

**CLAUS PETER PITHAN**

## **Steuerpflicht von Museumsshops**

Das Erscheinungsbild von Museumsshops gestaltet sich in der Praxis vielfältig und reicht vom einfachen Verkaufstisch neben der Museumskasse über separate Räumlichkeiten für den Verkauf bis hin zum Shop im Internet. Die Möglichkeiten, in welchen Rechtsformen solche Läden betrieben werden können, sind ebenfalls sehr zahlreich. So können z. B. die Museumsshops von den Museen selber betrieben werden, oder der Förderverein des Museums betreibt den Museumshop. Denkbar **wäre** (ist) aber auch, daß ein »fremder Dritter« den Verkauf organisiert. Bei einem solchen fremden Dritten kann es sich um eine GmbH oder um eine natürliche Person handeln.

Das Steuerrecht muß alle oben genannten Konstellationen entsprechend erfassen – unter Berücksichtigung der jeweiligen Besonderheiten des Einzelfalles, insbesondere der Rechtsform, in welcher das Museum und der Shop betrieben werden.

Damit eine entsprechende steuerrechtlich korrekte Beurteilung der wirtschaftlichen Tätigkeit erfolgen kann, muß zunächst einmal das Museum als Ganzes gesehen werden, um im zweiten Schritt die entsprechenden steuerrechtlichen Schlußfolgerungen zu treffen.

## **Körperschaft- und Gewerbesteuer**

---

Handelt es sich z. B. bei dem Museum um einen Regiebetrieb oder einen Eigenbetrieb einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, bedarf es für alle weiteren steuerrechtlichen Beurteilungen grundsätzlich der Überprüfung, ob dieses einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) darstellt.

Bei einem Museum einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, das gegen Entgelt der Allgemeinheit offensteht und dessen Jahresumsatz (Brutto) im Sinne von § 1 Absatz 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) 60.000 DM nachhaltig übersteigt, handelt es sich steuerrechtlich um einen BgA. Es bedarf keiner Gewinnerzielungsabsicht in diesem Zusammenhang.

Belaufen sich die Einnahmen der gesamten Einrichtung, inklusive der des Museumsshops, unter 60.000 DM, unterliegen diese nicht der Umsatz- und den Ertragssteuern. Bei Einnahmen von über 60.000 DM (inklusive der Eintrittsgelder) bedarf es jedoch aus steuerrechtlichen Gründen einer differenzierteren Betrachtungsweise. Das Museum einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist dann insgesamt unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 in Verbindung mit § 4 KStG (Körperschaftsteuergesetz).

Der Steuersatz für solche Einrichtungen beträgt zur Zeit nach Abzug eines Freibetrages von 7.500 DM 42 Prozent. Die meisten Museen entrichten jedoch keine Körperschaftsteuer an die Finanzverwaltung, weil die Steuer nur von einem entsprechenden Gewinn (Betriebseinnahmen minus Betriebsausgaben) zu entrichten ist.

Grundsätzlich wird das gesamte Museum, inklusive des Museumsshops, als ein BgA angesehen. Dies hat zur Konsequenz, daß den Mehreinnahmen aus dem Shopbetrieb Mehrausgaben aus dem sonstigen Museumsbereich, z. B. Personalkosten, gegenüberstehen, so daß die Einrichtung insgesamt keinen Gewinn erwirtschaftet.

Die 60.000 DM-Grenze ist für die Museen unerheblich, welche in der Rechtsform einer GmbH geführt werden. Solche Einrichtungen sind grundsätzlich körperschaftsteuerpflichtig. Auch die o. g. Freibetragsgrenze findet hier keine Anwendung. Der thesaurierte Gewinn unterliegt einem Steuersatz von 45 Prozent. Bei Ausschüttung verringert sich dieser auf 30 Prozent, zuzüglich der

Kapitalertragsteuer. Gegebenenfalls sind entsprechende Gewinne der Gewerbesteuer zu unterwerfen.

## **Umsatzsteuer**

---

Grundsätzlich sind alle entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen, welche die Museen (Einnahmen über 60.000 DM im Jahr) im Leistungsaustausch erbringen, umsatzsteuerbar, weil die Gesamtheit aller Betriebe gewerblicher Art im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG und aller land- und forstwirtschaftlichen Betriebe das Unternehmen der juristischen Person des öffentlichen Rechts darstellen.

Die Museen müssen jedoch keine Umsatzsteuer an die Finanzbehörden abführen, soweit der Umsatz nach § 4 Nr. 20 a UStG steuerbefreit sind.

### **§ 4 UStG Steuerbefreiung bei Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch**

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 fallenden Umsätzen sind steuerbefreit:

*... 20. a) die Umsätze folgender Einrichtungen des Bundes, der Länder, der Gemeinden oder der Gemeindeverbände: Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre, **Museen**, botanische Gärten, zoologische Gärten, Tierparks, Archive, Büchereien sowie Denkmäler der Bau- und Gartenbaukunst. Das gleiche gilt für die Umsätze gleichartiger Einrichtungen anderer Unternehmer, wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, daß sie die gleichen kulturellen Aufgaben wie die in Satz 1 bezeichneten Einrichtungen erfüllt. **Museen** im Sinne dieser Vorschrift sind wissenschaftliche Sammlungen und Kunstsammlungen.*

Für die Anwendung der Steuerbefreiungsvorschriften ist es grundsätzlich ohne Bedeutung, ob das Museum und somit der Shop in der Form eines Regiebetriebes oder einer GmbH betrieben wird.

Ist der einzige Gesellschafter einer solchen GmbH der Bund, das Land, die Gemeinde oder die Gemeindeverbände, bedarf es m.E. auch keiner landesbehördlichen Bescheinigung, weil es sich immer noch um eine Einrichtung der entsprechenden juristischen

Person des öffentlichen Rechts handelt. Ansonsten ist eine solche Bescheinigung zwingend erforderlich, damit eine entsprechende Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 a UStG gewährt werden kann. Liegt eine solche Bescheinigung für das Museum nicht vor, sind die entsprechenden Umsätze steuerbar und steuerpflichtig. Sie unterliegen jedoch dann dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 7a UStG.

Jedoch nicht alle Umsätze des Museums fallen unter diese Steuerbefreiung. Dies gilt insbesondere für die Umsätze der Museumsshops. Nähere Ausführungen diesbezüglich enthält der Abschnitt 108 Absatz 2 der Umsatzsteuerrichtlinien:

*Steuerfrei sind insbesondere die Leistungen der Museen, für die als Entgelte Eintrittsgelder erhoben werden, und zwar insoweit, als es sich um Sonderausstellungen, Führungen und Vorträge handelt. Die Steuerbefreiung erfaßt auch die bei diesen Leistungen üblichen Nebenleistungen, z. B. den Verkauf von Katalogen und Museumsführern und die Aufbewahrung der Garderobe. Als weitere typische Museumsleistungen sind anzusehen das Dulden der Anfertigung von Reproduktionen, Abgüsse und Nachbildungen sowie die Restaurierung und Pflege von Kunstwerken in Privatbesitz, die von den Museen im Interesse der Erhaltung dieser Werke für die Allgemeinheit vorgenommen werden. Der Verkauf von Kunstpostkarten, Fotografien, Dias, Plakaten, Klischees, Reproduktionen, Abgüsse, Nachbildungen, Farbdrucken und Bildbänden ist nur dann als typische Museumsleistung steuerfrei, wenn*

1. *es sich um Darstellungen von Objekten des betreffenden Museums handelt,*
2. *das Museum die genannten Gegenstände selbst herstellt oder herstellen läßt und*
3. *diese Gegenstände ausschließlich in diesem Museum vertrieben werden.*

*Der Verkauf von Literatur, die in Beziehung zu der Sammlung des betreffenden Museums steht, ist bei Vorliegen der Voraussetzungen Nr. 2 und 3 ebenfalls steuerfrei. Die Veräußerung von Museumsobjekten sowie von Altmaterial ist dagegen von der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 UStG ausgeschlossen. Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 122).*

Museumsshops dürfen z.B. Kunstpostkarten nur dann umsatzsteuerfrei veräußern, wenn alle drei o.g. Voraussetzungen vorliegen. In diesem Zusammenhang verweise ich insbesondere auf die dritte Voraussetzung, in der es heißt, daß diese Gegenstände ausschließlich in diesem Museum vertrieben werden müssen. Dies bedeutet für die Praxis, werden solche Kunstpostkarten auch außerhalb des Museums vertrieben, ist die Veräußerung von Farbdrucken im Museumsshop steuerbar und steuerpflichtig. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 a ist somit ausgeschlossen. Die Umsätze im Museumsshop müssen dann entsprechend der Umsatzsteuerung unterworfen werden.

Die Aufzählung in der Umsatzsteuerrichtlinie ist hinsichtlich des Umfanges der Steuerbefreiung nicht abschließend geregelt. Somit können auch andere nicht in diesem Abschnitt aufgeführte Lieferungen und sonstige Leistung steuerbefreit sein. Es muß sich jedoch um museale Nebenleistung handeln.

Unterliegt ein Umsatz nicht der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 a UStG, bedingt dies nicht automatisch eine Steuerpflicht, denn auch alle anderen Steuerbefreiungsvorschriften des Umsatzsteuerrechtes können hier Anwendung finden, soweit die entsprechenden Voraussetzung vorliegen. Werden z.B. vom Museum lediglich die Räumlichkeiten, in welchen der Shop betrieben wird, vermietet, handelt es sich hierbei grundsätzlich um einen umsatzsteuerfreien Vorgang, gemäß § 4 Nr. 12 UStG. Dem Museum steht es jedoch frei, mit diesem Umsatz zur Steuerpflicht zu optieren (§ 9 UStG).

Es hängt von den Gegebenheiten des Einzelfalles ab, ob eine solche Option für das Museum aus steuerrechtlichen Gründen günstig ist. Mitvermietete Betriebsvorrichtungen wie z.B. Regale sind immer von der Steuerbefreiung ausgenommen.

Liegt ein umsatzsteuerbarer und umsatzsteuerpflichtiger (Befreiungsvorschriften greifen nicht) Vorgang vor, muß überprüft werden, ob der volle oder der ermäßigte Steuersatz hier Anwendung findet. Welche Umsätze dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, regelt der § 12 Absatz 2 abschließend. Werden z.B. im Museumsshop Bücher verkauft, welche nicht bereits nach § 4 Nr. 20 a UStG steuerbefreit sind, werden diese Umsätze mit dem ermäßigten Steuersatz, gemäß § 12 Absatz 2 Nr. 1 UStG, versteuert.

Im Gegenzug kann die von einem anderen Unternehmer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist insbesondere die

Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze, hier § 4 Nr. 20 a UStG, verwendet. Hinsichtlich der sonstigen Voraussetzungen und Besonderheiten sei an dieser Stelle nur auf die Ausführungen des § 15 UStG verwiesen, insbesondere des Absatzes 4, betreffend der Aufteilung von Vorsteuerbeträgen.

Handelt es sich bei dem Museum um einen Betrieb gewerblicher Art, findet die Regelungen für Kleinunternehmer nach § 19 UStG keine Anwendung, weil alle Betriebe gewerblicher Art das Unternehmen der juristischen Person des öffentlichen Rechts bilden und somit die entsprechenden Voraussetzungen nicht vorliegen. Alle anderen Museen können die Kleinunternehmerbesteuerung nach § 19 UStG für sich in Anspruch nehmen, so daß diese keine Umsatzsteuer zahlen müssen. Im Gegenzug können keine Vorsteuerbeträge gegenüber der Finanzverwaltung geltend gemacht werden.

Nach dieser Regelung brauchen die Museen keine Umsatzsteuer zu entrichten, wenn die steuerbaren Brutto-Einnahmen einschließlich des Eigenverbrauchs und die darauf entfallenden Steuern aus seiner gesamten unternehmerischen Betätigung im vorangegangenen Kalenderjahr 32.500 DM nicht überstiegen haben und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich 100.000 DM nicht übersteigen werden. Bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes bleiben unter anderem die Umsätze außer Ansatz, welche z. B. nach § 4 Nr. 11 bis 28 UStG steuerbefreit sind (vgl. § 19 Abs. 3 UStG). Somit sind Vermietungsumsätze und die Eintrittsgelder des Museums nicht in diese Berechnung einzubeziehen.

Museen, welche grundsätzlich als Kleinunternehmer anzusehen sind, können jedoch auf diese Regelung verzichten.

Steuerrechtlich, insbesondere ertragsteuerrechtlich, werden Museen, welche von der Finanzverwaltung als **gemeinnützige** Einrichtung anerkannt sind, differenzierter beurteilt. Voraussetzung für eine Anerkennung durch die Finanzverwaltung ist jedoch, daß eine entsprechende Satzung vorliegt, die dem Gemeinnützigkeitsrecht im Sinne der Abgabenordnung (§ 51 AO folgende) entspricht und daß die tatsächliche Geschäftsführung mit dieser im Einklang steht.

Liegen diese Voraussetzungen vor, gliedert sich das Museum für die steuerrechtliche Betrachtung in vier Teilbereiche auf. Es handelt sich um den ideellen Bereich, die Vermögensverwaltung, den Zweckbetrieb und den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

In diesem Zusammenhang möchte ich insbesondere auf folgende gesetzliche Vorschriften in der AO verweisen, aus welchen sich die entsprechenden Abgrenzungsmerkmale ableiten lassen:

### **§ 14 AO Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb**

*Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinne zu erzielen, ist nicht erforderlich. Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, z. B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.*

### **§ 64 AO Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe**

*(1) Schließt das Gesetz die Steuervergünstigung insoweit aus, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14) unterhalten wird, so verliert die Körperschaft die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte, Umsätze, Vermögen), soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§ 65 bis 68) ist.*

*(2) Unterhält die Körperschaft mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe (§ 65 bis 68) sind, werden diese als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt.*

*(3) Übersteigen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, insgesamt nicht 60.000 Deutsche Mark im Jahr, so unterliegen die diesen Geschäftsbetrieben zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.*

*(4) Die Aufteilung einer Körperschaft in mehrere selbständige Körperschaften zum Zweck der mehrfachen Inanspruchnahme der Steuervergünstigung nach Absatz 3 gilt als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42.*

## § 65 AO Zweckbetrieb

*Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn*

1. *der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,*
2. *die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und*
3. *der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.*

## § 68 AO Einzelne Zweckbetriebe

*Zweckbetriebe sind auch: ...*

7. *kulturelle Einrichtungen, wie Museen, Theater, und kulturelle Veranstaltungen, wie Konzerte, Kunstausstellungen; dazu gehört nicht der Verkauf von Speisen und Getränken.*

Bezogen auf den Museumsshop bedeutet dies, daß dieser nunmehr einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellt. Zwar handelt es sich bei Museen gemäß § 68 Nr. 7 AO grundsätzlich um einen Zweckbetrieb, jedoch ist der Verkauf von Speisen und Getränken ausgenommen. Es handelt sich bei dieser Ausnahme um keine abschließende Aufzählung, wie sich bereits aus dem Anwendungserlass zur AO ableiten läßt, in dem es heißt:

10. *Der Verkauf von Speisen und Getränken und die Werbung bei kulturellen Veranstaltungen gehören nicht zu dem Zweckbetrieb. Diese Tätigkeiten sind gesonderte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Wird für den Besuch einer kulturellen Veranstaltung mit Bewirtschaftung ein einheitlicher Eintrittspreis bezahlt, so ist dieser – ggf. im Wege der Schätzung – in einen Entgeltsanteil für den Besuch der Veranstaltung und für die Bewirtschaftungsleistung aufzuteilen.*

Auch diese Ausführung beinhaltet keine abschließende Aufzählung, wie die Praxis und die hierzu ergangene Rechtsprechung zeigt.

Bei Museumsshops handelt es sich nicht um Zweckbetriebe nach § 68 Nr. 7 AO. Eine entsprechende Anwendung § 65 AO scheidet für die Läden ebenfalls aus, weil diese in einem Wettbewerb zu anderen Anbietern stehen und diese Shops für die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke nicht zwingend erforderlich sind.

Bezogen auf die einzelnen Steuerarten ergeben sich die nachfolgend dargestellten steuerrechtlichen Konsequenzen.

## **Körperschaft- und Gewerbesteuer**

---

Bei den Museumsshops handelt es sich um wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, welche in vollem Umfange körperschaftsteuerpflichtig sind, gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Körperschaftsteuergesetz (KStG).

### **§ 5 Befreiungen**

*(1) Von der Körperschaftsteuer sind befreit ...*

*9. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungszweck oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen.*

Hieraus ergibt sich im Umkehrschluss, daß der ideelle Bereich, die Vermögensverwaltung und der Zweckbetrieb körperschaftsteuerbefreit sind.

Die Überschüsse aus den Museumsshops sind jedoch nur dann körperschaftsteuerpflichtig, wenn die (Brutto-)Einnahmen aller wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe des Museums 60.000 DM im Jahre übersteigen. Unterhält das Museum z. B. einen Shop, dessen Jahresumsatz 45.000 DM beträgt, unterliegt dieser nicht der Körperschaftsteuerpflicht. Erhält dieses Museum für durchgeführte Werbemaßnahmen im gleichen Jahr noch 20.000 DM, unterliegen die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe »Laden« und »Werbung« der Körperschaftsteuer, weil die Einnahmen insgesamt 60.000 DM überschreiten. Die Steuerfreiheit des übrigen Bereiches des Mu-

seums (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung und Zweckbetrieb) bleibt hiervon unberührt.

Nicht die Einnahmen, sondern der erzielte Überschuß bildet die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer. Aus diesem Grund sind von den Einnahmen die entsprechenden Ausgaben abzusetzen.

Weil eine gemeinnützige Einrichtung aus den oben genannten vier Teilbereichen besteht, von dem nur der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der Körperschaftsteuer unterliegt, ist eine entsprechende Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben zu dem jeweiligen Bereich zwingend erforderlich. Entfallen die Einnahmen und die Ausgaben nur auf einen der Bereiche, ist die Zuordnung noch relativ unproblematisch.

Schwieriger gestaltet sich die Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben, welche mehrere Bereiche der Einrichtung betreffen. Nach einem Beschuß der obersten Finanzbehörden können in Fällen der gemischten Nutzung Aufwendungen mit dem auf den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entfallenden Anteil bei der Gewinnermittlung berücksichtigt werden. Dies gilt auch für anteilige Abschreibungsbeträge und anteilige Personalkosten.

Der Steuersatz für gemeinnützige Einrichtungen, mit der Ausnahme der gemeinnützigen GmbH, beträgt zur Zeit nach Abzug eines Freibetrages von 7.500 DM 42 Prozent. Für GmbH beträgt der Steuersatz zur Zeit 45 Prozent.

In diesem Zusammenhang bleibt anzumerken, daß ein dauerhafter Verlust im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb grundsätzlich zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit der gesamten Einrichtung führt. Dies ergibt sich aus dem allgemeinen Grundsatz des Gemeinnützigkeitsrechts, daß für die steuerbegünstigten Zwecke gebundene Mittel nicht für den Ausgleich von Verlusten aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben verwendet werden dürfen.

Bei einer Körperschaft, die mehrere steuerpflichtig wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhält, ist für die Frage, ob gemeinnützigkeitsschädliche Verluste vorliegen, nicht auf das Ergebnis des einzelnen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, sondern auf das zusammengefaßte Ergebnis aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe abzustellen. Danach ist die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft gefährdet, wenn die

steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe insgesamt Verluste erwirtschaften.

Ein evtl. entstehender Verlust (unter Berücksichtigung von anteiligen Abschreibungsbeträgen) ist gemeinnützigsrechtlich unschädlich, wenn der Verlust nur dadurch entstanden ist, daß ein Wirtschaftsgut aus dem ideellen Bereich lediglich zur besseren Auslastung und mit der Absicht, zusätzliche Mittel für den ideellen Bereich zu beschaffen, teil- oder zeitweise für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt wird. Dies gilt jedoch nur unter folgenden Bedingungen:

- es wurden marktübliche Preise erzielt,
- es wurde kein größeres Wirtschaftsgut angeschafft, als es für die gemeinnützige Tätigkeit notwendig gewesen wäre und
- der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb bildet keinen eigenständigen Bereich eines Gebäudes (z.B. Verkaufsräume eines Museumsladens).

Gewinne des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind ebenfalls der Gewerbesteuer zu unterwerfen.

Entsprechend der Freibetragsregelung bei der Körperschaftsteuer steht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags ein Freibetrag in Höhe von 7.500 DM zu Verfügung. Nur für den darüber hinausgehenden Gewerbeertrag wird der Steuermeßbetrag nach dem Gewerbeertrag mit fünf Prozent ermittelt.

Vermietet ein gemeinnütziges Museum lediglich die Räumlichkeiten, in denen der Shop betrieben werden soll, an einen Förderverein, handelt es sich aus Sicht des Museums um eine reine Vermögensverwaltung, welche nicht der Körperschaftsteuer unterliegt.

Die Führung des Museumsshops begründet beim Förderverein einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wenn die oben genannten Voraussetzungen gegeben sind.

## **Umsatzsteuer**

Die von der Finanzverwaltung als gemeinnützig anerkannten Museen sind den sonstigen Einrichtungen, welche eine solche Anerkennung nicht haben (siehe oben), umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich gleichgestellt. Lediglich sind hier die den begünstigten

Zwecken dienenden Umsätze nur mit dem ermäßigen Steuersatz zu versteuern. Dies ergibt sich aus § 12 Absatz 2 Nr. 8 a UStG.

## § 12 UStG Steuersatz

*(2) Die Steuer ermäßigt sich auf sieben vom Hundert für die folgenden Umsätze: ...*

*8. a) die Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 Abgabenordnung). Das gilt nicht für Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausgeführt werden;*

Soweit somit die getätigten Umsätze in dem Bereich der Vermögensverwaltung und in dem Zweckbetrieb nicht steuerbefreit sind, insbesondere gemäß § 4 Nr. 12 und Nr. 20 a UStG, unterliegen sie nur dem ermäßigen Steuersatz.

Bei Museumsshops handelt es sich jedoch um wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Die in diesem Bereich getätigten Umsätze sind grundsätzlich steuerbar. Findet keine Befreiungsvorschrift, insbesondere der § 4 Nr. 20 a UStG keine Anwendung, sind diese Vorgänge steuerpflichtig. Besonderheiten in der Anwendung der Befreiungsvorschriften im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sieht der Gesetzgeber nicht vor, so daß die Befreiungsvorschriften auch für den Shopbereich uneingeschränkt Anwendung finden. Aus diesem Grund verweise ich auf meine bisherigen Ausführungen zu diesem Bereich, insbesondere der Anwendung des § 4 Nr. 20 a UStG.

Die Höhe des Steuersatzes richtet sich nach § 12 UStG. Grundsätzlich unterliegen die Umsätze im Shopbereich dem vollen Steuersatz, weil es sich aus steuerrechtlicher Sicht um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handelt und somit der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 a UStG keine Anwendung findet. Jedoch können andere Ermäßigungsvorschriften des § 12 Abs. 2 hier Anwendung finden. Der steuerpflichtige Verkauf von Büchern im Museumsshop unterliegt somit nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG nur dem ermäßigen Steuersatz.

Sofern die Museen im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit Leistungen von einem anderen Unternehmen bezogen haben, können diese in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt geltend machen. Vom Vorsteuerabzug

## ► Steuerpflicht von Museumsshops

ausgeschlossen ist die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, welche die Museen, inklusive der Museumsläden als wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwenden. Hinsichtlich der sonstigen Voraussetzungen verweise ich hier auf die Ausführungen des § 15 UStG, insbesondere des Absatzes 2 und 4, betreffend die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen.

Für den Abzug der Vorsteuer unmaßgeblich ist, welchen Bereich (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung oder wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) diese Rechnung betrifft. Es kommt ausschließlich darauf an, ob die bezogene Leistung oder Lieferung für die Ausführung von steuerfreien oder steuerpflichtigen Umsätzen verwendet wird.

Die Regelung für Kleinunternehmer gemäß § 19 UStG gilt auch für gemeinnützige Einrichtungen.

Die Überprüfung, betreffend die Umsatzgrenzen (32.500 DM Vorjahr und 100.000 DM Brutto-Gesamtumsatz im laufenden Kalenderjahr), bezieht sich auf den gesamten Unternehmensbereich des Museums und ist nicht auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb beschränkt. Umsätze, welche z. B. nach § 4 Nr. 11 bis 28 UStG steuerbefreit sind, bleiben jedoch gemäß § 19 Abs 3 UStG bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes außer Ansatz.

Findet die Kleinunternehmerregelung keine Anwendung, weil der Bruttogesamtumsatz des Vorjahres mehr als 32.500 DM betragen hat, kann die steuerbegünstigte Körperschaft sich die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer erheblich vereinfachen, indem sie diese statt des Einzelnachweises mit einem Durchschnittssatz von sieben Prozent der steuerpflichtigen Umsätze ermittelt (Vorsteuerpauschale gemäß § 23 a UStG). Voraussetzung hierfür ist jedoch, daß der umsatzsteuerpflichtige Vorjahresumsatz (Netto-Einnahmen) unter 60.000 DM lag und die Anwendung dieser Regelung spätestens bis zum zehnten Tag nach Ablauf des ersten Voranmeldungszeitraums eines Kalenderjahres (bis zum 10.04.) gegenüber dem Finanzamt erklärt wird. Diese Erklärung entfaltet eine Bindungswirkung von fünf Jahren.

Die gleichen umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen ergeben sich zur Zeit in der Praxis, wenn der Förderverein den Museumsshop betreibt.

In diesem Zusammenhang sei mir eine kritische Anmerkung erlaubt. Meines Erachtens ist es fraglich, ob die Anwendung der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 20 a UStG bei Fördervereinen ge-

setzeskonform ist. Denn bei den Fördervereinen handelt es sich um keine entsprechenden juristischen Personen des öffentlichen Rechts (Bund, Land, Gemeinde und Gemeindeverbände), noch betreiben diese selber die Museen, so daß entsprechende landesbehördliche Bescheinigungen nicht vorliegen.

Wird der Museumsshop von einer GmbH betrieben, ergeben sich grundsätzlich die gleichen umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen.

Abgrenzungsfragen, ob ein entsprechender Geschäftsvorfall dem Zweckbetrieb oder dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzurechnen ist, entscheiden sich ausschließlich nach den grundsätzlichen Bestimmungen der Abgabenordnung. Die umsatzsteuerrechtlichen Bestimmungen, insbesondere die Befreiungsvorschriften, sind für solche Abgrenzungsfragen nicht maßgeblich.

Bei dieser Abhandlung wurde bewußt nicht auf andere Steuerarten, z.B. die Lohnsteuer, eingegangen.

Weil es sich bei der steuerrechtlichen Behandlung von Museumsshops um ein sehr komplexes Thema handelt, und schon kleine Abweichungen zu den geschilderten Sachverhalt eine steuerrechtlich andere Würdigung zur Folge haben können, sollte vor Beginn der wirtschaftlichen Tätigkeit eine entsprechende steuerrechtliche Beratung stehen.