



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 18 über die Berufung der Bw., vertreten durch T & M Wirtschaftsberatungsges. mbH., gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer, jeweils 1994 bis 1998, sowie Umsatz- und Einkommensteuer, jeweils 1994 bis 1998, entschieden:

**a)** Die Berufung betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer, jeweils 1994 bis 1998, wird als unbegründet abgewiesen.

Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

**b)** Der Berufung betreffend die Umsatz- und Einkommensteuer 1994 bis 1998 wird teilweise Folge gegeben.

Diese angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches. Die Gutschriften und Abgabenschulden betragen je Abgabenart und Streitjahr wie folgt:

- Umsatzsteuergutschrift für 1994: € 26.044,78 (= S 358.384,00);
- Umsatzsteuergutschrift für 1995: € 7.456,46 (= S 102.727,00);
- Umsatzsteuergutschrift für 1996: € 8.297,28 (= S 114.173,00);
- Umsatzsteuergutschrift für 1997: € 3.749,92 (= S 51.600,00);
- Umsatzsteuergutschrift für 1998: € 3.218,68 (= S 44.290,00).
- Einkommensteuerschuld für 1994: € 6.660,76 (= S 91.654,00);
- Einkommensteuerschuld für 1995: € 15.341,38 (= S 211.102,00);
- Einkommensteuerschuld für 1996: € 2.505,76 (= S 34.480,00);
- Einkommensteuerschuld für 1997: € 19.538,09 (= S 268.850,00);
- Einkommensteuerschuld für 1998: € 23.807,62 (= S 327.600,00).

## Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

**A)** Die Berufungswerberin (= Bw.) war in den Streitjahren Betreiberin eines Kinos. Für diese Erwerbstätigkeit ermittelte sie als Einzelunternehmerin den Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988.

**1)** Die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr **1994** (OZ 14 ff./1994) langten am 2. Februar 1996 beim Finanzamt ein. Die Erstbescheide vom 15. Juli 1996 (OZ 17 ff./1994) ergingen erklärungsgemäß.

**2)** Die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr **1995** (OZ 3 ff./1995) wurden am 25. April 1997 dem Finanzamt überreicht. Die Erstbescheide vom 1. Juli 1997 (OZ 7 ff./1995) ergingen erklärungsgemäß.

**3)** Die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr **1996** (OZ 3 ff./1996) wurden am 9. Jänner 1998 dem Finanzamt übergeben. Die Erstbescheide vom 26. Mai 1998 (OZ 7 ff./1996) ergingen erklärungsgemäß.

**4)** Die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr **1997** (OZ 2 ff./1997) wurden am 21. Mai 1999 dem Finanzamt überreicht. Die Erstbescheide vom 18. August 1999 ergingen erklärungsgemäß.

**5)** Die Umsatz- und Einkommensteuererklärung für das Jahr **1998** (OZ 1 ff./1998) wurden am 3. März 2000 dem Finanzamt übergeben. Die Erstbescheide vom 10. März 2000 (OZ 5 ff./1998) ergingen erklärungsgemäß.

**B)** Im Jahr 2000 wurde bei der Bw. für die Jahre 1994 bis 1998 eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO durchgeführt. Im **BP-Bericht vom 19. Juli 2000** (OZ 19 ff./1998) wurden folgende, für dieses Abgabenverfahren relevante Feststellungen getroffen:

**1) Tz 16: Aufzeichnungsmängel:**

Das Kassabuch sei im Prüfungszeitraum mit Bleistift geführt worden. Die baren Buffeterlöse seien nicht täglich, sondern nur 1 x wöchentlich oder 1 x monatlich im Kassabuch eingetragen worden. Der Sollstand lt. Kassabuch weiche dadurch vom tatsächlichen Bargeldbestand (Iststand) ab.

**2) Tz 17 a: Sicherheitszuschlag 15%:**

Im Hinblick auf die in Tz 16 festgestellten Mängel werde den erklärten Buffetumsätzen, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, ein Sicherheitszuschlag in Höhe von 15% hinzugerechnet. Zur Begründung wird ausgeführt:

Durch die nicht laufende Erfassung der Kinobuffeterlöse und der damit in Zusammenhang stehenden Tatsache, dass Fehler durch Abstimmung des Kassensollstandes mit dem Kasseniststand nicht aufgedeckt werden können, sei nicht gewährleistet, dass die Buffeterlöse vollständig erfasst worden seien. Ausgehend vom monatlichen (wöchentlichen) Gesamtlosungsbetrag seien die Getränkeerlöse (Normalsteuersatz) durch mengenmäßige Kalkulation ermittelt worden, der Differenzbetrag Gesamtlosung abzüglich kalkulatorische Getränkeerlöse sei dem ermäßigten Steuersatz unterzogen worden. Der Sicherheitszuschlag sei daher nur auf die Buffetumsätze, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen (Süßwaren, Knabbergebäck, Popkorn), anzuwenden. Daraus folge die nachstehende Berechnung:

Beträge in S	1994	1995	1996	1997	1998
Buffeterlöse 10% lt. Erkl.	158.857,32	194.116,54	192.787,26	165.659,09	215.286,36
davon 15%	23.828,60	29.117,48	28.918,08	24.848,86	32.292,95
d. i. gerundet	24.000,00	29.000,00	29.000,00	25.000,00	32.000,00

**3) Tz 24: Kinozubau 1994:**

Im Jahr 1994 sei zum gemieteten Kinogebäude (zwecks Erweiterung um einen Vorführsaal) ein Zubau mit Anschaffungskosten in Höhe von S 2.080.931,00 errichtet worden. Die Nutzungsdauer sei mit 10 Jahren angesetzt worden. Im Zuge der Betriebsprüfung sei die nur 10-jährige Nutzungsdauer mit der wirtschaftlichen AfA-Komponente dahingehend gerechtfertigt worden, dass durch die raschen Entwicklungen speziell im Bereich der Kinos maximal 10 Jahre eine wirtschaftlich sinnvolle Nutzung des Zubaues möglich sei. Außerdem werde in Amstetten (ca. 25 km vom Betriebsstandort entfernt) demnächst ein großes

Kinocenter errichtet. Dieser Umstand allein schon könnte zum Ende des Kinobetriebes der Bw. führen.

Nach Ansicht der BP sei die AfA jedoch aufgrund der Bestimmungen des § 8 Abs. 1 EStG 1988, ohne Nachweis der Nutzungsdauer, nur in Höhe bis zu 4% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen (unmittelbare Betriebsausübung eines Gewerbetreibenden). Daran anschließend wurde folgende Tabelle erstellt:

Kinozubau	lt. Bilanz	lt. BP	Verm.-Änderung	Erfolgsänderung
Buchwert EB 1994	0,00	0,00	0,00	---
Zugang 1994	2,080.931,00	2,080.931,00	0,00	0,00
AfA 1994	104.047,00	41.619,00	62.428,00	62.428,00
Buchwert SB 1994	1,976.884,00	2,039.312,00	62.428,00	62.428,00
AfA 1995	208.094,00	83.237,00	124.857,00	124.857,00
Buchwert SB 1995	1,768.790,00	1,956.075,00	187.285,00	---
AfA 1996	208.094,00	83.237,00	124.857,00	124.857,00
Buchwert SB 1996	1,560.696,00	1,872.838,00	312.142,00	---
AfA 1997	208.094,00	83.237,00	124.857,00	124.857,00
Buchwert SB 1997	1,352.602,00	1,789.601,00	436.999,00	---
AfA 1998	208.094,00	83.237,00	124.857,00	124.857,00
Buchwert SB 1998	1,144.508,00	1,706.364,00	561.856,00	---

#### 4) Tz 27: sonstige Forderungen 1995:

Von der im Jahr 1996 als Erlös verbuchten Kino- und Abspielprämie des Landes Niederösterreich beträfen S 75.000,00 wirtschaftlich das Jahr 1995. Daraus resultiere für das Jahr 1995 eine positive Erfolgsänderung von S 75.000,00 und für das Jahr 1996 eine negative Erfolgsänderung von S 75.000,00.

#### 5) Tz 31: Buffeterlöse 10%:

Die Sicherheitszuschläge lt. Tz 17 a ergäben folgende Erfolgsänderungen:

Beträge in S	1994	1995	1996	1997	1998
Erfolgsänderung	24.000,00	29.000,00	29.000,00	25.000,00	32.000,00

**6) Tz 33: Zusammenstellung der Entnahmen lt. BP:**

Im verfahrensgegenständlichen Zusammenhang sei bei den Entnahmen – neben den Sicherheitszuschlägen – die Umsatzsteuer auf die Sicherheitszuschläge lt. Tz 31 anzuführen:

Beträge in S	1994	1995	1996	1997	1998
USt auf Sicherheitszuschläge	2.400,00	2.900,00	2.900,00	2.500,00	3.200,00
Entnahmen (insgesamt) lt. BP	35.961,82	41.640,00	41.240,00	113.747,20	45.630,00

**7) Tz 34: Außerbilanzmäßige Zu- und Abrechnungen für 1996 bis 1998:**

In den Jahren 1996 bis 1998 seien diverse Kinoförderungen für die Jahre 1995 bis 1998 ausbezahlt und in der Buchhaltung als Erlös erfasst worden. Bilanzmäßig sei im Zuge der Betriebsprüfung mit Ausnahme der periodengerechten Abgrenzung der Kino- und Abspielprämie für 1995 (Tz 27) keine Änderung vorzunehmen. Die Förderungsbeträge seien jedoch im Zuge der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung als „Zuschuss steuerfrei“ wieder mit folgenden Beträgen abgerechnet worden:

1996: S 180.000,00

1997: S 105.000,00

1998: S 40.000,00.

Diese außerbilanzmäßige Abrechnung sei im Zuge der Betriebsprüfung mit der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 3 b EStG 1988 (Beihilfen aus öffentlichen Mitteln zur unmittelbaren Förderung der Kunst) gerechtfertigt worden. Im Detail handle es sich um folgende Förderungen (periodengerecht abgegrenzt):

Beträge in S	1995	1996	1997	1998
Kinoprämie Land NÖ	25.000,00	55.000,00	55.000,00	---
Abspielprämie Land NÖ	50.000,00	50.000,00	50.000,00	---
Kinoförderung BKA	---	---	---	40.000,00

Die Kinoförderung der BKA- Sektion Kunst in Höhe von S 40.000,00 sei lt. vorgelegtem Schriftverkehr für die Erhaltung einer lebendigen und vielfältigen Kinoszene gewährt worden. Die Kinoprämie und die Abspielprämie sei aus Mitteln der Abteilung Kultur und Wissenschaft des Amtes der NÖ. Landesregierung gewährt worden. Ausschlaggebend für die Prämien seien die gezeigten prämienwürdigen Filme, wobei hinsichtlich der Kinoprämie im Jahr 1995 Platz 3 in Niederösterreich und in den Jahren 1996 und 1997 jeweils Platz 1 erreicht worden sei.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung handle es sich bei diesen Förderungen nur um eine mittelbare Förderung der Kunst, die außerbilanzmäßige Abrechnung sei daher zu versagen gewesen.

Beträge in S	1996	1997	1998
--------------	------	------	------

Bilanzgewinn bisher	116.144,58	647.444,84	1.008.156,55
steuerlicher Gewinn bisher	5.457,58	498.674,05	699.460,55
steuerl. Mehr-Weniger-Betrag bisher	- 110.687,00	- 148.770,79	- 308.696,00
zuzügl. Kinoförderungen lt. BP	180.000,00	105.000,00	40.000,00
steuerl. Mehr-Weniger-Betrag lt. BP	<b>69.313,00</b>	<b>- 43.770,79</b>	<b>- 268.696,00</b>

**C)** Nach Abschluss der Betriebsprüfung wurden für sämtliche Streitjahre (1994 bis 1998) die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren sowie die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide am 24. Juli 2000 erstellt (OZ 25 ff./1994; OZ 15 ff./1995; OZ 15 ff./1996; OZ 14 ff./1997; OZ 13 ff./1998).

**D)** Mit Schreiben vom 14. August 2000 (OZ 44 ff./1998), beim Finanzamt eingebbracht am 25. August 2000, wurde seitens der Bw. gegen die Bescheide lt. Abschnitt C) **berufen**. Im Einzelnen wurde ausgeführt:

1) *Zur Verhängung eines Sicherheitszuschlages:*

Die Buffetkasse der Bw. sei von der Kinokasse getrennt und von verschiedenen Personen geführt worden. In die Buffetkasse würden nur Einnahmen aus dem Buffet fließen. Diese Einnahmen seien aus Vereinfachungsgründen in einer eigenen Kasse gesammelt und wöchentlich oder monatlich in der Hauptkasse erfasst worden, zum Zeitpunkt, als das Geld auch tatsächlich vom Dienstnehmer an die Hauptkasse übergeben worden sei. Die gesamten Umsätze im Buffet würden täglich durchschnittlich S 800,00 brutto betragen, beim Buffet würden nur Einnahmen gesammelt und keine Ausgaben getätigt. Es würde einen unnötigen Verwaltungsaufwand bedeuten, die Losung täglich in die Hauptkasse zu übertragen und abzuliefern. Die Nebenkasse werde aus Vereinfachungsgründen geführt, vergleichbar mit einem Zigarettenautomaten, den täglich zu entleeren ebenso unzumutbar wäre.

Da von der Betriebsprüfung keine Kalkulationsdifferenzen, keine einzige fehlende oder falsche Losung oder ein Kassaminus festgestellt worden sei, fehle jedes Indiz für einen materiellen Mangel. Die Festsetzung eines Sicherheitszuschlages gemäß § 184 Abs. 3 BAO werde nur mit formellen Mängeln der Bücher begründet, aufgrund derer der Betriebsprüfer die sachliche Richtigkeit der Aufschreibungen in Zweifel ziehe. Aufgrund welcher Schätzungsweise und welcher Anhaltspunkte der Prüfer nun zu seinen Zuschätzungen von 15% der Buffeterlöse komme, werde nicht weiter begründet.

Der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) habe in seiner ständigen Rechtsprechung immer wieder festgehalten, dass „eine Schätzung ausschließlich dazu dient, dem tatsächlichen Betriebsergebnis möglichst nahe zu kommen“ (VwGH vom 25. Jänner 1986, 84/14/0068, uva.).

Weiters wird Stoll, BAO-Kommentar, Bd. 2, zitiert: Auch mit Hilfe der Methode des Sicherheitszuschlages solle kein anderes Ergebnis erreicht werden, als das, das der wahrscheinlichen Bemessungsgrundlage nahekomme. Der Sicherheitszuschlag habe ebenso wie andere Schätzungsdimensionen nicht Strafcharakter. Seine Höhe habe sich daher nach den Besonderheiten des Schätzungsfalles und nach den festgestellten Fehlern, Mängeln und vermuteten Verminderungen des Ergebnisausweises, nach den Gegebenheiten im Bereich des Tatsächlichen, zu richten.

Im Erkenntnis (des VwGH) vom 3. Dezember 1986, 85/13/0078, werde festgehalten, dass nicht nur die Schätzungsberichtigung, sondern auch das Schätzungsergebnis zu begründen seien. Insbesondere müsse überprüfbar sein, ob die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig seien, und ob das Schätzungsverfahren einwandfrei durchgeführt worden sei. Diese Anforderungen erfülle der angefochtene Bescheid nicht.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sei eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen sei, dass sie zu niedrig ausgewiesen seien, diene (VwGH vom 20. Dezember 1994, 93/14/0173, ÖStZB 1995, 553).

Nachdem es durch die Betriebsprüfung zu keinen Feststellungen gekommen sei, aufgrund welcher konkreter Anhaltspunkte die Erlöse in welchem Ausmaß zu niedrig erfasst, somit keine materiellen Mängel festgestellt worden seien, sei eine korrigierende Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages nicht gerechtfertigt.

### *2) Zur Steuerpflicht der Kinoprämien:*

Für die Jahre 1995 bis 1998 seien Kinoförderungen ausbezahlt worden, die im Zuge der Betriebsprüfung der Steuerpflicht unterzogen worden seien. Es handle sich dabei um Bezüge zur unmittelbaren Förderung der Kunst, welche nach § 3 Z 3 b EStG steuerfrei zu behandeln seien.

### *3) Zur Änderung der Nutzungsdauer vom Kinozubau 1994:*

Als Begründung für die Nutzungsdauer von 10 Jahren für den Kinozubau 1994 sei die diesem Berufungsschreiben beigelegte schriftliche Stellungnahme der Bw. heranzuziehen. Die dort angeführten Gründe für die wirtschaftliche Nutzungsdauer seien auch in der Schlussbesprechung (zur Betriebsprüfung) vorgebracht worden. Das Finanzamt setze sich im BP-Bericht damit in keiner Weise auseinander.

### *4) Zur Wiederaufnahme der Verfahren:*

Die verbleibenden von der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen seien in ihrer Auswirkung so geringfügig, dass von einem dem Gesetz entsprechenden Ermessen betreffend der Wiederaufnahme der Verfahren nicht gesprochen werden könne.

In der **Beilage zur Berufung** (OZ 48 ff./1998) führt die Bw. zur behaupteten kürzeren Nutzungsdauer des Kinozubaues Folgendes aus:

*a) wirtschaftliche Nutzungsdauer:*

Eine verkürzte wirtschaftliche Nutzungsdauer sei anzunehmen, wenn eine Verminderung oder Beendigung der Verwendungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes wegen neuer Entwicklungen, Änderung der Verbrauchergewohnheiten oder wegen des technischen Fortschrittes vorliege.

Am Beginn der 1990er Jahre sei es immer wichtiger geworden, die Filme aktuell zu spielen, da eine wirtschaftlich sinnvolle Auswertung nur in den ersten Wochen möglich geworden sei. Da Filme in österreichischer Uraufführung aus rechtlichen Gründen jedoch mindestens drei bis vier Wochen im Kino laufen müssten, hätten viele Kinobetreiber Mehrsaalkinos errichtet, um einer Programmeintönigkeit vorzubeugen. Auf dieser Grundlage habe sie den gegenständlichen zweiten Saal errichtet. Da dieser Zubau nicht selbstständig nutzbar sei, könne die wirtschaftliche Nutzungsdauer des zweiten Saales nicht von der des Altbestandes getrennt werden.

Mit der Eröffnung des Saales im November 1994 sei die Zeit der Mehrsaalkinos schon wieder abgelaufen gewesen. Ein internationaler Konzern errichtete zeitgleich in Wr. Neudorf einen neuen Kinotyp – das Multiplex. Diese neue Art von Kino habe bis zu zwölf Säle, riesige Gastronomie- und Unterhaltungsbereiche und sei meist in ein Einkaufszentrum integriert. Mittlerweile seien in Österreich mehr als 20 solcher Multiplexe errichtet worden – mit fatalen Folgen für die traditionellen Kinos. So sei z. B. den beiden 2-Saalkinos in St. Pölten durch die Errichtung des Megaplexes innerhalb von Wochen die Wirtschaftlichkeit genommen worden. Internationale Studien würden zeigen, dass im Umkreis von ca. 30 bis 40 km eines solchen Kinos eine sogenannte „Todeszone“ für Kleinstadtkinos geschaffen werde. Durch den Druck der Großkinos in Linz und St. Pölten sei im vergangenen Jahr das mit dem Kino der Bw. vergleichbare Kino in Persenbeug geschlossen worden. Die geplante Errichtung von Multiplexen in Steyr und Amstetten werde auf das Kino der Bw. vergleichbare Auswirkungen haben. Alle neu errichteten Kinos verfügten über riesige Leinwände, Gastronomie etc. – alles, was die Bw. ihren Gästen aufgrund der baulichen Gegebenheiten nie bieten könne. Ein drastischer Besucherrückgang wie bei anderen kleinen Kinos sei unausweichlich und finde auch bereits statt. Obwohl die Bw. noch keiner unmittelbaren Konkurrenz durch Großkinos ausgesetzt sei, reichten jene in Linz, St. Pölten und Wieselburg bereits aus, um im Vorjahr

einen Besucherrückgang von 8,5% zu verursachen. Dagegen sei die Gesamtbesucherzahl Österreichs (wohl gemeint: in den Kinos Österreichs) um ca. 10 bis 15% gestiegen.

Die Filmverleihfirmen nützten weiters die Tatsache, dass die wenigen Multiplexe für mehr als zwei Drittel des Umsatzes in der Kinobranche verantwortlich zeichnen und stellten immer weniger Filmkopien zur Verfügung. Mit einem Besucherrückgang sei untrennbar ein Verlust der Startkopien, d. h. des aktuellen Filmangebots, verbunden. Im Vorjahr sei ein Drittel der gezeigten Filme in österreichischer Uraufführung gelaufen und haben ca. 90% des Umsatzes der Bw. herbeigeführt. Ein Verlust der Startkopien entziehe der Bw. die wirtschaftliche Grundlage.

Um das Kino in Zukunft wirtschaftlich betreiben zu können, sei eine Angleichung an den Multiplex-Standard unbedingt erforderlich. Einer dringend nötigen Verbreiterung des großen Saales, um eine größere Bildwandfläche unterzubringen oder einer Vergrößerung des Buffetbereiches würde der 1994 erfolgte Zubau im Wege stehen. Daher sei eine Schließung des Kinos und eine Neuerrichtung auf der „grünen Wiese“ die wirtschaftlich sinnvollere Alternative (z. B. Leoben, Persenbeug/Wieselburg, Horn). Alleine die Errichtung einer Stufenanlage nach heutigem Standard würde mangels geeigneter Fundamentierung einen Abriss des gesamten Gebäudes erforderlich machen. In einer schnelllebigen Zeit hätten auch Multiplexe durch den enormen Konkurrenzdruck eine begrenzte Lebensdauer. In Deutschland seien bereits mehrere Großkinos der ersten Generation wieder geschlossen worden. Auch diese würden dem Anspruch der Kinobesucher im Bereich Bild, Ton, Saalgröße, Reihenabstand, Zusatzangebote nicht mehr gerecht. Dieser Schnelllebigkeit des Marktes liege auch die Annahme einer kürzeren Nutzungsdauer durch den VwGH zugrunde (VwGH 483, 631/78).

Der Betriebsprüfer stütze sich in seiner Entscheidung auf ein Urteil des VwGH (2338/64), in der eine kürzere Nutzungsdauer für ein Kleinststadtkino abgelehnt worden sei. Obwohl mehrmals darauf hingewiesen worden sei, ignoriere das Finanzamt die Tatsache, dass dieser Entscheidung ein völlig anderer Sachverhalt zugrunde liege. In Kinotechnik, Komfort und Ausstattung etc. seien zu dieser Zeit alle Kinos gleichwertig gewesen. Die Mobilität der Gäste sei im Vergleich zu heute praktisch nicht vorhanden gewesen. Aktualität (der Filme) sei kein Entscheidungskriterium gewesen. Zutreffend sei für ein Großstadtkino bereits 1957 eine kürzere Nutzungsdauer angenommen worden (BFH, BStBl. 1957, 301), da es nicht mehr den Publikumsansprüchen genügt habe. Grundlage der unterschiedlichen Entscheidungen sei daher nicht die Differenzierung Klein-/Großstadtkino als vielmehr die Konkurrenzsituation, die in der heutigen Zeit alle Kinos betreffe. Mehr als zwei Drittel der Kinobesucher sei zwischen 15 und 25 Jahre alt. Hatte in den 1960er Jahren niemand aus dieser Altersgruppe ein Auto,

besitze heute nahezu jeder 20-jährige eines. Wie auch bei Discobesuchen scheue diese Altersgruppe nicht, weite Strecken zurückzulegen, um einen Film in einem der Kinotempel zu sehen.

Selbst die Annahme, dass es in 20 Jahren überhaupt noch Kinos gebe, erscheine aufgrund der rasanten Entwicklung der IT-Branche als äußerst fraglich. Einige Filme würden von den Produzenten schon heute nur noch im Internet präsentiert. Die Filmverleihfirmen ersparten sich die enormen Kosten für Kopien, die Transport- und Lagerkosten. Es scheine nur mehr eine Frage der Zeit, bis die Filme in höchster Qualität im pay-per-view-Verfahren direkt ins Wohnzimmer geliefert würden.

Die Verbrauchergewohnheiten hätten sich aufgrund der Entwicklungen auf dem Kinosektor in den letzten Jahren grundlegend geändert, daher beruhe das Kino der Bw. auf einem veralteten Kinomodell und genüge schon heute nicht mehr den Publikumsansprüchen. Aus diesen Gründen sei die Annahme einer kürzeren Nutzungsdauer gerechtfertigt.

*b) rechtliche Nutzungsdauer:*

Der Zubau (Saal 2) sei kein selbstständiges Wirtschaftsgut, sondern sei untrennbar mit dem Altbestand verbunden. Die Nutzungsdauer des neuen Saales sei daher mit der Nutzungsdauer des Altbestandes ident. Ein Kino werde alle fünf Jahre von der niederösterreichischen Landesregierung auf sicherheitstechnische Mängel überprüft. Aufgrund der Tatsache, dass 85% der Gebäudesubstanz weit älter als 100 Jahre sei und daher nicht mehr dem sicherheitstechnischen Standard von Gebäuden für große Menschenansammlungen entspreche, könne eine Betriebsgenehmigung durch die niederösterreichische Landesregierung bis in 20 Jahren nicht mehr angenommen werden. Die gesamte Infrastruktur (Energieversorgung, Heizung, Vorführtechnik, Kassa, Fluchtweg), die zur Nutzung des Zubaus erforderlich sei, befindet sich in diesem Altbau. Eine Modernisierung des Altbauers auf den heutigen Stand der Technik sei unwirtschaftlich, da damit die Wettbewerbsnachteile nicht behoben würden. Eine Modernisierung des Altbauers, um den Publikumsansprüchen gerecht zu werden, sei aufgrund der begrenzten Verhältnisse unmöglich. Eine Nachnutzung des Gebäudes nach der letzten Vorstellung sei, da sich dieses im Besitz der Stadtgemeinde befindet, laut Mietvertrag ausgeschlossen. Da der Zubau ohne den Altbestand weder genutzt werden noch bestehen könne, sei auch dessen rechtliche Nutzungsdauer sehr begrenzt.

*c) technische Nutzungsdauer:*

Die technische Nutzungsdauer richte sich nach materiellem Verschleiss durch Gebrauch oder Zeitablauf. Auch unter diesem Punkt sei der Zustand des Altbestandes zu berücksichtigen, da

der Neubau nicht als selbstständiges Wirtschaftsgut angesehen werden könne. So verfüge der Neubau nicht einmal über vier Mauern und die gesamte kinotechnische Anlage befindet sich in einem Teil des Altbestandes, der nicht einmal über Massivdecken verfüge. Allgemein sei zu berücksichtigen, dass ein Kino ein Gebäude für große Menschenansammlungen darstelle und daher eine erhöhte Abnutzung durch Gebrauch eintrete.

**E)** Mit Schreiben vom 2. Oktober 2000 erstattete der Betriebsprüfer seine **Stellungnahme zur Berufung** (OZ 52 ff./1998) laut Abschnitt D).

*ad 1) Sicherheitszuschläge:*

Unter Tz 16 des BP-Berichtes seien formelle Mängel der Kassaführung festgestellt worden (Kassabuch mit Bleistift geführt, Kinobuffeterlöse nicht täglich aufgezeichnet). Infolgedessen seien Sicherheitszuschläge zu den erklärten Buffetumsätzen, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, hinzugerechnet worden. Es handle sich dabei um Nettojahresbeträge zwischen S 24.000,00 und S 32.000,00.

Dem Berufungsargument, dass die Rechtmäßigkeit der verhängten Sicherheitszuschläge vor allem deshalb verneint werde, weil vom Betriebsprüfer nur formelle und keine materiellen Mängel festgestellt worden seien, werde Folgendes entgegengehalten:

Gemäß § 131 Abs. 1 Z 2 BAO gelte für alle aufgrund von Abgabenvorschriften zu führenden Bücher und Aufzeichnungen die Vorschrift, dass die Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, richtig und zeitgerecht vorgenommen und die Kassaeinnahmen und –ausgaben mindestens täglich aufgezeichnet werden sollen.

Weiters seien gemäß § 184 Abs. 3 BAO die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, wenn die Bücher und Aufzeichnungen sachlich unrichtig oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (vgl. VwGH vom 12. August 1994, 91/14/0256). Im gegenständlichen Fall lägen formelle Mängel unbestritten vor. Die im konkreten Fall festgestellten Mängel seien nicht generell, sondern nur nach Beurteilung des Sachverhaltes geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher in Zweifel zu ziehen. Nach Ansicht des Prüfers sei die Frage zu stellen: Sind die von den Aufzeichnungsmängeln betroffenen Umsätze für das Finanzamt leicht nachprüfbar und ist somit feststellbar, dass es trotz der Mängel zu keiner Umsatzverkürzung durch die nicht zeitgerechte Bareinnahmenerfassung gekommen ist, oder sind diese Umsätze nicht oder nur sehr schwer einer sinnvollen Nachkalkulation zu unterziehen?

Im Kinobuffet würden nicht nur Handelswaren verkauft, sondern es werde auch ein mit einer Popkornmaschine selbst erzeugtes Popkorn angeboten. Der Versuch, im Zuge der Prüfung diese Erlöse für ein Jahr stichprobenweise zu verproben, habe rasch die Grenzen des Machbaren gezeigt (Unsicherheitsfaktoren bei den Mengen für Schwund, Personalverpflegung, Gratisverabreicherungen, etc.). Der Prüfer sei daher zur Ansicht gekommen, dass im vorliegenden Fall die festgestellten formellen Mängel geeignet seien, die sachliche Richtigkeit der Buffetlösungen in Zweifel zu ziehen.

Außerdem werde in der Berufungsbegründung die Schätzungsweise in Form eines 15%igen Sicherheitszuschlages zu den Buffetumsätzen, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, als nicht nachvollziehbar kritisiert. Die Betriebsprüfung nehme dazu wie folgt Stellung:

Die Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages sei eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung von Besteuerungsgrundlagen diene, von denen anzunehmen sei, dass sie zu niedrig ausgewiesen worden seien. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen seien, könne die grifffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen (VwGH vom 18. Februar 1999, 96/15/0050).

*ad 2): Steuerpflicht der Kinoprämien:*

Unter Tz 34 des BP-Berichtes sei die außerbücherliche Abrechnung diverser Kinoförderungen als steuerfrei gemäß § 3 Abs. 1 Z 3 b EStG (1988) nicht anerkannt worden.

Mit der Begründung, es handle es sich um Bezüge zur unmittelbaren Förderung der Kunst werde die Steuerfreiheit weiterhin begehrt. Zu den Ausführungen in Tz 34 letzter Satz des BP-Berichtes, wonach es sich nach Ansicht des Prüfers nur um eine mittelbare Förderung der Kunst handle, werde auf das Erkenntnis des VwGH vom 13. Februar 1973, 1177/72, verwiesen (Zuwendungen an ein Theaterunternehmen seien mittelbare und somit nicht befreite Förderungen).

*ad 3): Nutzungsdauer Kinozubau:*

Unter Tz 24 des BP-Berichtes werde die Nichtanerkennung der 10-jährigen Nutzungsdauer des im Jahr 1994 errichteten Kinozubaues (weiterer Vorführsaal) begründet. Von der Betriebsprüfung sei die AfA aufgrund der Bestimmungen des § 8 Abs. 1 EStG mit 4% (p.a.) angesetzt worden.

In der Berufungsbegründung werde kritisiert, dass sich die Betriebsprüfung nicht mit den in der Schlussbesprechung dargelegten Gründen hinsichtlich kürzerer wirtschaftlicher

Nutzungsdauer, welche auch in Form einer schriftlichen Stellungnahme der Bw. als Beilage zur Berufung vorliegen, auseinander gesetzt habe.

Die Gründe für eine kürzere Nutzungsdauer aufgrund des Umstandes, dass die wirtschaftliche AfA-Komponente mehr zu gewichten sei als die technische AfA-Komponente, mögen in den mündlichen und schriftlichen Ausführungen schlüssig dargelegt worden sein, eine nähere Auseinandersetzung damit sei jedoch deshalb entbehrlich, weil für die Bemessung der AfA beim Wirtschaftsgut „Gebäude“ nicht die allgemeinen Grundsätze des § 7 EStG, sondern die fix geregelten AfA-Sätze des § 8 Abs. 1 (leg. cit.) anzuwenden seien.

*ad 4): Wiederaufnahme des Verfahrens:*

Von der Betriebsprüfung seien für alle geprüften Jahre Wiederaufnahmeverfahrensbescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO erlassen worden.

In der Berufungsbegründung werde die Unrechtmäßigkeit der Wiederaufnahme der Verfahren damit begründet, dass die übrigen (nicht bekämpften) Prüfungsfeststellungen in ihrer Auswirkung derart geringfügig sei, dass von einem dem Gesetz entsprechenden Ermessen betreffend dieser Wiederaufnahme nicht gesprochen werden könne. Dazu nehme die Betriebsprüfung wie folgt Stellung:

Hinsichtlich Umsatzsteuer 1995 bis 1998 könne den (Berufungs-)Argumenten nicht gefolgt werden, da selbst im Falle einer vollen Stattgabe der überwiegende Teil der Umsatzsteuernachforderung aufrecht bleibe (falscher Vorsteuerabzug Miete, Kachelofen privat usw.).

**F)** Nach zwei Fristverlängerungsansuchen vom 6. November 2000 (OZ 57/1998) und vom 30. November 2000 (OZ 59/2000) wurde seitens der Bw. mit Schreiben vom 4. Dezember 2000 (OZ 60 f./1998) die **Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung** abgegeben.

*ad 1): Sicherheitszuschläge:*

Die Betriebsprüfung zitiere in ihrer Stellungnahme richtig das VwGH-Erk. vom 18. Februar 1999, 96/15/0050, und schreibe selber, dass die Schätzung eines Sicherheitszuschlages der korrigierenden Ergänzung von Besteuerungsgrundlagen diene, von denen anzunehmen sei, dass sie zu niedrig ausgewiesen worden seien.

Wie komme das Finanzamt zur Feststellung, dass „Erlöse, die ihrer Struktur nach schwer zu verproben sind (Popkorn)“ automatisch zu niedrig erfasst seien, ohne jeden materiellen Anhaltspunkt?

Im vorhin bezeichneten VwGH-Erkenntnis handle es sich um einen völlig anders gelagerten Sachverhalt, um nachgewiesene Erlösverkürzungen und nicht erfasste Erlöse, die zu einem Sicherheitszuschlag geführt hätten.

Im VwGH-Erkenntnis vom 12. August 1994, 91/14/0256, hätten schwer wiegende formelle und materielle Mängel zur Schätzungsberichtigung geführt (z. B. nicht zeitgerechte und nicht zeitfolgegemäße Verbuchung von Geschäftsfällen oder unvollständige Erfassung der Bestände). Unbestritten ermaßen seien die Barerlöse nicht täglich erfasst worden. Die Behauptung, es hätte eine Nebenkassa bestanden, habe eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerung dargestellt.

Im Fall der Bw. sei tatsächlich eine zweite Kassa geführt worden (diesbezüglich werde auf die Berufung verwiesen). Vom Betriebsprüfer seien weder nicht erfasste Erlöse noch sonstige Erlösverkürzungen festgestellt worden. Die Denkansätze, denen zufolge die Behörde auf 15% Säumniszuschlag (wohl gemeint: Sicherheitszuschlag) komme, würden nicht dargelegt und könnten daher auch nicht überprüft werden.

*ad 3): Nutzungsdauer Kinozubau:*

Gemäß § 8 Abs. 1 EStG (1988) sei der Gebäudeabschreibung ohne Nachweis der tatsächlichen Nutzungsdauer ein AfA-Satz von 4% (p.a.) zugrunde zu legen. Sollen höhere Abschreibungssätze angewendet werden, so sei die Nutzungsdauer nachzuweisen (vgl. GewinnRI 1989, Abschn. D. 3.1. Abs. 1). Die Tatsache, dass nur in aller Regel ein Gutachten vorzulegen sei, schließe einen anderen Nachweis nicht aus.

Die Stellungnahme der Betriebsprüfung widerspreche der Argumentation in der stattgefundenen Schlussbesprechung. Dort sei seitens der Behörde eine eventuelle kürzere Nutzungsdauer ausdrücklich offen gelassen worden. Dieser Diskussionspunkt sollte dem Leiter der Betriebsprüfung zur Beurteilung vorgelegt werden. Zum Zeitpunkt der Schlussbesprechung sei dem Finanzamt die Möglichkeit einer kürzeren Nutzungsdauer offensichtlich klar gewesen. In der Stellungnahme (zur Berufung) beziehe sich die Betriebsprüfung auf ein nicht zutreffendes formales Argument, um sich eine Auseinandersetzung mit den in der Beilage zur Berufung vorgebrachten Argumenten zu ersparen.

**G)** In der **mündlichen Verhandlung** vom 23. November 2004 wird Folgendes vorgebracht:

- 1) Eingangs erklärt der steuerliche Vertreter der Bw., dass er die Steuerpflicht der Prämien für die Kinoförderung außer Streit stelle.
- 2) Zu den Sicherheitszuschlägen:

Der steuerliche Vertreter hält die Berufungsausführungen zu den Sicherheitszuschlägen vollinhaltlich aufrecht. Seines Erachtens sei die Zuschätzung sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach nicht berechtigt. Er weise nochmals darauf hin, dass vom Prüfer keinerlei materielle Mängel festgestellt worden seien. Wie bereits in der Berufung ausgeführt, halte er fest, dass eine Nebenkassa geführt worden sei; es wäre vom Verwaltungsaufwand unzumutbar gewesen, tägliche Eintragungen im Kassabuch vorzunehmen. Es treffe zu, dass die Bw. das Kassabuch mit Bleistift geführt habe, es hätte aber nichts geändert, wenn es mit Kugelschreiber geführt worden wäre.

Der Finanzamtsvertreter stimmte dem steuerlichen Vertreter darin zu, dass formelle Mängel nicht automatisch zu einer Schätzung führen würden. Man müsse aber beachten, um welches Umsatzsegment es sich handle. Im gegenständlichen Fall sei der Unsicherheitsfaktor beim Verbrauch von Popcorn gelegen. Diesbezüglich verweise er auf seine Ausführungen in der Stellungnahme zur Berufung. In Verbindung mit der Nichtüberprüfbarkeit der Popcornumsätze sowie den vorliegenden formellen Mängeln sei seines Erachtens die Schätzungsberichtigung gegeben. Was die Höhe des verhängten Sicherheitszuschlages betreffe, habe es sich um eine grifffreie Zuschätzung gehandelt, wobei diskutiert werden könne, ob der Sicherheitszuschlag 15% oder 10% (p. a.) betrage. Diese Vorgangsweise finde in der Judikatur des VwGH Deckung.

Der steuerliche Vertreter wies auch darauf hin, dass es keine Kalkulationsdifferenzen gegeben habe. Die Mängel seien im Fall der Bw. nur dürftig gewesen. Das einzige was überbleibe, sei das Führen des Kassabuches mit Bleistift, aber auch dieser Fehler erscheine dem steuerlichen Vertreter nicht so gravierend und sei überdies bereits abgestellt worden. Im Buffet werde eine Nebenkassa geführt, das sei üblich und erlaubt und stelle keinen Mangel dar.

Der Finanzamtsvertreter sagte zur Höhe der Sicherheitszuschläge, die jährlich zwischen S 20.000,00 und S 32.000,00 gelegen seien, dass er damit lediglich jene Unsicherheiten abdecken wollte, die eintreten können, wenn während des Monats Wechselgeld aus der Buffetkassa entnommen und nicht zurückgegeben werde, oder wenn sonstige Ausgaben geleistet würden. Keinesfalls sollten mit diesen Sicherheitszuschlägen bewusste Umsatzverkürzungen unterstellt werden.

Der steuerliche Vertreter erwiderte darauf, dass immer etwas vorkommen könne, die Höhe der verhängten Sicherheitszuschläge erscheine damit nicht gerechtfertigt. Über Befragen durch einen Beisitzer gab der steuerliche Vertreter an, dass es im Betrieb der Bw. eine Angestellte gebe, die am Buffet beschäftigt sei.

### 3) Zum Kinozubau:

Der steuerliche Vertreter verweist zunächst auf die beiden heute (vor der mündlichen Berufungsverhandlung) von ihm übermittelten Telefaxe. Zu der 10-jährigen Nutzungsdauer weise er darauf hin, dass diese aus mehreren Gründen zutreffend erscheine:

- es seien bereits 1981 Investitionen auf 10 Jahre abgesetzt worden, die im Zuge von Vorbetriebsprüfungen nie beanstandet worden seien.
- es handle sich um keinen eigenständigen Zubau, der selbstständig bewertbar sei. Es sei damals der Vorplatz vor dem Kino in den 1994 errichteten Zubau integriert worden.
- es sei ihm erst heute aufgefallen, dass der bisher nicht strittige Zubau mit rd. S 2 Mio. aktiviert worden sei. Das sei ihm zu hoch erschienen und er habe daraufhin den Vorakt ausheben lassen: In diesen aktivierten Kosten von S 2 Mio. stecke ein Betrag von rd. S 350.000,00 für Lieferung und Einbau technischer Einrichtungen in Saal 1 und 2 sowie Projektions- und Vorführtechnik für Saal 2, Tontechnik für Saal 1 und 2 sowie eine Rechnung für Fassadenarbeiten betreffend das Altgebäude in Höhe von S 141.930,00 netto. Die Fassadenarbeiten des Neu- oder Zubaues seien in der Gesamtrechnung des Baumeisters enthalten.

Er stelle daher den Antrag, den Betrag von S 350.000,00 betreffend kinotechnische Einrichtung von den Investitionskosten des Gebäudes auszuscheiden und auf Betriebs- und Geschäftsausstattung mit einer Nutzungsdauer von 10 Jahren umzubuchen sowie die Fassadenrechnung in Höhe von rd. S 142.000,00 vom Konto Investition im Gebäude umzubuchen und als sofort abzugsfähigen Reparaturaufwand zu behandeln.

Der Finanzamtsvertreter antwortete dahingegehend, dass seines Erachtens eine Gesamtveränderung des Kinos vorgenommen worden sei. Es sei ein weiterer Saal gebaut und auch der Eingang verlegt worden. Daraus ergebe sich, dass auch die Fassade des Altgebäudes in Mitleidenschaft gezogen worden sei. Seines Erachtens handle es sich trotzdem um einen eigenständigen, selbstständigen Gebäudeteil, der durch den Zubau entstanden sei. Dass im Zuge des Umbaues Altbestandsänderungen vorgenommen worden seien, ändere nichts daran, dass hier ein aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand vorliege. Aus den nunmehr vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Rechnungen gehe nicht eindeutig hervor, dass ausschließlich der Altbau betroffen sei und nicht auch den Zubau betreffende Arbeiten abgerechnet worden seien.

Der steuerliche Vertreter weist darauf hin, dass etwa der Verputz des Altgebäudes anders ausschauet als jener des Zubaues und dieser auch von einem anderen Professionisten gemacht worden sei. Was die eigenständige Bewertung betreffe, so halte er fest, dass der

---

„kleine Saal“ nicht als eigenständiges Kino geführt werden könne, sondern er teile das Schicksal des „großen Saales“ und somit des gesamten Kinogebäudes. Er verweise auch auf die von ihm vorgelegten Ablichtungen aus dem Buch „Beispiele zur Betriebsprüfung“ und das dort angeführte Beispiel 33. Das ursprüngliche alte Kinogebäude sei in den Kriegsjahren (zweiter Weltkrieg) errichtet worden, d. h. es käme nur eine Abschreibung auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes in Betracht.

Der Finanzamtsvertreter erwiderte, dass er dem steuerlichen Vertreter zustimme, was die kinotechnische Einrichtung um rd. S 350.000,00 betreffe, nämlich dass dieser Betrag aus den Herstellungskosten des Zubaus auszuscheiden sei und als Betriebs- und Geschäftsausstattung einer 10-jährigen Nutzungsdauer unterliege. Selbst wenn man der Ansicht sei, dass es sich nicht um einen selbstständig bewertbaren Gebäudeteil, der einer 25-jährigen Nutzungsdauer zu unterziehen sei, handle, müsse man bei Ansatz einer Restnutzungsdauer auf das gesamte Gebäude von einem Zeitraum von 25 Jahren ausgehen, da bei einem Gebäude, das zweckentsprechend verwendet werde und das nicht in einem desolaten Zustand sei, bei einer Bewertung durch Sachverständigengutachten grundsätzlich von einer 30-jährigen Nutzungsdauer ausgegangen werde.

Der steuerliche Vertreter verweist nochmals auf das Fallbeispiel 33. Der gegenständliche Fall sei ähnlich gelagert wie in dem erwähnten Beispiel. Der Finanzamtsvertreter erwidert dazu, dass die vorangeführten Ausführungen bei einem 100-jährigen Gebäude nicht funktionieren würden, es habe daher eine eigenständige Bewertung des Zubaus zu erfolgen. Mit dieser Rechtsansicht zeigt sich der steuerliche Vertreter nicht einverstanden; das Altgebäude habe keinesfalls eine Restnutzungsdauer von 25 Jahren. Dazu verweise er auf die von der Bw. abgegebene Stellungnahme zur wirtschaftlichen Nutzungsdauer. Eine getrennte Bewertung des Zubaus komme für ihn nicht in Betracht.

Der Finanzamtsvertreter meint dazu, dass vom steuerlichen Vertreter die außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abschreibung angesprochen werde. Diese sei jedoch erst dann zu berücksichtigen, wenn ein bestimmtes Ereignis, z. B. ein Brand, eintrete. Es sei vom steuerlichen Vertreter eingewendet worden, dass **jetzt** in Amstetten ein großes Kinocenter genehmigt worden sei. Im konkreten Zeitpunkt werde dann rechtlich neu zu beurteilen sein, ob eine außergewöhnliche wirtschaftliche Abschreibung zu gewähren sei. Das habe aber keinen Einfluss auf die Bemessung der normalen AfA.

Zur wirtschaftlichen Nutzungsdauer verweist der steuerliche Vertreter auf die Rz 3113 der ESt-Richtlinien 2000. Das Hauptargument bleibe trotzdem bei der technischen Nutzungsdauer. Zu dem Argument, das Finanzamt sei auf die wirtschaftliche Nutzungsdauer

zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung nicht eingegangen, führt der Finanzamtsvertreter aus, dass zu diesem Zeitpunkt für ihn nicht ausgeschlossen gewesen sei, dass auch eine 25-jährige wirtschaftliche Nutzungsdauer in Betracht komme. Das Gebäude, Mauerwerk und Dach, seien für ihn nicht nur technisch, sondern auch wirtschaftlich auf 25 Jahre nutzbar. Wenn nunmehr durch den Bau eines Kinocenters dem Betrieb wirtschaftlich der Boden entzogen werde, so könne dies durchaus zu einer außergewöhnlichen wirtschaftlichen Abschreibung führen.

Abschließend verweist der steuerliche Vertreter auf seine bisherigen Ausführungen und ersucht um Stattgabe der Berufung.

***Der Senat hat erwogen:***

Nach der Außerstreitstellung der Steuerpflicht der Prämien zur Kinoförderung in der mündlichen Berufungsverhandlung sind strittig:

- A) die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1998;
- B) die Verhängung von Sicherheitszuschlägen für die Jahre 1994 bis 1998 in Höhe von 15% der Buffetumsätze, die dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen;
- C) die Änderung der Nutzungsdauer vom Kinozubau 1994.

*A) die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1998*

§ 303 Abs. 4 BAO in der für die Streitjahre geltenden Fassung normiert: Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht geführt hätten, wie z. B. Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Tatsachen sind nicht nur sinnlich wahrnehmbare Umstände, sondern auch innere Vorgänge, soweit sie rational feststellbar sind (Ansichten, Absichten oder Gesinnungen) (vgl. Ritz, BAO<sup>2</sup>, Kommentar, Tz 7 f. zu § 303). Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig

---

bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH vom 9. Juli 1997, 96/13/0185; VwGH vom 28. Jänner 1998, 95/130141).

Im Fall der Bw. hat der Prüfer unter Tz 47 des BP-Berichtes vom 19. Juli 2000 – getrennt nach Abgabenarten – sämtliche Textziffern angeführt, die die Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 1994 bis 1998 veranlasst haben. Mit Ausnahme der Tz 24 betreffend den Kinozubau 1994 erfüllten die vom Prüfer festgestellten Umstände die vorhin ausgeführten Kriterien, die die Abgabenbehörde zur Wiederaufnahme eines Verfahrens berechtigten. Nur beim Kinozubau waren aus dem der Bilanz beigelegten Anlagenverzeichnis der Umstand des Kinozubaues und die zugrunde gelegte Absetzung für Abnutzung in Höhe von 10% p. a. ersichtlich (siehe OZ 20/1994/Bilanzakt). Dieser Kinozubau mit der angenommenen 10-jährigen Nutzungsdauer war auch vor der Erstellung des Erstbescheides Gegenstand eines Aktenvermerkes (OZ 13/1994).

Sämtliche anderen Prüfungsfeststellungen waren jedoch in den wiederaufzunehmenden Verfahren dem Finanzamt nicht so vollständig bekannt, dass es schon in den wiederaufzunehmenden Verfahren zu der im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen rechtlichen Entscheidung hätte gelangen können. Diese Beurteilung wird verstärkt durch die Außerstreitstellung der Prämien für die Kinoförderung in der mündlichen Berufungsverhandlung.

Im Berufungsschreiben wird darauf hingewiesen, dass die „verbleibenden“, d. h. die nicht in Berufung gezogenen Prüfungsfeststellungen, in ihrer Auswirkung so geringfügig seien, dass bei einer dem Gesetz entsprechenden Ermessensübung die Wiederaufnahme der Verfahren unterblieben wäre. Dieses Argument trifft nicht zu, da – mit Ausnahme der vorhin angeführten Tz 24 – sämtliche Prüfungsfeststellungen im Hinblick auf die Ermessensübung für oder gegen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich ihrer Auswirkungen auf die Umsatzsteuer und die Gewinn- und Einkommensermittlung entscheidungswesentlich sind. Diese von der Tz 24 abgegrenzten Prüfungsfeststellungen sind im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommen und insoferne geeignet, im Spruch anders lautende Bescheide herbeizuführen. Dies wird letztlich auch durch die Berufungsausführungen bestätigt, weil nämlich nur die „verbleibenden“, also die nicht in Berufung gezogenen Prüfungsfeststellungen als so geringfügig bezeichnet, dass die Wiederaufnahme der Verfahren nicht gerechtfertigt gewesen wäre. Weiters sind die Auswirkungen der gegenständlichen Prüfungsfeststellungen weder absolut noch relativ geringfügig, zumal diese Auswirkungen nicht für jedes Verfahren

gesondert, sondern für alle Verfahren insgesamt zu beurteilen sind (vgl. Ritz, BAO<sup>2</sup>, Tz 40 f. zu § 303).

Der unabhängige Finanzsenat beurteilt somit die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Umsatz- und Einkommensteuer für 1994 bis 1998 als gesetzeskonform und weist die Berufung in diesem Punkt als unbegründet ab.

*B) die Verhängung von Sicherheitszuschlägen für die Jahre 1994 bis 1998 in Höhe von 15% der Buffetumsätze, die dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen*

Die unter Tz 16 des BP-Berichtes festgestellten formellen Mängel (Führung des Kassabuches mit Bleistift und nur wöchentliche oder monatliche Eintragung der baren Buffeterlöse in das Kassabuch) wurden weder in der Berufung noch in der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers und auch nicht in der mündlichen Verhandlung in Abrede gestellt und können somit als Sachverhaltsfeststellung angenommen werden.

Gemäß § 184 Abs. 3 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung insbesondere dann zu schätzen, wenn die Bücher oder Aufzeichnungen eines Abgabepflichtigen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen. Aufgrund dieser gesetzlichen Bestimmung ergibt sich, dass schon formelle Buchführungsmängel, die einen Zweifel in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen nach sich zu ziehen vermögen, die Schätzungsbefugnis der Abgabenbehörde begründen, wobei es eines Nachweises der Behörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, nicht bedarf. Dem Abgabepflichtigen steht allerdings die Möglichkeit offen, die sachliche Richtigkeit seiner formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen (vgl. VwGH vom 30. 11. 1999, 94/14/0173).

Entscheidend ist, ob durch die nachgewiesenen Unzulänglichkeiten das Vertrauen in die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen soweit erschüttert wird, dass die ausgewiesenen Betriebsergebnisse nicht mehr glaubwürdig erscheinen. Dies kann schon bei einem einzigen schwer wiegenden Mangel der Fall sein.

Im gegenständlichen Fall stellte der Prüfer fest, dass im Prüfungszeitraum das Kassabuch einerseits mit Bleistift geführt wurde und andererseits die baren Buffeterlöse nicht täglich, sondern 1-mal wöchentlich oder 1-mal monatlich im Kassabuch eingetragen wurden und dadurch der Sollstand laut Kassabuch mit dem tatsächlichen Bargeldbestand nicht übereinstimmt.

---

Diese – seitens der Bw. unbestritten gebliebenen – Mängel waren nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates zweifellos geeignet, die sachliche Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen der Bw. in Zweifel zu ziehen. Der Prüfer verweist in seiner zur Berufung abgegebenen Stellungnahme zutreffend auf die Vorschrift des § 131 Abs. 1 Z 2 BAO, wonach Eintragungen der Zeitfolge nach geordnet, richtig und zeitgerecht vorgenommen und Kassaeinnahmen und –ausgaben täglich aufgezeichnet werden sollen.

Werden – wie im gegenständlichen Fall – die Buffeterlöse jedoch nur 1-mal wöchentlich oder sogar nur 1-mal monatlich und darüber hinaus auch noch mit Bleistift im Kassabuch erfasst, so kann von einer ordnungsgemäßen Kassaführung schon deshalb keine Rede sein, weil eine nachvollziehbare Kontrolle der täglichen Bargeldbewegungen bei wöchentlicher oder monatlicher Eintragung in das Kassabuch unmöglich ist. Das Fehlen von Aufschreibungen über den täglichen Kassastand stellt im gegebenen Zusammenhang jedenfalls einen Buchführungsmangel dar. Wenn das Finanzamt sohin berechtigterweise Zweifel an der sachlichen Richtigkeit der von der Bw. geführten Bücher hegt, so kann dem nicht entgegengetreten werden, zumal die Bw. es auch unterlassen hat, die sachliche Richtigkeit ihrer formell mangelhaften Aufzeichnungen zu beweisen. Die Ausführungen seitens der Bw. beschränken sich jedoch im Wesentlichen auf das Vorbringen, der Prüfer hätte keine Kalkulationsdifferenzen, keine einzige fehlende oder falsche Lösung oder ein Kassaminus festgestellt. Demnach fehle jedes Indiz für einen materiellen Mangel.

Angesichts der vom Prüfer festgestellten Buchführungsmängel übersieht die Bw. allerdings mit diesem Vorbringen, dass es eines konkreten Nachweises durch die Abgabenbehörde, dass die Aufzeichnungen tatsächlich unrichtig sind, nicht bedarf. Abgesehen davon, wäre der Prüfer auch gar nicht in der Lage gewesen, fehlende oder falsche Lösungen oder Kassenfehlbeträge festzustellen, wenn die Bw. die Buffeterlöse nur 1-mal wöchentlich oder 1-mal monatlich eingetragen hat.

Im Hinblick auf die dargestellten Mängel lag sohin – entgegen der von der Bw. vertretenen Auffassung – die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach vor.

Was die Höhe der vom Prüfer verhängten Sicherheitszuschläge betrifft, vertritt der unabhängige Finanzsenat folgende Auffassung:

Lt. Tz 17 des BP-Berichtes wurden die dem Normalsteuersatz unterliegenden Getränkeerlöse durch mengenmäßige Kalkulation ermittelt. Der Differenzbetrag Gesamtlosung abzüglich kalkulatorische Getränkeerlöse wurde dem ermäßigten Steuersatz unterzogen. Der Prüfer wendete ausschließlich auf die dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Buffeterlöse einen 15%igen Sicherheitszuschlag an.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 18. 2. 1999, 96/15/0050) ist eine Schätzung mit Hilfe eines Sicherheitszuschlages eine Methode, die der korrigierenden Ergänzung der Besteuerungsgrundlagen, von denen anzunehmen ist, dass sie zu niedrig ausgewiesen wurden, dient. In Fällen, in denen nähere Anhaltspunkte für eine gebotene Schätzung nicht zu gewinnen sind, kann die grifffweise Zuschätzung von Sicherheitszuschlägen in Betracht kommen. Sicherheitszuschläge können sich – je nach Lage des Falles – an verschiedenen Größen, beispielsweise an den Gesamteinnahmen, an den Einnahmenverkürzungen oder auch an den Umsätzen orientieren.

Wenn im gegenständlichen Verfahren der Prüfer aus den von ihm angeführten Gründen ausschließlich die dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Buffeterlöse als Basis für den Sicherheitszuschlag herangezogen hat, so erscheint diese Schätzungsmethode als durchaus schlüssig und geeignet, den betrieblichen Gegebenheiten Rechnung zu tragen. Auch hat die Bw. nicht aufgezeigt, welche Schätzungsmethode zu einem richtigeren Ergebnis geführt hätte.

Was die Höhe des Sicherheitszuschlages betrifft, so erachtet der unabhängige Finanzsenat – abweichend vom Prüfer – eine Zuschätzung in der Höhe von 10% der dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegenden Buffeterlöse als ausreichend, die aufgrund der festgestellten Mängel vermuteten Ergebnisminderungen abzudecken.

Auf Basis der von der Bw. erklärten 10%igen Buffeterlöse ergeben sich die nachstehend angeführten Zahlen:

Beträge in S	1994	1995	1996	1997	1998
Buffeterlöse 10% lt. Erkl.	158.857,32	194.116,54	192.787,26	165.659,09	215.286,36
davon 10%	15.885,73	19.411,65	19.278,73	16.565,91	21.528,64
d. i. gerundet	15.900,00	19.400,00	19.300,00	16.600,00	21.500,00

Der Berufung wird daher in diesem Punkt teilweise stattgegeben.

### C) die Änderung der Nutzungsdauer vom Kinozubau 1994

Strittig ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines von der Bw. errichteten Zubaus an das zum Betrieb eines Kinos gemietete Gebäude. Im Zuge einer Betriebsprüfung verlängerte der Prüfer die Nutzungsdauer unter Hinweis auf § 8 Abs. 1 EStG 1988 von 10 auf 25 Jahre.

Sachverhaltsmäßig ist davon auszugehen, dass im Jahr 1994 zum gemieteten Kinogebäude zwecks Erweiterung ein Vorführsaal mit Herstellungskosten von S 2.080.931,00 (Bilanzakt OZ 20/1994) errichtet worden ist. Weiters ist festzuhalten, dass auf dem Anlagenkonto 250 „bauliche Investitionen in Mietgebäude“ zum 31. 12. 1993 der Wert von S 9,00 ausgewiesen wurde. Der Wert auf diesem Konto betrug zum 31. 12. 1994 S 1.976.893,00 (Bilanzakt OZ 1/1994). Dieser Wert ergab sich unter Berücksichtigung der oben angeführten

Herstellungskosten abzüglich der halbjährlichen AfA von S 104.047,00 (OZ 14/1994), basierend auf der Annahme einer 10-jährigen Nutzungsdauer durch die Bw.

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung zufolge wurde das ursprüngliche Kinogebäude im zweiten Weltkrieg errichtet. Aus den im Arbeitsbogen befindlichen Unterlagen ergibt sich, dass die Rechtsvorgänger der Bw. das Kinogebäude mit Mietvertrag vom 12. Juni und 28. September 1963 (AB 111 ff.) gemietet haben. Dieser Mietvertrag ist laut Artikel III auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und geht laut Artikel IX durch eine einfache Anzeige an die Vermieterin u. a. auf jene Personen über, welche an Stelle des einen oder anderen Gesellschafters in diesen Vertrag eintreten. Laut Artikel VIII dieses Mietvertrages erlischt der Mietvertrag, wenn in den gemieteten Räumen kein Lichtspieltheater betrieben wird. In Artikel VII dieses Mietvertrages sind die Vertragspartner übereingekommen, für Neuherstellungen, bauliche Veränderungen sowie Verbesserungen des Bestandobjektes Ablösevereinbarungen für den Fall der Vertragsendigung zu treffen.

Für den maßgeblichen Sachverhalt ist weiters festzuhalten, dass seitens der Bw. am 23. November 2004 – vor Beginn der mündlichen Berufungsverhandlung - dem unabhängigen Finanzsenat zwei Telefaxe vorgelegt wurden:

- das erste Telefax umfasst Ablichtungen der Konten 251 „bauliche Investitionen“ (S. 2 bis 6), 250 „bauliche Investitionen in Mietobjekten“ (S. 7), 7205 „Instandhaltung Gebäude“ (S. 8) sowie Ablichtungen der Rechnungen Nr. 23659 vom 16. 12. 1994 (Lieferung und Einbau kinotechnischer Einrichtungen, von Projektions- und Vorführtechnik und von Tontechnik) und Nr. 484/94 vom 15. 12. 1994 (Fassaden-, Gerüst- und Bodenleger- und Malerarbeiten);
- das zweite Telefax umfasst die Blätter 1 und 7 der Rechnung Nr. 247 vom 5. 12. 1994 (Arbeiten zur Errichtung eines Kinosaals).

Aus den vorerwähnten Unterlagen geht hervor, dass im Zuge der Errichtung des zweiten Kinosaals nicht nur Arbeiten zu dessen Errichtung und Ausstattung durchgeführt wurden, sondern Fassaden-, Gerüst-, Bodenleger- und Malerarbeiten für das gesamte Kinogebäude der Bw. Dieser Umstand ist v. a. aus der Rechnung Nr. 484/94 zu ersehen, wo unter Position 1) der Kinosaal und die Nebenräume (Vorführraum, Verkaufsraum, Süßigkeiten, Eingangshalle) mit 174 Arbeitsstunden abgerechnet werden. Unter Position 2) werden Gerüstung und Fassadenfärbelung mit 372 Arbeitsstunden abgerechnet. Auch aus der mit dem zweiten Telefax vom 23. November 2004 vorgelegten Rechnung Nr. 247 ist ersichtlich, dass die abgerechneten Leistungen nicht nur die Errichtung des zweiten Kinosaals betroffen haben, sondern die Adaptierung des Kinogebäudes im gesamten von der Bw. in Auftrag gegeben worden ist (siehe „Planung Vorplatzeingang und Vordach“).

Demzufolge wurden seitens der Bw. sämtliche in Rechnung gestellten Arbeiten und Leistungen von Konto Nr. 251 auf das Konto Nr. 250 „bauliche Investitionen in Mietobjekten“ am 31. 12. 1994 umgebucht.

Dieser Umstand stimmt mit den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass es sich bei der Errichtung des zweiten Kinosaales („kleiner Saal“) um keinen eigenständigen, selbstständig bewertbaren Zubau handle, überein. Dieser zweite Kinosaal teile das Schicksal des „großen Kinosaales“ und somit des gesamten Kinogebäudes. Der Finanzamtsvertreter ging für den Fall, dass kein selbstständig bewertbarer Gebäudeteil vorliege, bei der baulichen Umgestaltung und Integrierung des früheren Vorplatzes in den zweiten Kinosaal von einen aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand aus, wobei bei Ansatz der Restnutzungsdauer des gesamten Gebäudes von 25 Jahren auszugehen sei.

Die Frage nach der selbstständigen Bewertbarkeit des Kinosaales ist nach der Verkehrsauffassung zu entscheiden.

Der unabhängige Finanzsenat vertritt angesichts der gegenständlichen Sachverhaltskonstellation die Rechtsmeinung, dass mit der Errichtung des zweiten Kinosaales zwar bauliche Umgestaltungen des Gesamtgebäudes verbunden waren (Verlegung des Einganges, Integrierung des Vorplatzes, Änderungen im Altbestand), jedoch kein selbstständig zu bewertender Gebäudezubau geschaffen worden ist. Angesichts des Umfanges der Umbaumaßnahmen geht der unabhängige Finanzsenat jedoch davon aus, dass aktivierungspflichtige Mieterinvestitionen vorliegen, die grundsätzlich dem Mieter als wirtschaftlichem Eigentümer zuzurechnen sind. Bei diesen Ein- bzw. Umbauten richtet sich die AfA nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der Investition. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist bei Aufwendungen des Mieters, deren Ergebnis er dem Vermieter bei Beendigung des Bestandverhältnisses zu überlassen hat, durch die voraussichtliche Dauer des Bestandverhältnisses begrenzt, das heißt, die – voraussichtliche – Vertragsdauer ist maßgeblich, wenn sie kürzer als die technische Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes ist. Bei Einschätzung der Nutzungsdauer sind zukünftige Verhältnisse nur insoweit zu berücksichtigen, als sich diese in der Gegenwart bereits verlässlich voraussehen lassen (VwGH vom 17.11.1992, 92/14/0141 und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Auf die voraussichtliche Vertragsdauer ist auch bei auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietverträgen abzustellen. Es kommt dabei darauf an, wie lange der Mieter nach dem gewöhnlichen Ablauf der Dinge mit einer Nutzung seiner Aufwendungen im Rahmen des Vertrages rechnen kann (VwGH vom 25.4.2002, 99/15/0255).

Im vorliegenden Fall wurde ein Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Die 1953 geborene Bw. war 1994, im Errichtungsjahr des Zubbaus bzw. anlässlich dessen Inbetriebnahme, 41 Jahre alt. Ausgehend von der bereits eingangs erwähnten Vertragsgestaltung sowie unter Berücksichtigung des Alters der Bw. im Hinblick auf die Beendigung ihrer aktiven Tätigkeit bzw. den Pensionsantritt erscheint die Annahme einer 25-jährigen Nutzungsdauer als den konkreten Umständen des Falles entsprechend.

Ungeachtet der vorstehenden Ausführungen führt aber auch eine Schätzung der Nutzungsdauer der betrieblichen Gebäudeinvestition in Anlehnung an die Prozentsätze des § 8 Abs. 1 EStG 1988 zu keinem anderen Ergebnis.

Der Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer wurde im bisherigen Verfahren nicht erbracht. Der unabhängige Finanzsenat beurteilt daher die wirtschaftliche Abnutzung des Kinogebäudes der Bw. nach der Verminderung oder dem Aufhören der Verwendungsmöglichkeit des gegenständlichen Gebäudes. Die Bw. bringt in diesem Zusammenhang im Wesentlichen vor, das von ihr betriebene Kino beruhe auf einem veralteten Kinomodell und genüge aufgrund geänderter Verbrauchergewohnheiten nicht mehr den Publikumsansprüchen, was die Annahme einer kürzeren Nutzungsdauer rechtfertige. Diese Annahme der von der Bw. begehrten 10-jährigen Nutzungsdauer würde voraussetzen, dass nach diesem Zeitraum eine zweckentsprechende Nutzung des Kinos nicht mehr möglich sei. Diese von der Bw. zur wirtschaftlichen Nutzungsdauer vorgetragenen Argumente sprechen aus der Sicht des Herstellungszeitpunktes des zweiten Kinosaals ausschließlich künftige Entwicklungen betreffend den Betrieb eines Kinos an, lassen jedoch nicht erkennen, dass jene Zeitspanne, während der der streitgegenständliche Kinosaal für die Bw. einen wirtschaftlichen Nutzen abwirft, sich durch die Errichtung von Multiplex-Kinos auf 10 Jahre verkürzt. Auch in der mündlichen Berufungsverhandlung wurde lediglich vorgebracht, dass jetzt, d.h. im Jahr 2004, von den zuständigen Behörden in Amstetten ein großes Kinocenter genehmigt worden sei.

Das diesbezügliche Vorbringen der Bw. wird auch nicht gestützt, wenn die nachstehend angeführten Betriebsergebnisse berücksichtigt werden:

Beträge in S	Umsatzerlöse	Gewinn/Verlust
1992	1.116.154,49	165.384,72
1993	1.614.168,27	209.762,16
1994	2.374.204,56	328.229,82
1995	2.725.819,10	463.225,73
1996	2.813.575,42	116.144,58
1997	3.751.777,31	647.444,84
1998	4.234.147,20	1.008.156,55
1999	3.806.385,43	458.227,21

2000	3,619.513,66	379.398,43
2001	4,300.105,43	641.409,35
2002	3,811.265,00	534.318,00

Aus dieser Aufstellung geht einmal hervor, dass die Umsätze und Gewinne der Bw. keinen Rückschluss darauf zulassen, dass dieser Kinobetrieb wirtschaftlich nicht mehr führbar wäre oder die Konkurrenzbetriebe in Linz, St. Pölten, Steyr oder Amstetten, die teilweise Mehrsaalkinos betreiben, eine Beendigung des Kinobetriebs der Bw. erzwingen würden. Dies erhellt sich daraus, dass schon im Jahr 1994, dem Jahr der Errichtung des Zubau, die Kinoerlöse um rd. S 760.000,00 stiegen, um bis 1998 diskontinuierlich um weitere S 1.859.000,00 zu steigen. 1999 und 2000 wurden im Vergleich zu 1998 geringere Erlöse erzielt, ein Umsatzeinbruch war aber nicht zu konstatieren. Bereits 2001 erzielte die Bw. wiederum Kinoerlöse von S 4,3 Mio. (im Vergleich dazu 1993: S 1,6 Mio.). Es kann von dem in der Beilage zur Berufung behaupteten Besucherrückgang nicht gesprochen werden. Die Umsatzsteigerungen waren – ausgenommen 1996 – in allen Jahren mit Gewinnsteigerungen verbunden.

Dass im Jahr 1996 der Gewinn im Vergleich zum Vorjahr niedriger ausgewiesen wurde, hat einen wesentlichen Grund darin, dass die Bw. 1996 Instandhaltungsaufwendungen für Maschinen und Gebäude in Höhe von S 399.661,16 tätigte. Der Vergleichsbetrag bei den Instandhaltungsaufwendungen des Vorjahres (1995) machte (nur) S 53.417,71 aus. Damit ist ersichtlich, dass die Bw. sehr wohl Wert darauf legt, die Maschinen und das Gebäude instand zu halten, um einen weiteren, länger dauernden Kinobetrieb in Zukunft zu gewährleisten. Diese in den einzelnen Jahren unterschiedlich hohen Instandhaltungsaufwendungen sind auch ein Indiz dafür, dass die Bw. die Fortführung des Kinos sicherstellen wollte und selbst nicht die künftige Ertragslosigkeit des Kinobetriebes erwartete. Auch eine mangelhafte Instandhaltung des Gebäudes und der Anlagen lässt sich aus den erklärten diesbezüglichen Aufwendungen in den Gewinn- und Verlustrechnungen nicht ableiten.

Schließlich kann festgestellt werden, dass die oben ausgeführte Aufstellung zeigt, dass der gegenständliche Kinobetrieb wirtschaftlich und Gewinn bringend geführt werden kann. Dies gilt auch für den Zeitraum seit Errichtung des gegenständlichen Zubau im Jahr 1994; die Gewinne ab dem Jahr 1995 lagen um rd. S 250.000,00 über dem Gewinn des Jahres 1993. Niederiger fielen die Gewinne nur im Jahr 1996 wegen gesteigerter Instandhaltungsaufwendungen und im Jahr 2000 wegen gestiegener Löhne und höherer fremder Dienstleistungen (Steuerberatung) aus. Aus diesen beiden Jahresergebnissen kann nicht auf eine vorzeitige Ertragslosigkeit des gegenständlichen Kinobetriebes geschlossen werden.

Unter der technischen Abnutzung ist der materielle Verschleiß eines Wirtschaftsgutes, somit sein Substanzverzehr zu verstehen. Der Nachweis einer kürzeren technischen Nutzungsdauer kann grundsätzlich nur mit einem Gutachten über den technischen Bauzustand des Gebäudes erbracht werden. Ein derartiges Gutachten wurde im gegenständlichen Verfahren nicht vorgelegt.

Mit dem Vorbringen, es sei auch der Zustand des Altbestandes, in dem sich die gesamte kinotechnische Anlage befindet, zu berücksichtigen, ist es der Bw. nicht gelungen, einen die technische Nutzungsdauer des gegenständlichen Gebäudes verkürzenden Nutzungsgrad nachzuweisen. Die Bw. hat nämlich nicht schlüssig aufgezeigt, dass ein um 1945 errichtetes und somit zum Zeitpunkt der Errichtung des zweiten Kinosaals rund 50 Jahre altes Gebäude nur mehr eine 10 jährige Restnutzungsdauer aufweist. Anhaltspunkte für einen schlechten Bauzustand bzw. Bausführung oder statische Probleme sind nicht aktenkundig bzw. wurde ein derartiges Vorbringen auch nicht erstattet.

Aus dem Vorgesagten ergibt sich sohin, dass auch eine in Anlehnung an die AfA-Sätze des § 8 EStG 1988 erfolgte Schätzung zu keinem anders lautenden Ergebnis geführt hätte.

Was die AfA-Bemessungsgrundlage betrifft, ist auf die Rechnung Nr. 23659, die dem ersten Telefax vom 23. November 2004 beigelegt war, zu verweisen, weil diese Rechnung die Lieferung und den Einbau kinotechnischer Einrichtungen in Saal und Saal 2, die Projektions- und Vorführtechnik für den Saal 2 sowie die Tontechnik für Saal 1 und Saal 2 betrifft. Diese Rechnung weist eine Nettorechnungssumme von S 350.499,65 aus. Diese Rechnungssumme wurde mit Buchungsdatum 31. 12. 1994 auf dem Konto 251 erfasst und ist in dem Betrag von S 1.953.676,86 enthalten. Dieser Betrag wurde auf das Konto 250 „bauliche Investitionen in Mietobjekten“ umgebucht. Diese Projektions-, Vorführ- und Tontechnik ist aber nicht als bauliche Investition in das Mietobjekt zu erfassen, sondern als Betriebs- und Geschäftsausstattung. Für diese technische Ausstattung der beiden Kinosäle wird vom unabhängigen Finanzsenat die in der mündlichen Berufungsverhandlung beantragte Nutzungsdauer von 10 Jahren angenommen.

Soweit der steuerliche Vertreter der Bw. begeht, die lt. Rechnung 484/94 vom 15. Dezember 1994 iHv S 141.930,00 ausgewiesenen Aufwendungen für "Gerüstung + Fassadenfärbelung" als sofort abzugsfähigen Reparaturaufwand zu behandeln, so ist ihm zu entgegnen, dass Aufwendungen im Zusammenhang mit umfangreichem Herstellungsaufwand, die nicht einwandfrei dem Erhaltungsaufwand zugerechnet werden können, zur Gänze als Herstellungsaufwand anzusehen sind (zB VwGH 17.2.1993, 89/14/0248). Aus der vorerwähnten Rechnung geht jedenfalls nicht zweifelsfrei hervor, dass die darin angeführten

Arbeiten ausschließlich den "Altbau" betreffen und demzufolge eine eindeutige Zuordnung zum sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand zulassen würde.

Aus vorstehenden Erwägungen war der Berufung in diesem Punkt daher teilweise stattzugeben.

Daraus folgend ergeben sich die nachstehenden Berechnungen:

Beträge in S	Rechnungs -/ Bilanzbeträge	AfA
bauliche Investitionen zum 31. 12. 1994	1.976.893,00	
zuzüglich AfA für 1994	104.046,71	
bauliche Investitionen zum 1. 1. 1994	2.080.939,71	
abzüglich Rechnung 23659 (Kinotechnik)	350.499,65	10% = 35.050,00 1/2 = 17.525,00
Bemessungsgrundlage für „bauliche Investitionen in Mietobjekte“, Konto 250, zum 1. 1. 1994	1.730.440,35	4% = 69.218,00 1/2 = 34.609,00

Daraus errechnen sich für das Konto „Bauliche Investitionen in Mietobjekte“ folgende Erfolgsänderungen:

Beträge in S	lt. Bilanz	lt. UFS	Erfolgsänderung
EB-Saldo 1. 1. 1994	9,00	9,00	
Zugang 1994	2,080.931,00	1,730.431,00	
AfA 1994	104.047,00	34.609,00	69.438,00
Buchwert SB 1994	1,976.884,00	1,695.831,00	
AfA 1995	208.094,00	69.218,00	138.876,00
Buchwert SB 1995	1,768.790,00	1,626.613,00	
AfA 1996	208.094,00	69.218,00	138.876,00
Buchwert SB 1996	1,560.696,00	1,557.395,00	
AfA 1997	208.094,00	69.218,00	138.876,00
Buchwert SB 1997	1,352.602,00	1,488.177,00	
AfA 1998	208.094,00	69.218,00	138.876,00
Buchwert SB 1998	1,144.508,00	1,418.959,00	

*D) Berechnung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen aufgrund der Sicherheitszuschläge*

1994 (Beträge in S)	lt. Erkl.	Zuschätzung lt. UFS	BMG lt. UFS
20% Umsätze	66.036,60	---	66.036,60
10% Umsätze	2,560.035,88	15.900,00	2,575.935,88
vereinbarte Entgelte	2,578.580,48	15.900,00	2,594.480,48

1995 (Beträge in S)	lt. Erkl.	Zuschätzung lt. UFS	BMG lt. UFS
20% Umsätze	109.835,35	---	109.835,35
10% Umsätze	2,942.435,64	19.400,00	2,961.835,64
vereinbarte Entgelte	3,010.209,17	19.400,00	3,029.609,17

1996 (Beträge in S)	lt. Erkl.	Zuschätzung lt. UFS	BMG lt. UFS
20% Umsätze	162.325,15	---	162.325,15
10% Umsätze	3,028.862,68	19.300,00	3,048.162,68
vereinbarte Entgelte	3,140.295,83	19.300,00	3,159.595,83

1997 (Beträge in S)	lt. Erkl.	Zuschätzung lt. UFS	BMG lt. UFS
20% Umsätze	145.599,80	---	145.599,80
10% Umsätze	3,939.936,40	16.600,00	3,956.536,40
vereinbarte Entgelte	4,067.536,20	16.600,00	4,084.136,20

1998 (Beträge in S)	lt. Erkl.	Zuschätzung lt. UFS	BMG lt. UFS
20% Umsätze	267.379,17	---	267.379,17
10% Umsätze	4,469.933,56	21.500,00	4,491.433,56
vereinbarte Entgelte	4,714.812,73	21.500,00	4,736.312,73

*E) Berechnung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage aufgrund der Sicherheitszuschläge und des Kinozubaues*

*a) Berechnung der Entnahmen*

Beträge in S	1994	1995	1996	1997	1998
Entnahmen lt. BP	35.961,82	41.640,00	41.240,00	113.747,20	45.630,00

---

SZ lt. BP	- 24.000,00	- 29.000,00	- 29.000,00	- 25.000,00	- 32.000,00
USt auf SZ lt. BP	- 2.400,00	- 2.900,00	- 2.900,00	- 2.500,00	- 3.200,00
SZ 10% lt. UFS	15.900,00	19.400,00	19.300,00	16.600,00	21.500,00
USt auf SZ 10%	1.590,00	1.940,00	1.930,00	1.660,00	2.150,00
Entnahmen lt. UFS	27.051,82	31.080,00	30.570,00	104.507,20	34.080,00

*b) Berechnung der USt-Nachforderung*

Beträge in S	1994	1995	1996	1997	1998
GS lt. Erkl.	- 360.784,00	- 110.827,00	- 122.999,00	- 73.297,00	- 53.841,00
GS lt. UFS	- 358.384,00	- 102.727,00	- 114.173,00	- 51.600,00	- 44.290,00
Nachforderung lt. UFS	2.400,00	8.100,00	8.826,00	21.697,00	9.551,00

*c) Berechnung des Gewinns aus Gewerbebetrieb*

Beträge in S	1994	1995	1996	1997	1998
Gewinn lt. BP	399.409,64	696.745,73	243.158,58	782.140,25	901.727,55
Entnahmen lt. BP	- 35.961,82	- 41.640,00	- 41.240,00	- 113.747,20	- 45.630,00
USt-Nachforderung lt. BP	+ 3.210,00	+ 9.060,00	+ 9.396,00	+ 22.537,00	+ 10.601,00
Entnahmen lt. UFS	+ 27.051,82	+ 31.080,00	+ 30.570,00	+ 104.507,20	+ 34.080,00
USt-Nachforderung lt. UFS	- 2.400,00	- 8.100,00	- 8.826,00	- 21.697,00	- 9.551,00
Erfolgsänderg. lt. BP, Tz 24	- 62.428,00	- 124.857,00	- 124.857,00	- 124.857,00	- 124.857,00
zusätzl. AfA B + G lt. UFS	- 17.525,00	- 35.050,00	- 35.050,00	- 35.050,00	- 35.050,00
Erfolgsänderg. Kino lt. UFS	+ 69.438,00	+ 138.876,00	+ 138.876,00	+ 138.876,00	+ 138.876,00
Gewinn lt. UFS	<b>380.794,64</b>	<b>666.114,73</b>	<b>212.027,58</b>	<b>752.709,25</b>	<b>870.196,55</b>

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 20. Dezember 2004