

GZ. RV/0450-K/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Brandner – Mag. Napetschnig SteuerberatungsgmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wolfsberg betreffend Körperschaftsteuer 1997 – 1999 vom 4.7. 2002 und Kapitalertragsteuerhaftung 1997 – 1999 vom 30.6.2002 entschieden:

1.) Körperschaftsteuer 1997 – 1999:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhen der Abgaben und Gutschriften betragen

1997

Einkommen	134.306,66 €
Körperschaftsteuer	45.664,27 €
anzurechnende Mindestkörperschaftsteuer 1996	-1.090,09 €
anzurechnende festgesetzte Körperschaftssteuervorauszahlungen	-1.090,09 €
Abgabenschuld	43.484,08 €
bisherige Steuer laut Finanzamt	38.058,47 €
Mehrbetrag der Abgabe laut 2. Instanz	5.425,61 €

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung des Finanzamtes zu ersehen.

1998

Gesamtbetrag der Einkünfte	-21.862,80 €
----------------------------	--------------

Einkommen	0
Mindestkörperschaftsteuer	1.816,82 €
anzurechnende Kapitalertragsteuer	-3.270,28 €
anzurechnende festgesetzte Körperschaftsteuervorauszahlungen	-1.816,82 €
Abgabengutschrift	-3.270,28 €

1999

Gesamtbetrag der Einkünfte	64.246,44 €
Verlustabzug	-41.096,75 €
Einkommen	23.146,30 €
Körperschaftsteuer 34%	7.869,74 €
anzurechnende Mindestkörperschaftsteuer aus 1998	-1.816,82 €
anzurechnene Körperschaftsteuervorauszahlungen	-9.113,17 €
anzurechnende Kapitalertragsteuer	-5.995,51 €
Abgabengutschrift	-9.055,76 €

2.) Kapitalertragsteuerhaftung 1997 - 1999

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

AJ hielt während des gesamten Streitzeitraumes mindestens 90% der Anteile an der Berufungswerberin (Bw.). Er war während des gesamten Streitzeitraumes auch der einzige Geschäftsführer der Bw. (BP – Bericht der Bw. für 1997 – 1999, TZ 10 und 11).

I.) Darstellung des Verwaltungsverfahrens betreffend Absetzung für Substanzverringerung betreffend Schottervorkommen

1.) 1987 hat AJ ein Grundstück entgeltlich erworben und dieses an seinen Sohn ATJ verpachtet, der darin Schotter abbaute (TZ 16 BP – Bericht Bw., U, K 1997 – 1999).

Nach Beendigung des Pachtvertrages wurde der Schotterabbau ab dem Jahr 1991 auf Grund der Ergebnisse einer Betriebsprüfung bei AJ als Gewerbebetrieb behandelt. Der Prüfer ermittelte den Teilwert des Schottervorkommens per 1. 1.1991 mit S 10,422.400.-. Dieser Wert wurde in der Bilanz als Umlaufvermögen angesetzt. Der Prüfer ging damals von einem Schottervorkommen per 1.1.1991 von 875.097 m³ aus.

Mit Wirksamkeit ab 1.1.1996 brachte AJ sein Einzelunternehmen in die Bw., die Bw., ein. Der Buchwert des Schottervorkommens ab 1.1. 1996 laut Einbringungsbilanz betrug S 3,394.001.- Per 1.1.1997 betrug der Restbuchwert des Schottervorkommens der Bw. S 2,007.868.-.

Für 1997 machte die Bw. eine AfS von S 1,125.593.- geltend und für 1998 von S 882.275.-. Bis 31.12.1998 war der Buchwert des Schottervorkommens von der Bw. auf S 0.- abgeschrieben worden. Für 1999 machte die Bw. eine außerbilanzielle AfS von S 1,012.806.- geltend. Das Finanzamt vertrat nach Durchführung einer Betriebsprüfung die Ansicht, dass der zum 1.1.1997 bestehende Buchwert des Schottervorkommens auf eine Restnutzungsdauer von 23 Jahren. abzuschreiben sei. Deshalb setzte es für die Jahre des Streitzeitraumes 1997 – 1999 eine jährliche AfS von S 87.299.-an (TZ 17 BP- Bericht vom 5. 3. 2002) und erließ die bekämpften Körperschaftsteuerbescheide 1997 – 1999 vom 4.7.2002.

2.) In ihrer Berufung vom 25.7.2002 brachte die Bw. betreffend die AfS vor: Im Jahr 1991 sei auf Grund der Ergebnisse einer Betriebsprüfung eine Einlage des Schottervorkommens in einen Gewerbebetrieb erfolgt.

Zum 1.1.1997 betrage die Restnutzungsdauer des Schottervorkommens nicht 23, sondern 8 Jahre. Laut Bescheid der BH WO vom 4.1.1999 seien nämlich sämtliche Abbaumaßnahmen bis 31.12.2004 abzuschließen.

Die Abbaumenge pro Jahr werde mit S 100.000 m³ geschätzt 1 m³ sei mit S S 11,91 zu bewerten.

Es sei nicht möglich gewesen, die tatsächliche Abbaumenge im Jahr der Einlage (1991) auch nur annähernd richtig zu schätzen. Hätte die BP bei der Bewertung der Einlage 1991 mit dem Teilwert das tatsächliche Ausmaß des Schottervorkommens richtig erkannt, wäre der Bewertung ein Schottervolumen von 3.000.000 m³ zu Grunde gelegt worden und nicht von lediglich 875.000 m³, wie der Betriebsprüfer damals geschätzt habe. Zum 1.1.1997 seien noch 2 Mio m³ Schotter vorhanden gewesen. Allerdings könne man dieses Volumen nur sehr ungenau schätzen, weil man in den Berg nicht hineinsehen könne.

Die Bw. beantragte eine AfS in Höhe von S 11,91 pro m³ abgebautem Schotter. Der Ansatz eines Aktivpostens für den Schotter solle unterbleiben, weil die tatsächliche Schottermenge nur sehr ungenau geschätzt werden könne.

Am 7.4.2004 sagte AJ in Bezug auf das Schottervorkommen wie folgt aus:

Er habe bis ungefähr 1986 etwa 2 km westlich des derzeitigen Schotterabbaugebietes der Bw. auf Grund eines Abbaubertrages mit Frau KD in der Grube WU Schotter abgebaut. Dieser Abauvertrag sei nicht mehr verlängert worden, weil sich zum Ende der Laufzeit des Vertrages kein abbauwürdiges Schottervorkommen mehr in der Grube befunden habe. Zum Zeitpunkt des Endes des Vertrages habe er über eine Schotterabbauanlage verfügt. Er habe sich dazu entschieden, diese Anlage zunächst nicht zu verkaufen, sondern sich umzuschauen, ob er in der Nähe noch ein Schottergebiet finden würde.

Bei seiner Suche nach Schotter sei er auf das Gebiet in Z gestoßen, weil das ganze Gebiet entlang der Drau Schottergebiet sei. In der Nähe dieses Gebietes befänden sich mehrere Schottergruben. Er habe dann auf dem Gebiet von Z in einem Waldstück 14 Tage lang probeweise händisch Grabungen durchgeführt; dies sei jeweils bis zu einer Tiefe von ca einem

Meter geschehen. Dabei habe er eben ein paar KörndlIn gefunden und noch dazu so schöne. Er habe deshalb vermutet, dass er auf diesem Grund und Boden Schotter finden werde. Dann habe er sich an die Grundeigentümer, das Ehepaar R, gewandt und habe die Grundstücke in Z erworben. Er habe mit Herrn R auch über seine Absicht gesprochen, auf diesen Grundstücken Schotter abzubauen. Herr R habe dennoch keinen höheren Kaufpreis verlangt. Er (AJ) habe vor dem Kauf keine Bohrungen durchgeführt, sondern nur händisch gegraben. Um wirklich sicher gehen zu können, hätte er bohren müssen. Dies habe er vor dem Kauf aber nicht gemacht. Das, was er vor dem Kauf bei seinen Grabungen an Schotter gefunden habe, hätte genauso gut der angrenzende Berg sein können. Er habe auf dem Gebiet in Z Schotter vermutet und sei hier fündig geworden.

Noch 1987 habe er diese Grundstücke seinem Sohn ATJ auf Grund eines Abbauvertrages zum Schotterabbau überlassen. Im Jahre 1989 habe er dann den Schotterabbaubetrieb von ATJ wieder übernommen, weil dieser Betrieb mittlerweile konkursreif gewesen sei. Im Jahre 1990 und 1993 habe er weitere angrenzende Grundstücke in Z zugekauft, um sich den weiteren Schotterabbau zu ermöglichen und auch die neuen Grundstücke zum Abbau zu verwenden. Am Tag der Vernehmung dürften sich noch ein paar Millionen m³ in der der Bw. gehörigen Grube befinden. Dies sei eine Schätzung, die auch unrichtig sein könne.

In einer Besprechung zwischen dem Vertreter der Bw. und dem zuständigen Referenten vom 13.4.2004 und in einem Telefonat vom 20.4.2004 wurde dem Vertreter der Bw. vorgehalten, dass die Einlage des Schottervorkommens mit dem Teilwert im Jahre 1991 unrichtig gewesen sei. Tatsächlich hätte die Einlage nur mit den Anschaffungskosten bewertet werden dürfen (Schreiben des Vertreters der Bw. vom 23.4.2004, S. 1).

In einem weiteren Telefonat vom 23.4.2004 mit dem Referenten begehrte der Vertreter der Bw. Auskunft darüber, welche Überlegungen für den Betriebsprüfer ausschlaggebend dafür gewesen seien, die Einlage des Schottervorkommens für 1991 mit dem Teilwert zu bewerten. Der Referent teilte dem Vertreter der Bw. mit, dass der Betriebsprüfer damals der Ansicht gewesen sei, der Schotter gehöre nicht zum Grund und Boden und sei deshalb mit dem Teilwert anzusetzen.

Mit Schreiben vom 23.4.2004, welches in der zweiten Instanz am 26.4.2004 per Telefax einlangte, brachte der Vertreter der Bw. wie folgt vor: Die Einlage, die das Finanzamt per 1991 betreffend das Schottervorkommen gem. § 6 Z 5 EStG 1988 zum Teilwert angesetzt habe, sei dem Grunde, nicht der Höhe nach zu Recht erfolgt. Der Höhe nach sei die Einlage

zu niedrig bewertet worden. Das Schottervorkommen sei kein Grundstück, es handle sich hiebei auch nicht um grundstücksgleiche Rechte (vgl. EstR 2308, 2485, 2489, vgl. VwGH 12.2.1998, 94/15/0184; vgl. Hofstätter – Reichel, Einkommensteuer § 4 Abs 1 EStG Anm 18; Hofstätter – Reichel, Einkommensteuer § 28 EStG 1988, Anm 11).

Sollte im Jahre 2004 festgestellt werden, dass die BP im Jahre 1995 einen Sachverhalt, welcher sich auf 1991 bezogen habe, rechtlich falsch gewürdigt habe, so wäre der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt.

II.) Darstellung des Verwaltungsverfahrens betreffend die vom Finanzamt angenommene verdeckte Ausschüttung:

Bei der Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1997 – 1999 stellte der Prüfer fest, dass der Gesellschafter – Geschäftsführer der Bw. AJ 1997 von der Bw. S 3.850.000.- und 1998 S 2.093.130.- erhalten habe. Diese Zahlungen seien ohne konkrete Rückzahlungsvereinbarung, ohne Vereinbarung von Sicherheiten und ohne Vereinbarung von Zinsfälligkeiten zu Gunsten des Gesellschafter – Geschäftsführers der Bw. geflossen (TZ 17 BP – Bericht betreffend die Wirtschaftsjahre 1997 – 1999 der Bw.). Daher behandelte das Finanzamt diese Zahlungen für die Jahre 1997 und 1998 als verdeckte Ausschüttungen. Es berücksichtigte die Zinserträge, die die Bw. wegen dieser Zahlungen zu Gunsten des AJ für die Jahre 1997 – 1999 gebucht hatte, als einkünftemindernd und erließ den bekämpften Kapitalertragsteuerhaftungsbescheid vom 30.6.2002 und die bekämpften Körperschaftsteuerbescheide betreffend die Jahre 1997 – 1999 vom 4.7.2002.

Die Bw. berief. Sie brachte in ihrer Berufung insbesondere vor, dass AJ ab 1997 die Absicht gehabt habe, sämtliche Anteile an der Bw. zu verkaufen und aus dem Verkaufserlös die Schulden bei der Bw. zurückzuzahlen. Ab 1998 habe AJ Rückzahlungen geleistet. Die Zahlung vom S 2.093.130.- im Jahre 1998 sei von AJ dazu verwendet worden, um ein Grundstück zu erwerben, das sich im Eigentum eines Nachbarn befunden habe, der der Bw. lästig hätte werden können. Es habe sich bei diesem Kauf um einen Schutzkauf zu Gunsten der Bw. gehandelt.

Am 7.4.2004 wurden AJ, RKB und der steuerliche Vertreter der Bw. vernommen. AJ gab an, er habe 1998 die Liegenschaft eines Nachbarn der Bw. erworben, weil dieser immer wieder Einwendungen gegen den Schotterabbaubetrieb der Bw. erhoben habe.

Er habe gegenüber RKB, die mit ihm bei der Führung des Betriebes unterstützte , und RK sowie MO, die sich für den Erwerb der Anteile an der Bw. interessiert hatten, die Absicht geäußert, die Schulden bei der Bw. zurückzuzahlen. Es existierten darüber jedoch keine Aufzeichnungen. Er habe seit Ende 1996 mit der K GmbH, danach mit dem Geschäftsführer der St GmbH in SX, und dem Inhaber der Fa. SB, Erdbauunternehmen, in SA wegen Erwerbes der Schottergrube verhandelt.

RKB sagte am 7.4.2004 aus, sie habe die zu Gunsten des AJ geleisteten Zahlungen sofort auf das Verrechnungskonto AJ gebucht.

Der Vertreter der Bw. sagte sodann aus, welche Vereinbarungen betreffend die Abwicklung der Zahlungen geschlossen worden seien, dies für den Fall, dass die seriöseste Interessentin für die Gesellschaftsanteile an der Bw., die K GmbH, diese tatsächlich erworben hätte.

Über die Berufung wurde erwogen:

III.) Absetzung für Substanzverringerung (AfS): Feststellungen, Rechtsfolgen

1.) ergänzende Feststellungen

1.1.) 1982 – März 1987:

AJ baute in dieser Zeit auf den Grundstücken EZ 2 und 3 KG WU bei L auf Grund eines Abbauvertrages mit Frau KD Schotter ab. Dieser Abbauvertrag wurde nach März 1987 nicht verlängert, weil sich auf den Grundstücken der Frau KD kein abbauwürdiges Schottervorkommen mehr befand (Abbauvertrag vom 8. März 1982 zwischen KD und AJ = Dauerbeleg im Akt AJ, St.Nr. 150/0529 FA WO; Berufung des AJ, vertreten durch Dr. Friedrich Brandner, vom 3. April 1990 gegen den Einkommensteuerbescheid 1987 = HA 56 R-58/87 AJ; Schreiben des AJ an das Finanzamt WO vom 4.5.1987 = HA 2/1987 AJ; Aussagen des AJ vom 7.4.2004, S. 5).

1.2.) 1987 – 1989:

Nach dem Auslaufen des Abbauvertrages mit Frau KD suchte AJ in der näheren Umgebung der ehemaligen Schottergrube der Frau KD nach einem neuen Schotterabbaugebiet. Zu diesem Zwecke führte er etwa 2 Wochen lang auf den Grundstücken des AR und der ANR Nr. 7 – 14, 16 und 17/1 KG L bis zu einer Tiefe von jeweils einem Meter händisch Grabungen durch. Diese Grundstücke befanden sich ca. 2 km östlich der ehemaligen Schottergrube der

Frau KD. Er fand auf diesen Grundstücken Schotter und erwartete insbesondere auf Grund seiner Grabungen und seiner seit 1982 erworbenen Erfahrung als Schotterabbauunternehmer bereits vor dem Kauf dieser Grundstücke, dass dieses Schottervolumen abbauwürdig war. Er beabsichtigte, die erworbenen Grundstücke dem Schotterabbau zuzuführen. Noch bevor er mit dem Ehepaar R den Kaufvertrag betreffend die soeben erwähnten Grundstücke unterfertigte, verpachtete er mit Abbauvertrag vom 21.4.1987 mit Wirksamkeit ab 1.5.1987 einen Teil des Grundstückes 7 KG L im Ausmaß von 2,5 ha seinem Sohn ATJ zum Zwecke des Schotterabbaus. Dieses Gebiet war bereits seit 14.1.1987 mit der Widmung "Grünland – Schottergrube" versehen.. Die teilweise Umwidmung dieser Grundstücke (betreffend die Parzelle Nr. 7) auf "Grünland – Schottergrube" war bereits vom Ehepaar R herbeigeführt worden.

Am 4. Mai 1987 veräußerte AJ die Betriebsausstattung der Schottergrube, die auf Grund des Vertrages mit Frau KD betrieben worden war, seinem Sohn ATJ (Berufung des AJ vom 3. April 1990 gegen den Einkommensteuerbescheid 1987 = HA 56 R-58/87 AJ; Rechnung vom 4. Mai 1987 des AJ an ATJ = HA 76/87 AJ; Aktenvermerk Dris Brattusiewicz vom 16. Mai 1990 = HA 87 a/87 AJ; Notariatsakt vom 14.12.1989 zwischen AJ und ATJ= HA AJ 2/90 = Dauerbeleg S. 37 im Akt AJ beim Finanzamt WO ; Abbauvertrag vom 8.3.1982 zwischen KD und AJ; Abbauvertrag vom 21.4.1987 zwischen Arthur und AJ; Kaufvertrag vom 24.und 30. Juli 1987 zwischen AJ und dem Ehepaar R, Punkt 7).

Am 24. und 30. Juli 1987 (AB AJ 1991 – 1993, 123) unterfertigten AJ als Käufer und AR und ANR als Verkäufer den Kaufvertrag über die Grundstücke 7-14, 16 und 17/1 der EZ 70 KG L in Z bei L. AJ erwarb durch diesen Kaufvertrag 1987 Grundstücke im Ausmaß von 13,0981 ha um S 1,500.000.- , um seinem Sohn ATJ auf einem Teil dieser Grundstücke (auf einer Teilfläche des Grundstückes 7 KG L im Ausmaß von 2,5 ha) den Abbau von Schotter auf Grund des Abbauvertrages vom 21.4.1987 zu ermöglichen. AR, mit dem AJ die Kaufvertragsverhandlungen geführt hatte, war über die Absicht des AJ, die gekauften Grundstücke zum Schotterabbau zu verwenden, vor Abschluss dieses Kaufvertrages informiert. Diese mit Kaufvertrag vom 24. und 30.7.1987 erworbenen Grundstücke erhielten die EZ 313 KG L. ATJ baute sodann auf Grund des oben erwähnten Abbauvertrages vom 21. April 1987 auf dem Grundstück 7 Schotter ab. ATJ hatte mit dieser Tätigkeit keinen wirtschaftlichen Erfolg. Deshalb stellte er seine Schotterabbautätigkeit wieder ein und übergab die gesamte mit dem Schotterabbau in Verbindung stehende Betriebsausstattung mit Wirksamkeit vom 31. Dezember 1989 seinem Vater AJ (Kaufvertrag vom 24. und 30. Juli

1987 zwischen AR und ANR und AJ = AB AJ 1991 – 1993, 123; Aktenvermerk Dris Brattusiewicz vom 16. Mai 1990 = HA 87 a/87 AJ; Einkommensteuerakt ATJ, St.Nr. 151/8281; Übergabsvertrag vom 14. Dezember 1989 zwischen AJ und ATJ = Dauerbeleg im Akt AJ S. 37, HA AJ, 2/90; Tz 16 BP - Bericht der Bw.; Fax von Brandner & Napetschnig vom 4. Feber 2002 samt Stellungnahme des AJ vom 4. Feber 2002; Schreiben des ATJ an das Finanzamt WO vom 2.1.1990 = Dauerbeleg im Akt AJ; AB 60 Bw. = Abbauvertrag vom 21.1.1997 mit der K GmbH; AB 171 AJ 1991 – 1993 = Gutachten des DI Germ; vgl. Beilage zur Einkommensteuererklärung 1987des AJ = HA 10/1987 AJ und AV Dris Woschank vom 14.4.1989, HA 9R /87; Aussage des AJ vom 7.4.2004, insbesondere S. 5-10).

1.3.) 1990 – 1996:

Im Jahre 1990 nutzte AJ das auf der EZ 70 vorhandene Schottervorkommen insbesondere zur Herstellung eines Weges (Grundstücksnummer 843), um die Schottergrube zu erschließen. Mit Kaufvertrag vom 11. Jänner 1990 erwarb AJ von AR und ANR Teile der Grundstücke 21/1, 22 und 21/2 der EZ 70 KG L (15.893 m²), die an das bisher erworbene Schotterabbaugebiet angrenzten, um S 315.460.- , um darauf selbst Schotter abzubauen. Mit Eingabe vom 28. August 1990 beantragte AJ bei der Bezirkshauptmannschaft WO eine Bewilligung zur Anlage einer Schottergrube auf den Parzellen 7, 16, 21/1, 22 und 843 KG L. Die Bewilligung wurde mit Bescheid vom 18. Dezember 1990 erteilt.

Ab 15. April 1991 begann AJ mit seinem damaligen Geschäftspartner NP damit, Schotter auf den bisher vom Ehepaar R erworbenen Grundstücken der KG L Nr. 7, 16, 17/1, 21/1, 22 und 843 abzubauen und zu verkaufen. Die Bw. bezeichnet dieses Abaugebiet insbesondere als "Schottergrube Z" (Kaufvertrag vom 11. Jänner 1990 zwischen AR und ANR und AJ = AB AJ 1991 – 1993, 129; Schreiben des AJ vom 25. April 1991 an das Finanzamt WO = Dauerbeleg im Akt AJ; Aktenvermerk des Betriebsprüfers vom 6 und 7. Juni 1995 im AB AJ 1991 – 1993, 48; Skizze AB 152 im AB AJ 1991 - 1993; Fax von Brandner & Napetschnig vom 4. Februar 2002 samt schriftlicher Stellungnahme des AJ vom 4. 2. 2002; Bescheid vom 18.12.1990 der BH WO, 2305/3/90 im AB AJ 1991 –1993, AB 164; AB 60 betreffend die Bw. = Abbauvertrag zwischen der Bw. und der K GmbH vom 21.1.1997; Aussage von AJ vom 7.4.2004, S. 5-10).

Mit Kaufvertrag vom 1. Juli 1993 erwarb AJ von AR und ANR Grundflächen im Gesamtausmaß von 5.126 m² aus den Parzellen 21/1, 22 und 21/2 der EZ 70 KG L, die an das bisherige Schotterabbaugebiet angrenzten, um darauf Schotter abzubauen. Der Kaufpreis betrug S

300.000.- (Kaufvertrag vom 1. Juli 1993, AB AJ 1991 – 1993, 134; Aussagen des AJ vom 7.4.2004, S. 5-10).

AJ baute auch auf den zuletzt (1993) erworbenen Grundflächen Schotter ab. Laut Bescheid vom 15.7.1993 waren ab Dezember 1990 zunächst 3 ha von den erwähnten von AJ erworbenen Grundflächen als Grünland – Schottergrube gewidmet. Während der Betriebsprüfung für die Jahre 1991 - 1993 betreffend AJ wurde im Jahr 1995 bekannt, dass AJ eine Vergrößerung um weitere 1,14 ha plante. Im Jahre 2004 dienten 5 ha von den vom Ehepaar R erworbenen Grundflächen dem Schotterabbau. Die gesamten Anschaffungskosten der Grundstücke, die AJ zum Zwecke des Schotterabbaus vom Ehepaar R 1987 – 1993 erworben hatte, betrugen einschließlich aller Nebenkosten (z.B Vertragserrichtungskosten) S 2,234.000.- (AB AJ 1991 – 1993, 66= Auszug aus einem Gutachten des DI Germ, vgl. auch AB AJ 1991 – 1993, 171, 172; Aussagen des AJ vom 7.4.2004, S. 5-10; Schreiben des Vertreters der Bw. vom 23.4.2004; Bilanz der Bw. für 1996, Seite 1).

AJ behandelte die Einkünfte auf Grund der Überlassung des Grundstückes 7 KG L zum Schotterabbau durch seinen Sohn Arthur in den Jahren 1987 – 1989 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Ab dem Jahr 1991 behandelte das Finanzamt die Einkünfte auf Grund des Schotterabbaues als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weil AJ ab 1991 durch einen Angestellten, dem er dazu den Auftrag erteilt hatte, Schotter abbauen ließ. Das Schottervorkommen wurde vom Finanzamt als im Jahr 1991 in das Betriebsvermögen eingelegt behandelt. Diese Einlage der in den Jahren 1987 und 1990 erworbenen Schottervorkommen wurde vom Finanzamt mit dem Teilwert bewertet. Der Teilwert wurde im Einvernehmen zwischen AJ und dem Finanzamt in Höhe von S 11,91.- pro m³ (insgesamt S 10,422.400.-) Schotter bewertet. Der in den Jahren ab 1991 auf allen erworbenen Grundstücken (einschließlich der Grundflächen, die 1993 erworben wurden) abgebaute Schotter wurde unter Zugrundelegung des soeben erwähnten Teilwertes von S 11,91.- pro m³ als Absetzung für Substanzverringerung berücksichtigt

(TZ 15 BP – Bericht betreffend AJ vom 25. Juni 1995 betreffend 1991 – 1993; Schreiben des Vertreters der Bw. vom 23.4.2004).

Die Einkommensteuerbescheide 1991 – 1994 betreffend AJ ergingen am 10.6.1996 oder davor [Einkommensteuerbescheide vom 10.6.1996 (1994), 25.7.1995 (1993), 2.8.1995, (1992), 25.7.1995 (1991)].

Ab 1.5.1994 baute AJ auf der Schottergrube Z (Grundstücke 7, 16, 17/1, 21/1, 22, , 843 KG L) alleine, dh ohne seinen bisherigen Geschäftspartner NP, aber mit Hilfe eines Angestellten, Schotter ab.

Das Finanzamt vertrat auf Grund der während einer Betriebsprüfung bei AJ, die im Jahre 1995 stattfand (betrifft die Jahre 1991 – 1993), eingeholten Informationen zunächst die Ansicht, dass zum Zeitpunkt des Beginnes des Gewerbebetriebes (April 1991 nach Ansicht des Finanzamtes) ein Schotterabbauvolumen von 875.000 m³ vorgelegen sei

(TZ 15 BP – Bericht betreffend AJ vom 25. Juni 1995 betreffend 1991 – 1993).

Mit Wirksamkeit vom 1. Jänner 1996 brachte AJ seinen Schotterabbaubetrieb in Z bei L in die Bw. ein, deren Gesellschafter - Geschäftsführer AJ ist (Dauerbelege 37 , 38 im Akt des Finanzamtes betreffend die Bw.).

Von 1990 - 1993 wurden auf den Grundstücken 7, 16, 17/1, 21/1, 22, und 843 KG L folgende Schottermengen abgebaut:

1990: 3.449 m ³	
1991: 74.389 m ³	
1992: 138.359 m ³	
1993: 120.641 m ³	
336.838 m ³	Summe

(AV des Prüfers im Arbeitsbogen AJ 1991- 1993, 48 und 49; Fax vom 4.2.2002 der Kanzlei Dr. Brandner und Mag. Napetschnig samt Beilagen; Schreiben von Brandner und Napetschnig vom 4.5.2001= AB betreffend die Bw. 49).

Von 1994 – 31. Dezember 2001 wurden auf den Grundstücken 7, 16, 17/1, 21/1, 22, und 843 KG L 1,417.655,47 Tonnen, das sind 833,914,98 m³ Schotter abgebaut. Der Gesellschafter - Geschäftsführer der Bw. AJ schätzt auf Grund seiner Erfahrungen, die er in mittlerweile zwanzigjähriger Abbautätigkeit gewonnen hat, dass auf den genannten Grundstücken ab 1. Jänner 2002 zumindest ein noch abbaubares Schottervolumen von 1,732.689,75 Tonnen, das sind 1,019.229,2 m³, verbleibt. Somit war per 1.1.1990 auf allen genannten Grundstücken ein abbaubares Schottervolumen von zumindest 2,189.982 m³ vorhanden

(Fax von Brandner & Napetschnig GmbH vom 4. Feber 2002 an die Finanzlandesdirektion für Kärnten samt schriftlicher Stellungnahme des AJ und einer handschriftlichen Aufstellung über

den Schotterabbau von 1991 - 2001; Abbauvertrag vom 21. Jänner 1997 zwischen der Bw. und der K GmbH; Aktenvermerk des Betriebsprüfers vom 6. und 7. Juni 1995 im AB AJ 1991 – 1993 = AB AJ 48, Vermerk über abgebautes Schottervolumen 1997 = AB der Bw. 110; AB der Bw. 107).

Bisher wurden folgende Beträge als Absetzung für Substanzverringerung (AfS) abgesetzt:
1991 – 1995 von AJ, ab 1996 von der Bw. nach Einbringung des Betriebes des AJ in die Bw.:

1991 (TZ 15 BP Bericht betreffend AJ 1991-1993)	S 886.100,--
1992 (s.o.)	S 1,648.000,--
1993 (s.o.)	S 1,437.000,--
1994 (G+V Rechnung AJ, Punkt 5") vgl 1994 Bilanz: Vorrat Rohstoffe Schottergrube 1994 S 4,946.870,-- Kto Schottergrube 1993 laut BP betreffend AJ 1991 – 1993, TZ 15 S 6,451.300,--	S 1,504.430,--
1995 (G+V AJ, Konto 7102) laut Bilanz 1995: Vorrat Rohstoffe Schottergrube 1995 S 3,394.001,--;	S 1,552.869,--
1996 Bw. nach EinbringungSubstanzverringerung Schottergrube Bilanz Bw. 1996 Vorrat Rohstoffe Schottergrube S 2,007.868,-	S 1,386.133,--
AfS 1991 - 1996	S 8,414.532,--

2.) Beweiswürdigung:

Dass AJ 1987 vor Erwerb der Grundstücke erwartete, auf diesen Grundstücken ein abbauwürdiges Schottervorkommen zu finden und dass er die Grundstücke damals deshalb erworben hat, um sie dem Schotterabbau zuzuführen, ergibt sich aus folgenden Umständen:

- AJ hat vor dem Kauf 14 Tage lang auf den Grundstücken händisch Grabungen durchgeführt. Er hat bei diesen Grabungen Schotter gefunden. Zur Zeit dieser Grabungen hatte er bereits eine fünfjährige Erfahrung als Schotterabbauunternehmer. Diese Umstände indizieren, dass er

vor dem Kauf erwartet haben muss, mit dem Erwerb der Grundstücke ein abbauwürdiges Schottervorkommen zu erwerben.

- Der Zweck, den AJ mit den 1987 erworbenen Grundstücken im Sinn hatte, hatte vor allem mit Schotterabbau zu tun. AJ hat in seinen Aussagen in erster Linie vom Schotterabbau, und nur in untergeordneter Weise von anderen Zwecken im Zusammenhang mit dem Erwerb der Grundstücke gesprochen. Nur für den Fall, dass sich auf diesen Grundstücken nicht genug Schotter befunden hätte, hätte er sie einer landwirtschaftlichen Nutzung zugeführt (Aussagen des AJ am 7.4.2004, S. 5-10). Diese Umstände indizieren, dass er die Grundstücke wegen eines geplanten Schotterabbaus erworben hat.

- Er hat 1987 ein neues Schotterabbaugebiet gesucht, weil in der Grube der Frau KD kein Schotter mehr abgebaut werden konnte. Er hat auf den Grundstücken des Ehepaars R Schotter gefunden. Er hat die Grundstücke um 1,5 Mio S erworben. Es wäre nicht verständlich, warum er 1,5 Mio S ausgegeben haben sollte, wenn er nicht erwartet hätte, zusammen mit diesen Grundstücken ein abbauwürdiges Schottervolumen zu erwerben, da AJ in erster Linie am Schotterabbau interessiert war (Aussagen des AJ am 7.4.2004, S 5 – 10).

- Er hat im engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Erwerb der Grundstücke einen Teil dieser Grundstücke auf Grund eines Abbauvertrages seinem Sohn ATJ zum Schotterabbau überlassen. Dies indiziert, dass er von Anfang an den Schotterabbau auf diesen Grundstücken geplant hatte.

- ein Teil der von AJ erworbenen Grundstücke hatte bereits seit Jänner 1987 die Widmung als Schotterabbaugebiet. Auch dies Indiziert, dass AJ vor dem Kauf der Grundstücke erwartete, ein abbauwürdiges Vorkommen darauf zu finden und dass er mit dem Erwerb der Grundstücke den Abbau von Schotter bezweckte.

3.) rechtliche Beurteilung:

1991 wurden die vom Ehepaar R als Verkäufern 1987 und 1990 erworbenen Grundstücke in den Gewerbebetrieb des AJ eingelegt, da AJ ab 1991 begann, das Schottervorkommen auf den erworbenen Grundstücken selbst abzubauen und zu verwerten (TZ 15 BP – Bericht betreffend AJ 1991 – 1993). Grundstücke, die innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Einlage angeschafft worden sind, sind mit den Anschaffungskosten im Zeitpunkt der Einlage anzusetzen (§ 6 Z 5 EStG 1988). Zu den Grundstücken zählen der nackte Grund und Boden und die mit ihm fest verbundenen Sachen (vgl. Doralt, EStG, § 30 TZ 41).

Zu den Zeitpunkten der Anschaffung 1987 und 1990 war das Schottervorkommen unter den erworbenen Grundstücken , das 1991 mit den Grundstücken in den Gewerbebetrieb des AJ eingelebt worden ist, mit den Grundstücken fest verbunden und zählte daher zu den Anschaffungszeitpunkten zu den Grundstücken. Daher unterlag dieses Schottervorkommen von den Zeitpunkten der Anschaffung an der 10 –jährigen Spekulationsfrist gem. § 30 Abs 1 Z 1 lit. a EStG 1988. Aus diesem Grund ist für das Schottervorkommen ebenso wie für die Grundstücke die 10- Jahresfrist gem. § 6 Z 5 EStG 1988 maßgebend. Daher ist auch das 1991 eingelegte Schottervorkommen unter den Grundstücken mit den Anschaffungskosten zu bewerten.

Das Schottervorkommen, das AJ 1993 zusammen mit den Grundflächen vom Ehepaar R erwarb, wurde für den Gewerbebetrieb des AJ erworben und war daher von Anfang an mit den Anschaffungskosten zu bewerten (§ 6 Z 2 lit a EStG 1988).

Die Anschaffungskosten des Schottervorkommens betragen selbst bei Vernachlässigung des Anteiles von Grund und Boden an den von AJ 1987 – 1993 dem Ehepaar R bezahlten Kaufpreisen S 2,234.000.- .Nur diese Anschaffungskosten des Schottervorkommens waren es, die im Wege der AfS zur Abschreibung zur Verfügung standen. Tatsächlich haben AJ und später die Bw. bereits vor Beginn des Streitzeitraumes ein Vielfaches davon abgeschrieben. Bereits für die Jahre 1991 –1993 wurden dem AJ unter dem Titel der AfS vom Finanzamt Abschreibungen von S 3,971.100.- gewährt. Das ist mehr , als während der ganzen Dauer des Schotterabbaus zulässig gewesen wäre (S 2,234.000.-) .

Überhöhte Absetzungen in der Vergangenheit sind durch entsprechende Minderung der AfA für die restliche Nutzungsdauer auszugleichen (Doralt, EStG, § 4 TZ 175 m.w.N.). Daher ist für die Jahre des Streitzeitraumes keine AfS mehr zulässig.

IV.) Zahlungen der Bw. zu Gunsten des AJ, die vom Finanzamt als verdeckte Ausschüttung beurteilt wurden:

1.) ergänzende Feststellungen:

Zum 1.1.1996 brachte AJ, geb. 3.4.1931, seinen Kiesabbaubetrieb in die Bw. (= Bw.) ein, deren Gesellschafter mit einem Anteil am Geschäftsanteil von zumindest 90% er war. Aus 1996 datiert eine Forderung der Bw. gegen AJ in Höhe von S 987.233,18, die nicht streitgegenständlich ist. Die Bw. buchte einen Zinsertrag zu ihren Gunsten auf Grund dieser

Forderung von S 7.888.- (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung der Bw. zum 31.12.1996; TZ 17 BP - Bericht).

Am 30.1.1997 stellte die Bw. Herrn AJ zusätzliches Kapital in Höhe von S 3.850.000.- zur Verfügung. Sie verbuchte diesen Betrag als zusätzliche Forderung gegen AJ. In diesem Zusammenhang buchte die Bw. einen Zinsertrag gegen AJ in Höhe von S 225.819,99 (hievon 5% - S 176.458,33 für die Erhöhung der Forderung gegen AJ im Jahre 1997, S 49.361,66 für die aus dem Jahre 1996 datierenden älteren Schulden). Bis Ende 1997 nahm AJ noch keine Rückzahlungen vor.

Die Bw. verbuchte einen Saldo zu Ihren Gunsten gegenüber AJ per 31.12.1997 in Höhe von S 5.063.053.- (: Schreiben von Brandner & Napetschnig vom 4.5.2001, S 3 = AB der Bw. 48; Entwicklung des Verrechnungskontos AJ AB 70 betreffend die Bw.; TZ 17 BP – Bericht Bw.; AB betreffend die Bw. 6; Verrechnungskonto AJ 1997 Bilanzakt 18/1997).

AJ verwendete den Betrag von S 3.850.000.- zur Anschaffung von Liegenschaften, die er vermietete (Berufung vom 25.7.2002 = HA 19/1999; Schreiben von Brandner und Napetschnig vom 4.5.2001, S 3= AB der Bw. 48).

Zwischen Dezember 1996 und Jänner 1997 standen die Inhaber der Anteile an der Bw. AJ und Fr. RKB in Verkaufsverhandlungen mit der K GmbH, deren Geschäftsführer RK die Möglichkeit ernsthaft in Erwägung zog, um einen Kaufpreis in der Größenordnung von S 42.000.000.- die Anteile an der Bw. zu erwerben. Daher übernahm AJ zunächst die Anteile der Gesellschafterin RKB an der Bw. und unterbreitete der K GmbH und deren Mitarbeiterin MO am 21. Jänner 1997 ein schriftliches Angebot auf Übernahme der Anteile an der Bw. AJ erklärte sich an dieses schriftliche Angebot bis zum 31.Mai 1998 gebunden. Vor dem Kauf wollte die K GmbH jedoch die Schottergrube der Bw. pachten, um sich selbst ein Bild von den Ertragschancen, die der Betrieb der Schottergrube bieten könnte, machen zu können. Deshalb schloss die K GmbH mit der Bw. am 21. 1. 1997 einen Pachtvertrag, der die K GmbH zum Schotterabbau in der Schottergrube der Bw. bis auf unbestimmte Zeit berechtigte. Ferner erwarb die K GmbH am 16.1.1997 die Betriebsausstattung der Schottergrube der Bw: Zwei Lader, eine Wiegeeinrichtung, eine Siebanlage, ein Förderband, eine Bauhütte sowie einen Tankwagen. Frau MO nahm im Jahr 1997 das Angebot des AJ an und erwarb 5% der Anteile an der Bw. (Berufung der Bw.; Schreiben von Brandner und Napetschnig vom 4.5.2001 = AB der Bw. 46; drei Notariatsakte vom 21.1.1997 = AB der Bw. 51 – 59; Abbauvertrag vom 21. 1. 1997 mit der K GmbH AB 60; 2 Rechnungen vom 16.1.1997 Nr. 2097 und 1097).

Der bisherige Sachverhalt ist nicht strittig.

AJ hatte von Anfang an die Absicht, für den Fall des Verkaufes der Anteile an der Bw. seine Schulden bei der Bw. zurückzuzahlen (siehe Beweiswürdigung; Vgl. Berufung der Bw. = HA betreffend die Bw. 23/1999).

Im Frühjahr des Jahres 1997 erlitt jedoch der Gesellschafter- Geschäftsführer der K GmbH RK einen Herzinfarkt; Zudem veranlasste das Arbeitsinspektorat in der ersten Jahreshälfte 1997 eine Schließung des Betriebes, den die K GmbH gepachtet hatte. Diese gesundheitlichen und wirtschaftlichen Probleme veranlassten den Gesellschafter – Geschäftsführer der K GmbH RK im Mai 1997, seine Pläne zu ändern. Er war nun nicht länger bereit, die Anteile an der Bw. zu erwerben und strebte eine Beendigung des Pachtvertrages an (Berufung der Bw. = insbesondere HA 22/1999; Beilage B der Berufung= Schreiben von Brandner und Napetschnig vom 4.5.2001 = AB 46, 47 der Bw; Schreiben der K GmbH vom 30.6.1997 = AB 68 der Bw.).

Der Gesellschafter - Geschäftsführer der Bw. AJ hielt es nicht für sinnvoll, zu versuchen, die K GmbH zur Einhaltung des Abbauvertrages zu zwingen, da das Entgelt in Abhängigkeit von der geförderten Schottermenge vereinbart worden war. Er stimmte daher der Auflösung des Pachtvertrages im Juni 1997 zu und fand sich damals auch damit ab, dass es nicht zum Kauf der Anteile durch die K GmbH kommen werde. Daher kaufte die Bw. von der K GmbH auch die dieser im Jänner 1997 verkauften Anlagegüter zurück (Rechnungen vom 1. und 3.7.1997 der K GmbH an die Bw.= AB 65 und 66 der Bw.; Schreiben von Brandner und Napetschnig vom 4.5.2001 AB 46) .

AJ verhandelte sodann ab 1998 bis zumindest 2000 auch noch mit anderen Interessenten an den Anteilen an der Bw., allerdings ergebnislos. Bei diesen Interessenten handelte es sich insbesondere um WV, Geschäftsführer der St GmbH in SX und Herrn SB, Erdbauunternehmer in SA (Berufung der Bw. = insbesondere HA 23/1999; Aussage des AJ vom 7.4.2004, S. 18 und 19; AV über ein Telefonat mit WV vom 19.4.2004 im Akt der zweiten Instanz).

1998 erhielt AJ von der Bw. S 2.093.130.- zusätzlich. Die Bw. buchte für alle Schulden des AJ ihr gegenüber S 283.769.- an Zinsen, die AJ beglich. 1998 überstiegen die Rückzahlungen des AJ an die Bw. zwar nicht die Zahlungen der Bw. an AJ, wohl aber die soeben erwähnten Zinsen um S 196.231.-. Zum 31.12.1998 haftete die Forderung der Bw. gegen AJ in Höhe von S 6.959.952,18 unberichtigt aus (BP – Bericht betreffend die Bw., TZ 17; Berufung der Bw.,

insbesondere HA 23/1999; Schreiben von Brandner und Napetschnig vom 4.5.01 = AB 48 der Bw.; Entwicklung des Verrechnungskontos AJ = AB 70 der Bw.; Verrechnungskonto AJ 1998 = Bilanzakt 1998, S. 17).

AJ verwendete den Betrag von S 2.093.000.- dazu, um mit Kaufvertrag vom 20.1.1998 die Liegenschaft des PDI EZ 28 KG WU zu erwerben, die an die Schottergrube, die von der Bw. betrieben wurde, angrenzte. Diese Liegenschaft schenkte er mit Schenkungsvertrag vom 7.10.1999 seinem Sohn BJ. BJ akzeptierte im Gegenzug die Einverleibung einer Dienstbarkeit zur entschädigungslosen Duldung von Beeinträchtigungen im Zusammenhang mit dem Schotterabbau zu Gunsten der Grundstücke 7, 13, 16, und 17 KG L, auf denen die Bw. Schotter abbaute (Beschluss des BG WO vom 19.1.2000, 211/00 = Beilage G der Berufung = HA 60/1999).

Grund für diesen Kauf im Jänner 1998 war es, zu verhindern, dass der Eigentümer der Liegenschaft "PDI" durch Geltendmachung von Nachbarrechten den Schotterabbau durch die Bw. auf den an die Liegenschaft "PDI" angrenzenden Grundstücken Nr. 7, 13, 16 und 17 KG L stören könnte (vgl. Berufung der Bw., insbesondere HA 24/1999; Anlage G der Berufung= HA 60/1999; Schreiben von Brandner und Napetschnig vom 4.5.2001 AB 46ff; Grundbuchsauszug der EZ 28 KG WU vom 7.4.2004, Verzeichnis der gelöschten Eintragungen betreffend die EZ 28 KG WU vom vom 7.4.2004; Aussagen von AJ vom 7.4.2004, Seiten 2 – 5 = Beilage dieses Schreibens; Aussage Drs Brandner vom 7.4.2004, S. 4). Die Liegenschaft EZ 28 KG WU wurde im Jahre 2002 zwangsversteigert. Neue Eigentümer sind seit 4.9.2002 Ri und Ra FE. Ri FE ist als Dienstnehmer der Bw. in deren Schottergrube in Z beschäftigt (Grundbuchsauszug der EZ 28 KG WU vom 7.4.2004, Verzeichnis der gelöschten Eintragungen betreffend die EZ 28 KG WU vom vom 7.4.2004; Aussage des AJ vom 7.4.2004, S. 2).

1999 überstiegen die Rückzahlungen des AJ an die Bw. die Zinsen um S 124.514. Die Bw. buchte gegenüber AJ wegen ihrer Forderungen einen Zinsertrag von S 355.486,90, den AJ beglich. Die gegenüber AJ aushaftende Forderung der Bw. reduzierte sich per 31.12.1999 auf S 6.835.439,08.- (BP – Bericht betreffend die Bw., TZ 17; Berufung der Bw. Schreiben von Brandner und Napetschnig vom 4.5.2001, S. 3 = AB der Bw. 48; Entwicklung des Verrechnungskontos der Bw. AB 70; Verrechnungskonto AJ 1999 = Bilanzakt 6/1999).

Im Jahre 2000 überstiegen die Rückzahlungen des AJ an die Bw. die Zinsen von S 396.325.- um S 125.495.- Die gegenüber AJ aushaftende Forderung der Bw. reduzierte sich per

31.12.2000 auf S 6.727.791,08 (Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der Bw. per 31.12.2000; Berufung der Bw. ; Verrechnungskonto AJ, Bilanzakt 7/2000).

Die Betriebsprüfung bei der Bw., bei der der Sachverhalt betreffend diese Zahlungen an AJ festgestellt wurde, begann am 23.4.2001 (Dauer bis 5.3.2002, vgl. BP – Bericht betreffend die Bw.).

AJ bewerkstelligte die Rückzahlungen von Teilen des Kapitals und Zahlungen der Zinsen ab 1998 dadurch, dass er ab 1998 mit seinen Ansprüchen auf Geschäftsführerentgelt (S 480.000.- pro Jahr) gegen die Forderungen der Bw. aufrechnete (Berufung; Verrechnungskonto AJ 1998 –2000 als Beilage der Jahresabschlüsse 1998 - 2000).

Zu den Jahresabschlüssen der Jahre 1997 – 2000 fasste die Bw. Umlaufbeschlüsse zur Höhe der Zinsen auf Grund der Forderungen gegen AJ (AB 73 – 75 betreffend die Bw., Beilage I der Berufung = HA 76/1999). Schriftliche Vereinbarungen über Rückzahlungen wurden bis 7.4.2002 nicht geschlossen (Beilage I der Berufung = Umlaufbeschluss vom 8.4.2002 = HA 76/99) . Sicherheiten, Darlehens- oder Kreditrahmen und Zinsfälligkeit wurden nicht vereinbart (Vgl. Berufung, insbesondere HA 21/1999).

Am 31.10.2001 machte die Kärntner Sparkasse Herrn AJ ein Angebot zu einem Kredit über S 7.000.000.- (Beilage H der Berufung = HA 73/99 betreffend die Bw.): Die Kreditsumme sollte nur ein Mal ausnutzbar (Rahmen) sein. Die Zinsen sollten 5,37% p.a. im Nachhinein betragen. Für fällige Beträge sollte eine Überziehungsprovision von 7,25% gelten. Ein konkreter Fälligkeitstermin der Zinsen war in diesem Angebot enthalten. Die Kärntner Sparkasse behielt sich das Recht vor, die obigen Konditionen bei Änderung der Sachlage (z.B. bei Änderung der Refinanzierungskosten der Kärntner Sparkasse) den geänderten Umständen anzupassen.

Bis zum 31.12.2003 bot die Kärntner Sparkasse an, dass die monatlichen Rückzahlungen einschließlich der Zinszahlungen S 40.000.- betragen sollten. Ab 1.1.2004 sollten die monatlichen Rückzahlungen einschließlich des Zinsdienstes S 101.000.- betragen. Selbst bei Änderung des Sollzinssatzes sollte die Pauschalrate von S 40.000.- und später S 101.000.- unverändert bleiben. Sollte sich dadurch die Laufzeit jedoch um mehr als 6 Monate ändern, behielt sich die Kärntner Sparkasse das Recht vor, die Raten den geänderten Verhältnissen anzupassen. Auch für diesen Kredit sollten die bereits zu Gunsten der Kärntner Sparkasse eingeräumten Sicherheiten dienen. Ferner bot die Kärntner Sparkasse an, die Geltung der

Rahmenbedingungen für Finanzierungen und die Geltung ihrer allgemeinen Geschäftsbedingungen zu vereinbaren. Die Kärntner Sparkasse behielt sich das Recht vor, diese Finanzierungszusage zu widerrufen, wenn ihr Umstände bekannt werden sollten, die gemäß den Rahmenbedingungen für Finanzierungen zur Fälligstellung der Forderungen berechtigen würden.

AJ nahm dieses Angebot nicht an.

Im Jahre 2001 überstiegen die Rückzahlungen des AJ die Zinsen von S 446.735.- um S 57.265.-. Herr AJ nahm aber in diesem Jahr Zahlungen der Bw. in Höhe von S 285.000.- in Anspruch. Die Zinsen und diese von AJ in Anspruch genommenen Zahlungen waren somit höher als die Rückzahlungen (Verrechnungskonto AJ 2001, siehe Unterlagen der 2. Instanz).

Mit Umlaufbeschluss vom 8.4.2002 vereinbarten die Gesellschafter der Bw.: Das Verrechnungskonto mit Forderungen der Bw. gegen AJ sollte mit 6,02 % verzinst werden. Die Gesellschafter vereinbarten ferner: " Die Gesellschafter sind sich darin einig und beschließen dies auch formell, dass dieses Verrechnungskonto weiterhin in Form eines Kontokorrentkredites geführt wird und zwar solange, bis der Gesellschafter, Herr AJ, durch Liegenschaftsverkäufe in der Lage sein wird, dieses Verrechnungskonto abzubauen. Einigkeit der Gesellschafter besteht auch darin, dass dieses Verrechnungskonto durch Herrn AJ spätestens dann auszugleichen ist, wenn die Anteile des Herrn AJ an der Bw. oder die Kiesgrube der Bw. verkauft werden sollten."

Im Jahr 2002 verringerte sich die Forderung der Bw. gegen AJ auf dem Verrechnungskonto AJ um 107.250,13 € (= S 1.475.793,96). Hauptursache hiefür war, dass AJ 2002 eine Einlagenrückzahlung in Anspruch nahm und den erhaltenen Betrag der Bw. als teilweise Schuldentlastung zur Verfügung stellte (Verrechnungskonto AJ 2002, siehe Unterlagen der zweiten Instanz).

2.) Beweiswürdigung:

Zur Rückzahlungsabsicht:

Auf Grund der Verkaufsverhandlungen mit der K GmbH und den anderen Interessenten ist erwiesen, dass AJ von Anfang an ernsthafte Versuche gemacht hat, hinreichende finanzielle Liquidität zu erreichen, die ihm eine Rückzahlung der der Bw. geschuldeten Beträge ermöglicht hätte. Die noch vor Beginn der BP durchgeführten Rückzahlungen der Jahre 1999

und 2000 sind in Verbindung mit den Verkaufsverhandlungen Indizien für eine Rückzahlungsabsicht vor Beginn der BP. Da die ersten dieser auf Rückzahlungsabsicht hindeutenden Aktivitäten (Verkaufsverhandlungen) bereits im Dezember 1996 begonnen haben, ist dies ein Indiz dafür, dass AJ von Anfang an die Absicht zur Rückzahlung der von der Bw. ab Jänner 1997 in Anspruch genommenen Beträge gehabt hat.

Für die Rückzahlungsabsicht des ersten am 30. 1.1997 in Anspruch genommenen Betrages von 3,85 Mio S sprechen weitere Indizien: In diesem Zusammenhang fällt der enge zeitliche Zusammenhang zwischen dem Abschluss des Abbauvertrages mit der K GmbH und den Abtretungsanboten an die K GmbH und an Frau MO einerseits (21.1.1997) und der Inanspruchnahme der ersten Zahlung der Bw. zu Gunsten des AJ von 3,85 Mio S (30.1.1997) andererseits auf: Es ist glaubhaft, dass Herr AJ mit Abschluss des Abbauvertrages und der Unterbreitung der Angebote an die Kaufinteressenten davon ausging, dass der Verkauf der Anteile an die K GmbH und an Frau MO mit hoher Wahrscheinlichkeit gelingen werde. Andernfalls wäre nicht verständlich, warum Herr AJ ein notarielles Angebot auf Abtretung an die K GmbH gerichtet hat, in welchem er wesentliche Einschränkungen seiner Dispositionsbefugnisse erklärt hat (siehe Punkt Viertens der Abtretungsangebote AB 52 und 52 Rückseite). Dass die Absicht der K GmbH und der Frau MO, die Anteile an der Bw. zu übernehmen, sehr konkret war, geht auch aus den schriftlichen Vorschlägen über die geplante Abwicklung des Kaufes hervor, die dem Vertreter des Herrn AJ und der Bw. von Frau MO übermittelt worden sind (Vorschlag für die Abwicklung Kauf GmbH Anteile im Mai 1998, gefaxt am 19.12.1998; Abwicklungsvorschlag Kauf AJ/K vom 18.12.1996 in den Unterlagen der zweiten Instanz).

Herr AJ hat somit wenige Tage, nachdem er die Überzeugung gewonnen hatte, der geplante lukrative Verkauf an die K GmbH werde gelingen, von der Bw. Kapital genommen, um einen Liegenschaftserwerb (Grundstück Theuermann, vgl. Aussage Drs Brandner vom 13.4.2004, S. 2 und 3) teilweise zu finanzieren. Dieser enge zeitliche Zusammenhang ist ein weiteres Indiz für die Richtigkeit der Annahme, AJ habe das Geld von der Bw. genommen, weil er der Ansicht war, dass er in absehbarer Zeit auf Grund des geplanten Verkaufes der Anteile über S 42 Mio verfügen werden können, und deshalb in der Lage sein werde, die von der Bw. erhaltenen Beträge zu refundieren.

Die genannten Indizien in ihrer Gesamtheit sprechen für die festgestellten Rückzahlungsabsichten des AJ.

3.) Rechtsfolgen:

Angesichts der Rückzahlungsabsichten, die AJ von Anfang an hatte, können die Zahlungen der Bw. an AJ nicht als verdeckte Ausschüttungen angesehen werden.

V.) Bemessungsgrundlagen, Abgaben:

Die vom Finanzamt vorgenommenen Buchungen, die im Zusammenhang mit der Annahme verdeckter Ausschüttungen standen, werden wie folgt korrigiert:

Verrechnungskonto Gesellschafter AJ

	31.12.1997	31.12.1998	31.12.1999
laut Finanzamt	S 1,036.594,84	S 605.956,50	S 175.318,16
laut 2. Instanz	S 5,063.053,18	S 6,959.952,18	S 6,835.439,08
Änderung des Betriebsvermögens	+S 4,026.458,34	+S 6,353.995,68	+S 6,660.120,92
Betriebsvermögensänderung des Vorjahres	0	-S 4,026.458,34	-S 6,353.995,68
Gewinnänderung	S 4,026.458,34	S 2,327.537,34	S 306.125,24
abzüglich außerbilanzielle Hinzurechnungen laut Finanzamt	-S 3,850.000,-- (TZ 23 BP – Bericht betreffend die Wirtschaftsjahre 1997 – 1999 der Bw.)	-S 1,613.130,-- (TZ 25, 23, 24 BP – Bericht betreffend die Wirtschaftsjahre 1997 – 1999 der Bw.)	0
Gewinnänderung 1997 – 1999 laut 2. Instanz	S 176.458,34	S 714.407,34	S 306.125,24

Da die Bw. im Streitzeitraum kein Recht auf AfS hatte, waren die Einkünfte der Bw. in Höhe der vom Finanzamt berücksichtigten AfS zu erhöhen.

Körperschaftsteuer 1997:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Finanzamt	S 1,584.384,--
Hinzurechnung betreffend AfS laut 2. Instanz	S 87.299,--
Hinzurechnung betreffend Entfall der verdeckten Ausschüttung laut 2. Instanz	S 176.458,34

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut 2. Instanz	S 1.848.141,34 = 134.309,67 €
Einkommen gerundet	S 1.848.100,-- = 134.306,66 €
Körperschaftsteuer 34%	S 628.354,-- = 45.664,27 €
anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer aus 1996	-S 15.000,-- = -1.090,09 €
abzüglich Körperschaftsteuervorauszahlungen laut Bescheid	-S 15.000,-- = -1.090,09 €
Abgabenschuld	S 598.354,-- = 43.484,08 €
bisherige Steuer laut bekämpftem Bescheid	S 523.696,-- = -38.058,47 €
Mehrbetrag der Abgabe laut 2. Instanz	S 74.658,-- = 5.425,61

Körperschaftsteuer 1998:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Finanzamt	-S 1.102.545,--
Hinzurechnung betreffend AfS laut 2. Instanz	+S 87.299,--
Hinzurechnung wegen Entfalles der verdeckten Ausschüttung laut 2. Instanz	+S 714.407,34
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut 2. Instanz	-S 300.838,66 = -21.862,80 €
Einkommen	0
Mindestkörperschaftsteuer	S 25.000,-- = 1.816,82 €
anrechenbare Kapitalertragsteuer	-S 45.000,-- = -3.270,28 €
abzüglich Körperschaftsteuervorauszahlungen laut Bescheid	-S 25.000,-- = -1.816,82 €
Abgabengutschrift	-S 45.000,-- = -3.270,28 €

Körperschaftsteuer 1999:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Finanzamt	S 490.626,--
Hinzurechnung betreffend AfS laut 2. Instanz	S 87.299,--
Hinzurechnung betreffend Entfall der verdeckten Ausschüttung	S 306.125,24
Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut 2. Instanz	S 884.050,24 = 64.246,44 €
Verlustabzug aus 1996 und 1998	-S 565.503,66 = -41.096,75 €
Einkommen	S 318.546,58 = 23.149,68 €

Einkommen gerundet	S 318.500,-- = 23.146,30 €
Körperschaftsteuer 34 %	S 108.290,-- = 7.869,74 €
abzüglich anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer aus 1998	-S 25.000,-- = -1.816,82 €
abzüglich Körperschaftsteuervorauszahlungen laut Bescheid vom 23.6.1999	-S 125.400,-- = -9.113,17 €
anrechenbare Kapitalertragsteuer	-S 82.500,-- = -5.995,51 €
Abgabengutschrift	-S 124.610,-- = -9.055,76 €

Klagenfurt, 30. April 2004