN) gehören im Allgemeinen alle Erzeugnisse des Buchhandels und andere Waren zum Lesen, gedruckt, mit oder ohne Illustrationen, ausgenommen Werbematerial und Waren, die in anderen Kapiteln mit genauer Warenbezeichnung erfasst sind (vgl Erläuterungen zum Harmonisierten System; im Folgenden: „HS-Erläuterungen“),

Von den zu Position 4901 gehörenden Druckerzeugnissen sind insbesondere die zu Position 4910 der KN gehörenden *„Kalender aller Art, bedruckt, einschließlich Blöcke von Abreißkalendern“* zu unterscheiden. Auf diese kommt der Normalsteuersatz von 20% zur Anwendung, weil die Position 4910 der KN weder in Anlage 1 noch Anlage 2 genannt ist (vgl dazu auch *Ghafouri*, FJ 2014, 57).

Den HS-Erläuterungen zufolge gehören zur Position 4910 Kalender aller Art, die auf Papier, Pappe, Spinnstoffen oder jeden anderen Stoff gedruckt sind, vorausgesetzt, der Druck bestimmt den wesentlichen Charakter der Waren. Diese Kalender können außer Daten, Wochentage usw verschiedene andere Angaben, zB über bedeutende Ereignisse, Feste, Gezeiten, astronomische Daten und ähnliche Hinweise, Gedichte und Sprichwörter enthalten Sie können auch Bilder und Werbung enthalten. Nicht zu dieser Position gehören jedoch Waren, deren wesentlicher Charakter nicht durch den Kalenderaufdruck bestimmt wird.

Weiters gehören im Übrigen etwa auch „Kalenderrückwände, bedruckt oder bebildert“ zu einer eigenen Position der KN (Position 4911: „Andere Drucke, einschließlich Bilddrucke und Fotografien“; vgl die entsprechenden HS-Erläuterungen), die weder in Anlage 1 noch Anlage 2 genannt ist und auf die somit der Normalsteuersatz von 20% zur Anwendung kommt.

Vor diesem Hintergrund ist aber auf den vorliegenden ***Gut1*** Kalender, dessen vordergründige Zweckbestimmung eindeutig in einer Verwendung als Kalender zu erblicken ist, entgegen der von der beschwerdeführenden Partei vertretenen (nicht näher begründeten) Ansicht, nicht der begünstigte Steuersatz gem § 10 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994 iVm Z 33 der Anlage 1 zum UStG 1994 anzuwenden.

d) Aufteilung der Leistungsentgelte

Vor dem Hintergrund, dass die von der Beschwerdeführerin auf der Grundlage der Patenschaftsverträge erbrachten Leistungen somit unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, stellt sich die Frage nach der Aufteilung der betreffenden Leistungsentgelte.

Wie der VwGH in seinem Erkenntnis vom 16.12.2009, 2008/15/0075, dargelegt hat, beschäftigte sich der EuGH mit der Frage nach der Aufteilung eines Gesamtentgeltes auf verschiedene Leistungen in seinem Urteil vom 22. Oktober 1998 in der Rechtssache C-308/96, *Madgett und Baldwin*, in welchem zwei Möglichkeiten der Aufteilung angesprochen werden, nämlich einerseits die Aufteilung nach den tatsächlichen Kosten und andererseits die Aufteilung nach dem Marktwert, wobei der EuGH in der Folge der Methode nach dem Marktpreis den Vorzug gibt, weil die Methode nach den tatsächlichen Kosten eine Reihe komplexer Aufschlüsselungsvorgänge erfordere und somit für den Wirtschaftsteilnehmer mit einem beträchtlichen Mehraufwand verbunden sei, während die Methode der Heranziehung des Marktwertes einfach sei, weil dieser nicht zu ermittelt werden braucht.

In seinem Urteil vom 25. Februar 1999 in der Rechtssache C-349/96, *Card Protection Plan*, bekräftigte der EuGH, dass bei einer vergleichbaren Aufteilung die einfachstmögliche Methode heranzuziehen wäre.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich bereits wiederholt mit der Aufteilung eines Pauschalpreises auf eine Mehrzahl von selbständigen Leistungen, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, befasst und ist dabei jeweils zum Ergebnis gekommen, dass der Aufteilung eines Pauschalentgeltes im Verhältnis der Einzelverkaufspreise der Vorzug zu geben ist (vgl nochmals VwGH 16.12.2009, 2008/15/0075, sowie VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0039; 27.6.2018, Ra 2016/15/0075).

Im Beschwerdefall bedeutet dies ausgehend von diesen Vorgaben, dass die vom BFG geschätzten Leistungsentgelte unter Heranziehung der Marktwerte aufzuteilen sind, zumal

eine Aufteilung nach den tatsächlichen Kosten bereits daran scheitert, dass die mit dem Verkauf von Eintrittsberechtigungen verbundenen Kosten der Aufrechterhaltung des Betriebs sowohl mit dem Verkauf von Tageseintrittsberechtigungen als auch mit den auf der Grundlage der Tierpatenschaftsverträge gewährten Eintrittsberechtigungen in Zusammenhang stehen. Insoweit wird auf die diesem Erkenntnis beiliegenden Berechnungsblätter I bis VIII, die einen integrierenden Bestandteil dieses Erkenntnisses bilden, verwiesen.

3.3. Zu Spruchpunkt III.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zu der Frage, ob einheitliche Zahlungen für Zwecke der Umsatzsteuer im Wege einer Schätzung in Leistungsentgelte und umsatzsteuerrechtlich nicht zu berücksichtigende Spenden aufgeteilt werden können, liegt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor und war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 8. November 2023