



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Leitner, Mag. Barbara Baumgartner und Günter Benischek über die Berufung des Bw., Wien, vertreten durch Ernst & Young Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 1220 Wien, Wagramer Straße 19, IZD-Tower (Postfach 89), gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1998 nach der am 5. April 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das X-Museum war als Bundesmuseum bis 31. Dezember 1998 eine nachgeordnete Dienststelle des damaligen Bundesministeriums für Unterricht und Kunst (BMUK), besaß aber in Angelegenheiten des § 31a des Forschungsorganisationsgesetzes (FOG 1981, BGBl. 341/1981) Teilrechtsfähigkeit. Nach dieser Bestimmung kam den Bundesmuseen insofern Rechtspersönlichkeit zu, als sie (soweit für den gegenständlichen Rechtsstreit von Interesse) berechtigt waren, Druckwerke, Ton- und Bildträger, Repliken, Andenkenartikel und ähnliche Gegenstände, die mit der Tätigkeit der Bundesmuseen in unmittelbarem Zusammenhang stehen, herzustellen bzw. zu verlegen und in Bundesmuseen sowie im Rahmen ihrer Ausstellungstätigkeit zu vertreiben (§ 31a Abs. 1 Z 4 FOG). Mit Wirksamkeit vom 1. Jänner 1999 wurde das X-Museum nach den Bestimmungen des Bundesmuseen-Gesetzes als wissenschaftliche Anstalt öffentlichen Rechts des Bundes eingerichtet.

Im Zuge einer die Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1998 betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung, die entsprechend den obigen Ausführungen nur den Bereich der Teilrechtsfähigkeit umfasste, wurde unter anderem folgende Feststellung getroffen:

In diesen beiden Jahren seien im Betrieb gewerblicher Art **Museumsshop** sämtliche Umsätze ausschließlich dem ermäßigten Steuersatz unterworfen worden. Die Grundlage für diese Vorgangsweise sei eine Anfrage des X-Museums an das Bundesministerium für Finanzen (BMF) aus dem Jahre 1990 sowie eine dementsprechende Rechtsauskunft gewesen. Mit einem Erlass des BMF aus dem Jahre 1998 sei dann aber klargestellt worden, dass der ermäßigte Umsatzsteuersatz nur eingeschränkt gelte (Darstellungen von Objekten des betreffenden Museums, die ausschließlich dort zu erwerben seien). Im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sämtlicher Museen und in Konkurrenz zu Unternehmen, die mit gleichen Produkten handeln, sei aus Sicht der Betriebsprüfung (Bp) die ermäßigte Besteuerung zu Unrecht erfolgt. Auf Basis der in den Folgejahren erklärten und überprüften 20 %-igen Erlöse im Museumsshop sei ein Durchschnittswert von 16 % errechnet sowie die Bemessungsgrundlagen der Entgelte für die beiden Jahre 1997 und 1998 entsprechend korrigiert worden.

Gegen die in der Folge vom Finanzamt Wien 1/23 am 11. Jänner 2005 im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatzsteuerbescheide erhob das X-Museum mit Schriftsatz vom 14. Februar 2005 Berufung. Begründend heißt es darin:

Mit Erlangen der Teilrechtsfähigkeit und damit auch Begründung der Unternehmereigenschaft habe zunächst im Hinblick auf die Umsätze im Museumsshop Unsicherheit betreffend die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bestanden. Mit Schreiben vom 2. Juli 1990 sei deshalb an das BMF folgende Anfrage gerichtet worden:

"Gem. Par. 10 (2) Z 14 UStG 1972 sind die Leistungen, die regelmäßig mit dem Betrieb eines Museums verbunden sind, mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern.

Die Frage lautet nun, ob die vom Museum im Rahmen der Teilrechtsfähigkeit erbrachten Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen) z.B. Verkauf von Andenken, Dias etc., die sonst dem Normalsteuersatz unterliegen würden, ebenfalls unter die oben zitierten mit dem ermäßigten Satz zu versteuernden Leistungen fallen.

Bisher erhaltene mündliche Auskünfte seitens kompetenter Herren aus dem Ministerium bestätigen diese Ansicht.

Da die Frage des anzuwendenden Steuersatzes weitreichende wirtschaftliche Auswirkungen hat, ersuchen wir, diese Frage schriftlich zu beantworten, um der Direktion des Museums eine sichere Entscheidungsgrundlage zu geben.

Wir wären dankbar, wenn diese Rechtsauskunft ehebaldigst erteilt werden könnte."

Das BMF habe mit Schreiben vom 15. Juli 1991 wie folgt geantwortet:

"Auf Ihr Schreiben vom 2. Juli 1990, Zl. xxx, wird Ihnen mitgeteilt, dass nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen auf die vom Museum im Rahmen der Teilrechtsfähigkeit erbrachten Leistungen (zB Verkauf von Andenken, Dias, etc.) der ermäßigte Steuersatz nach § 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1972 Anwendung finden kann.

Es wird ersucht, die späte Beantwortung Ihrer Anfrage zu entschuldigen."

Dieses Schreiben beinhaltete damit keinen Hinweis darauf, dass es sich um eine unverbindliche Rechtsauskunft handle und war zudem an das X-Museum gerichtet. Das X-Museum habe aufgrund dieses Schreibens alle Umsätze im Museumsshop dem ermäßigten Steuersatz unterworfen und auch die Preise entsprechend festgesetzt.

Mit Inkrafttreten des UStG 1994 habe sich keine materielle Änderung in der maßgeblichen Ermäßigungsvorschrift (nunmehr § 10 Abs. 2 Z 8 lit. c UStG 1994) ergeben.

Ende 1998 habe das X-Museum ein mit 21. September 1998 datiertes Schreiben des BMF mit folgendem Inhalt erhalten:

"Unter Bezugnahme auf das Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 15.7.1991, GZ. xxx, wird zur Klarstellung folgendes mitgeteilt:

Auf die von Museen im Rahmen ihrer Teilrechtsfähigkeit erbrachten Leistungen (Verkauf von Dias, etc.) kann der ermäßigte Steuersatz nach § 10 Abs. 2 Z 8 lit. c UStG 1994 nur dann Anwendung finden, wenn

- a) es sich um Darstellungen von Objekten des betreffenden Museums handelt oder*
- b) das Museum die genannten Gegenstände selbst anfertigt oder anfertigen lässt und*
- c) diese Gegenstände ausschließlich in diesem Museum - nicht auch im gewerblichen Handel - verkauft werden.*

Für den Verkauf von Handelswaren (zB Schmuck, Textilien, CD's etc.), auf die diese Voraussetzungen nicht zutreffen, kommt § 10 Abs. 2 Z 8 lit. c UStG 1994 nicht zur Anwendung.

Sollte die ho. Auskunft vom 15.7.1991, GZ. xxx, dahingehend verstanden worden sein, dass generell jede Leistung im Rahmen der Teilrechtsfähigkeit nach § 10 Abs. 2 Z 8 lit. c UStG 1994 ermäßigt besteuert werden kann, wird um entsprechende Berichtigung für die Zukunft gebeten."

Das X-Museum habe im Sinne dieses Schreibens ab 1. Jänner 1999 die Preisgestaltung geändert und den Verkauf von Waren, welche die in diesem Schreiben dargestellten Voraussetzungen nicht erfüllten, dem Normalsteuersatz unterworfen. Laut Auskunft des BMF beständen keine Bedenken gegen die Änderung der Preisgestaltung ab 1. Jänner 1999.

Die Feststellung der Bp, dass bereits in den Jahren 1997 und 1998 der ermäßigte Steuersatz einschränkend nur für den Verkauf von Gegenständen mit Museumsbezug hätte angewendet werden dürfen, führe nunmehr zu einer Umsatzsteuernachforderung in Höhe von € 66.385,67 (S 913.487,00), welche vom Museum selbst zu tragen sei. Es sei nämlich evident, dass die aus

der Steuersatzdifferenz zusätzlich resultierende Umsatzsteuer von den (damaligen) Kunden nicht mehr nachgefordert werden könne. Sofern sich die Auffassung der Bp als richtig erweise, sei dem Museum aus der vom BMF erteilten Auskunft ein wirtschaftlicher Schaden entstanden. Die Einhebung der daraus resultierenden Umsatzsteuer wäre daher jedenfalls unbillig im Sinne des § 236 BAO, da das X-Museum auf die Richtigkeit der Aussage des BMF vertraut, sein Verhalten der Auskunft entsprechend eingerichtet und irreversible Dispositionen getroffen habe, nun aber eine von der Auskunft abweichende nachteilige Besteuerung einsetze (vgl. VwGH 12.4.1984, 84/15/0041, sowie 3.10.1988, 87/15/0103).

Des Weiteren liege im konkreten Fall ein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben vor. Das BMF habe nämlich für die angefragte Problematik der Besteuerung von Umsätzen des Museumsshop eine nicht als unverbindlich zu erkennende Auslegung der maßgeblichen Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1972 getroffen.

Ein Auskunftswerber könne (selbst bei "schematischen" Unverbindlichkeitsklauseln) die Beibehaltung der in Aussicht gestellten Vorgangsweise verlangen, wenn

- der Auskunftswerber den Umständen nach auf ein nachhaltiges Verhalten vertrauen konnte und durfte und
- die sich mit der Aussage deckende Lösung eine rechtmäßige oder zumindestens eine von mehreren denkbaren Lösungsmöglichkeiten sei.

Bei Verwirklichung des Vertrauenstatbestandes wäre nämlich bei Bescheidgestaltung nur jene (von mehreren denkbaren) Lösungen mit Treu und Glauben vereinbar, die mit der Auskunftserteilung in Aussicht gestellt worden und nicht rechtswidrig sei (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, Band 2, Seite 1301f).

Das X-Museum als Auskunftswerber konnte nach den Umständen der Anfrage auf ein nachhaltiges Verhalten der Abgabenbehörde vertrauen und habe daher auch entsprechende Dispositionen gesetzt.

Seitens der Bp werde offenbar davon ausgegangen, dass die vom BMF getroffene Auslegung rechtswidrig sei und daher der Grundsatz von Treu und Glauben nicht greifen könne.

Dem müsse entgegen gehalten werden, dass die von der Bp im konkreten Fall vertretene Auslegung nicht zwingend und nur eine von mehreren Lösungsmöglichkeiten sei.

Wie dargestellt würden "Leistungen, die regelmäßig mit dem Betrieb eines Museums verbunden sind" dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Ein Museumsshop sei eine Aktivität, die üblicherweise mit dem Betrieb eines Museums verbunden sei. Dies ergebe sich schon daraus, dass die meisten Museen über einen derartigen Museumsshop verfügen. Im Fall des X-Museums seien die Museumsshops nunmehr auch in der (ab 1. Jänner 1999 geltenden) Museumsordnung angeführt.

Museumsshops seien, was das Sortiment anbelange, typischerweise nicht mit anderen Handelsgeschäften (wie zB Souvenirläden) vergleichbar, sondern sollen für den Besucher eine Ergänzung zu seinem Museumsbesuch darstellen. Dies werde ersichtlich, wenn man konkret das Sortiment der Museumsshops des X-Museums genauer beleuchte:

Zu einem hohen Prozentsatz (laut Erhebung der Bp im Durchschnitt 84 %) würden Gegenstände vertrieben, die die obigen einschränkenden Kriterien erfüllen würden. Darüber hinaus würden (derzeit) folgende Artikel vertrieben, welche nicht unter die einschränkende Definition des BMF laut Schreiben aus dem Jahre 1998 fallen und daher (derzeit) dem Normalsteuersatz unterworfen würden:

- Billets, Briefpapier, Drucke, Bilder, Lesezeichen (jeweils mit Abbildungen von diversen Künstlern wie zB Klimt, Gauguin, Paul Flora etc.)
- CD´s (Klassik, zB Konzerte im Gestüt Piber, Strauß, Mozart, Wiener Sängerknaben)
- CD-ROM´s und DVD´s (über Themen wie zB Rittertum & Mittelalter, Vindobona, Tutanachamun)
- Fotofilme
- Kunstkalender und -karten (Themen wie zB Numismatik, Gauguin, Antique Maps etc.)
- Medaillen (zB Sondermünze Schloss Ambras)
- Schreibartikel (jeweils mit Abbildungen, zB Ringblock "Klimt", Lineal "Römische Kaiser" etc.)
- Poster und Repliken (zB Kaiser Franz Joseph, Venus Willendorf uä)
- Schmuckwaren (zu Themen wie zB Lippizaner, Kaiser Franz Joseph, Ägypten uä)
- Souvenirartikel (mit Wien- und Museumsbezug, zB diverse Artikel mit Abbildungen von Schönbrunn, Stephansdom, Lippizaner etc.)
- Spielwaren (zB Memory, Puzzles, Spielkarten mit diversen Kunst-Themen)
- Textilien und Lederwaren (zB T-Shirts mit Abbildungen von diversen Künstlern)

Der Verkauf all dieser Artikel, die in den Museumsshops des X-Museums vertrieben würden, - auch derjenigen, die nicht unter die einschränkende Definition des BMF fallen - stünde mit dem Museumsbetrieb im Zusammenhang, weil sie

- konkreten Bezug zum Museum selbst hätten (Gegenstände mit Abbildungen des Museums oder seiner Exponate, Ansichtskarten etc.) oder
- konkreten Bezug zum Thema des Museums im Allgemeinen hätten (Gegenstände mit Kunstbezug wie Themen-Spielzeug, Kunstkalender, Themen-Schmuck etc.) oder
- konkreten Bezug zum allgemeinen Kulturerbe und zur Geschichte Österreichs hätten, zumal sich das X-Museum auch die Vermittlung dieser Werte an seine Besucher zum

Ziel gesetzt habe, auch wenn diese zum Teil über das Thema des Museums selbst hinausgingen (zB Gegenstände mit Bezug zu Wien und Wiener Künstlern bzw. mit Bezug zu Österreich) oder

- notwendige Gegenstände für den Besuch des Museums darstellten (Fotoartikel).

Aufgrund dieses Spezialsortiments, welches in dieser Form mit Shops außerhalb von Museen nicht vergleichbar sei, könne davon ausgegangen werden, dass die daraus resultierenden Umsätze mit dem Betrieb des Museums im Zusammenhang stünden. Die Museumsshops sollen gerade nicht mit Handelsbetrieben außerhalb des Museums in Konkurrenz treten, sondern sie würden ihren Besuchern ein einzigartiges Sortiment bieten, welches auf das Museum abgestimmt sei, und damit den Museumsbesuchern eine Ergänzung zu ihren im Museum gewonnenen Eindrücken vermitteln soll. Es sei nämlich bei Museumsbesuchen üblich, idR nach Abschluss des Museumsbesuches noch den Shop zu besuchen, um auch etwas nach Hause mitzunehmen, was an die im Museum gesammelten Eindrücke erinnere.

Bei Auslegung der Ermäßigungsvorschrift nach dem Wortsinn könne davon ausgegangen werden, dass die in den Museumsshops erzielten Umsätze insgesamt dem ermäßigten Steuersatz unterliegen würden. Dies entspreche damit auch der ursprünglich durch das BMF getroffenen Einstufung.

Die Bp hätte daher erkennen müssen, dass auch die in der Auskunftsbeantwortung des Jahres 1991 festgehaltene Lösung eine mögliche und nicht rechtswidrige sei und hätte daher aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben von dieser Lösung nicht abweichen dürfen.

Zu dem von der Bp angesprochenen Problem der "Gleichbehandlung" aller Museen sei im Übrigen festzuhalten, dass das X-Museum insofern eine Sonderstellung habe, als die Anfragebeantwortung lediglich an das X-Museum ergangen sei. Daher könne sich auch nur das X-Museum nach dem Grundsatz von Treu und Glauben auf diese Auskunft verlassen.

Ohne eine Stellungnahme der Bp einzuholen legte das Finanzamt diese Berufung dem unabhängigen Finanzsenat vor. In der am 5. April 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Vertreter des X-Museums und des Finanzamtes ihre bisherigen Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der für die beiden berufungsgegenständlichen Jahre maßgeblichen Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 8 lit. c UStG 1994 ermäßigt sich die Umsatzsteuer auf 10 % unter anderem für Leistungen, die regelmäßig mit dem Betrieb eines Museums verbunden sind.

Die Berufungsausführungen des X-Museums zielen in erster Linie auf den Grundsatz von Treu und Glauben ab, wobei diesbezüglich auf die Anfragebeantwortung des BMF aus dem Jahre

1991 (zur gleichlautenden Vorgängerbestimmung des § 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1972) verwiesen wird.

Die Ansicht der Bp bzw. des Finanzamtes lässt sich im Wesentlichen damit zusammenfassen, dass diese Anfragebeantwortung des BMF als nicht gesetzeskonforme Auslegung anzusehen sei. Wie unten noch auszuführen sein wird, vertritt auch der unabhängige Finanzsenat die Meinung, dass die vom BMF im Schreiben vom 21. September 1998 enthaltene Rechtsansicht dem Gesetzeszweck am nächsten kommt.

In Bezug auf die schriftliche Anfrage des X-Museums vom 2. Juli 1990 muss zuerst angemerkt werden, dass darin der konkrete Sachverhalt nicht ausreichend dargestellt erscheint. Die bloße Bemerkung, es würden vom Museum im Rahmen der Teilrechtsfähigkeit Leistungen erbracht, z.B. Andenken, Dias, etc. verkauft, die sonst dem Normalsteuersatz unterliegen würden, bringt das vielfältige Sortiment eines Museumsshops, wie es insbesondere auch im Berufungsschriftsatz dargestellt wird, in keiner Weise zum Ausdruck.

Der ebenfalls sehr kurz gehaltenen Auskunft des BMF vom 15. Juli 1991 kann entnommen werden, dass sämtliche Leistungen eines Museums im Rahmen der Teilrechtsfähigkeit dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Die Vorgangsweise des X-Museums, ab diesem Zeitpunkt die Preise der in den Museumsshops zum Verkauf angebotenen Artikeln unter Zugrundelegung dieser Rechtsansicht festzusetzen, ist deshalb nachvollziehbar.

Was nun den Grundsatz von Treu und Glauben anbelangt, versteht man darunter, dass jeder, der am Rechtsleben teilnimmt, zu seinem Wort und zu seinem Verhalten zu stehen hat und sich nicht ohne triftigen Grund in Widerspruch zu dem setzen darf, was er früher vertreten hat und worauf andere vertraut haben. Unstrittig ist dieser Grundsatz auch im Abgabenrecht zu beachten (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, Wien 2005, § 114, Tz 6).

Nach der einhelligen Rechtsprechung des VwGH schützt dieser Grundsatz von Treu und Glauben aber nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf eine Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit. Es müssen vielmehr besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen lassen. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn ein Abgabepflichtiger von der für ihn zuständigen Abgabenbehörde eine Auskunft erhält und dementsprechende Dispositionen setzt. Treu und Glauben kann demnach nur die Behörde "binden", die die entsprechende Auskunft erteilt hat. Daraus folgt wiederum, dass kein Schutz von Treu und Glauben besteht, wenn für die Abgabenfestsetzung ein Finanzamt zuständig ist und die Rechtsauskunft vom BMF erteilt wurde (vgl. für viele VwGH 14.1.1991, 90/15/0116, 24.3.1998, 93/14/0153, 22.9.1999, 94/15/0104, 27.8.2002, 96/14/0166, 14.1.2003, 97/14/0042, 16.9.2003, 99/14/0228).

Da im konkreten Fall eine Rechtsauskunft des BMF und nicht des zuständigen Finanzamtes vorliegt, gehen die entsprechenden Ausführungen des X-Museums zu Treu und Glauben ins Leere. Der Einwand des X-Museums, aus dieser Rechtsauskunft des BMF aus dem Jahre 1991 sei letztlich ein wirtschaftlicher Schaden in Höhe von rund € 66.400,00 entstanden, ist zwar verständlich, wobei aber auf die Frage der "Unbilligkeit" der Einhebung der aus der Steuersatzdifferenz resultierenden Umsatzsteuer im Sinne des § 236 BAO in diesem Verfahren nicht eingegangen werden muss.

Nach den weiteren Ausführungen des X-Museums hat die Bp (ebenso wie das BMF im Schreiben vom 21. September 1998) der maßgeblichen Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 8 lit. c UStG 1994 einen zu einschränkenden Inhalt beigemessen.

Diese Ansicht wird vom unabhängigen Finanzsenat schon im Hinblick darauf, dass auch in Bezug auf die gleichlautende Vorgängerbestimmung des § 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1972 in der Literatur diese "einschränkende" Interpretation vorgenommen wurde, nicht geteilt.

So führen etwa Kranich/Siegl/Waba, § 10, Anm. 273f, schon in der Erstfassung ihrer Loseblatt-Kommentierung (August 1973) wie folgt aus:

"Begünstigt sind alle mit dem Betrieb eines Museums regelmäßig verbundenen Leistungen, insbesondere also jene Leistungen, für die als Entgelt Eintrittsgelder erhoben werden, und zwar auch insoweit, als es sich um Sonderausstellungen, Führungen und Vorträge handelt. Die Begünstigung umfasst darüber hinaus auch die im Zusammenhang mit den Leistungen der Museen vorkommenden Nebenleistungen, wie zB den Verkauf von Katalogen und Museumsführern und die Aufbewahrung der Garderobe. ... Der Verkauf von Ansichtskarten, Kunstdrucken, Fotografien, Diapositiven, Plakaten, Klischees, Reproduktionen, Abgüsse, Nachbildungen, Farbdrucken und dergleichen wird nur dann als eine begünstigte Museumsleistung angesehen werden können, wenn

- a) es sich um Darstellungen von Objekten des betreffenden Museums handelt,*
- b) das Museum die genannten Gegenstände selbst anfertigt oder anfertigen lässt und*
- c) diese Gegenstände ausschließlich in diesem Museum - nicht auch im gewerblichen Handel - verkauft werden.*

Keinesfalls begünstigt ist nach § 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1972 der Betrieb von Restaurants oder Buffets sowie der Verkauf von Ansichtskarten und Fotografien, die zum Museum selbst in keinerlei Beziehung stehen."

Wie das X-Museum in der Berufung zu Recht ausführt, hat sich mit Inkrafttreten des UStG 1994 an der maßgeblichen Rechtslage nichts geändert.

Was das Verhältnis der Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 8 lit. c UStG 1994 zum EU-Recht anbelangt, sind im Anhang H der 6. EG-Richtlinie die Gegenstände und Dienstleistungen aufge-

zählt, auf die ermäßigte Steuersätze angewendet werden können. Unter der Z 7 sind die **Eintrittsberechtigungen** für Veranstaltungen, für Theater, Zirkus, Jahrmärkte, Vergnügungsparks, Konzerte, **Museen**, Tierparks, Kinos und Ausstellungen sowie ähnliche kulturelle Ereignisse und Einrichtungen genannt.

Unbestreitbar unterliegen demnach die Leistungen von Museen, für die Eintrittsgelder erhoben werden, dem ermäßigten Steuersatz.

In Bezug auf die "regelmäßig mit dem Betrieb eines Museums verbundenen Umsätze" führen Kolacny/Caganek, UStG³ (2005), § 10 Anm 33, aus, dass damit der Verkauf von Museumsführern und Katalogen sowie von Ansichtskarten, Fotografien, Diapositiven usw gemeint sei, wenn es sich um Darstellungen von Objekten des betreffenden Museums handle, das Museum diese Gegenstände selbst herstelle oder herstellen lasse und diese Gegenstände ausschließlich in diesem Museum - nicht auch im gewerblichen Handel - vertrieben werden. Zu den üblichen Nebenleistungen gehöre auch das Dulden der Anfertigung von Reproduktionen, Abgüssen und Nachbildungen sowie die Erlaubnis zu fotografieren. Nicht begünstigt sei dagegen der Betrieb von Restaurants oder Buffets sowie der Verkauf von Ansichtskarten, Fotos und Broschüren, die zum Museum selbst in keinerlei Beziehung stünden.

Nach Ruppe, UStG³, § 10 Tz 131, bezieht sich die Begünstigung auf die Eintrittsgelder und die Entgelte für andere, regelmäßig mit dem Betrieb eines Museums verbundenen Leistungen, wie die Aufbewahrung von Garderobe, Führungen, Verkauf von Katalogen, Führern und **museumsbezogenen** Ansichtskarten, Vorführung von museumsbezogenen Filmen und Dias, Benützung von Demonstrationsobjekten in technischen Museen, ferner auf Entgelte für das Dulden der Anfertigung von Fotografien, Reproduktionen, Abgüssen und auf Leihgebühren. Stellt man dieser herrschenden Meinung hinsichtlich der Auslegung des § 10 Abs. 2 Z 8 lit. c UStG 1994, die als Weiterführung der Literatur zur Vorgängerbestimmung des § 10 Abs. 2 Z 14 UStG 1972 angesehen werden kann, die Argumentation des X-Museums gegenüber, wonach ein Museumsshop üblicherweise mit dem Betrieb eines Museums verbunden und, was das Sortiment anbelange, mit anderen Handelsbetrieben (wie zB Souvenirläden), nicht vergleichbar sei, erweist sich diese in keiner Weise als überzeugend.

Dieser generalisierenden Sichtweise ist vor allem entgegenzusetzen, dass Steuersätze gegenstandsbezogen sind, dh auf die einzelnen Umsätze und nicht auf den Gesamtumsatz des Unternehmers anzuwenden sind (vgl. Ruppe, UStG³, § 10 Tz 24). Daraus folgt im konkreten Fall, dass bei jedem einzelnen Umsatz, der in einem Museumsshop getätigt wird, grundsätzlich geprüft werden muss, ob dies eine Leistung ist, die "regelmäßig mit dem Betrieb eines Museums verbunden" ist.

Die in der Berufung aufgezählten Artikel (Billets, Briefpapier, Drucke, Bilder, Lesezeichen, CD's, CD-ROM's, DVD's, Fotofilme, Kunstkalender und -karten, Medaillen, Schreibartikel, Poster und Repliken, Schmuckwaren, Souvenirartikel, Spielwaren, Textilien und Lederwaren), die nach eigenen Angaben des X-Museums ab 1. Jänner 1999 dem Normalsteuersatz unterworfen wurden, haben den oben erwähnten unmittelbaren Museumsbezug unbestreitbar nicht. Insbesondere werden sie auch im gewerblichen Handel verkauft, weshalb eine Wettbewerbssituation gegeben ist. Nun verbietet es aber der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegende Grundsatz der steuerlichen Neutralität, gleichartige und daher im Wettbewerb miteinander stehende Waren hinsichtlich der Umsatzsteuer unterschiedlich zu besteuern. Gleichartige Erzeugnisse sind daher einem einheitlichen Steuersatz zu unterwerfen (vgl. Urteile des EuGH's vom 11.6.1998, C-283/95, "Fischer", sowie vom 3.5.2001, C-481/98, "Kommission/Frankreich").

Da die Rechtsansicht des X-Museums zur Bestimmung des § 10 Abs. 2 Z 8 lit. c UStG 1994 zu einer Wettbewerbsverzerrung führen würde, weiters hinsichtlich der Vorgangsweise der Bp, auf Basis der ab 1999 erklärten 20 %-igen Erlöse einen Durchschnittswert zu errechnen, in der Berufung keine Ausführungen enthalten sind und auch der unabhängige Finanzsenat diesbezüglich keine Einwendungen hat, sowie im Übrigen, wie dargestellt, der Grundsatz von Treu und Glauben nicht greifen kann, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. April 2006