



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der AAA, vertreten durch BBB gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land, vertreten durch CCC, vom 24. Februar 2010 betreffend Körperschaftsteuer 2003 sowie Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß § 95 Abs. 2 EStG 1988 für den Zeitraum 2003 entschieden:

- 1.) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2003 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

- 2.) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer 2003 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw, die im Verlagswesen tätig ist, fand eine Betriebsprüfung das Veranlagungsjahr 2003 betreffend statt.

TZ 3 des Betriebsprüfungsberichtes führte zu folgender Feststellung:

JJ sei seit 1990 Geschäftsführer und zu 25% Gesellschafter der Bw. Im Jahr 1997 habe er - neben anderen – auch den Titel TT schützen lassen und die Rechte daran der Bw zur Verfügung gestellt. Die BW habe diese insofern verwendet, als sie als Verleger der Zeitschrift aufgetreten sei. Über die Verwendung des Titels lägen keine schriftlichen Vereinbarungen vor. Sämtliche Erträge und Aufwendungen iZm der Herausgabe der Zeitschrift seien der Bw über die Jahre hinweg zugerechnet worden.

Am 15. Jänner 2003 habe die Bw alle Abos und den Vertriebsadressatenbestand des Zeitschriftentitels T um € 15.000,- an die CMG verkauft. Am selben Tag habe auch der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw das Titelrecht um € 85.000,- an die CMG veräußert.

Die Betriebsprüfung habe auf Grund des Naheverhältnisses Gesellschafter-Geschäftsführer und Bw diese Geschäftsfälle hinsichtlich einer fremdüblichen Gestaltung zu prüfen gehabt. Da keine schriftliche Vereinbarung vorgelegen sei, habe man die Prüfung auf den vorliegenden Sachverhalt gestützt.

Die Nutzung des Titels T durch die Bw sei lt Stellungnahme des steuerlichen Vertreters der Bw unentgeltlich erfolgt. Eine unentgeltliche Nutzung eines Wirtschaftsgutes könne nicht als fremdübliche Vereinbarung angesehen werden. Der Wert des Zeitschriftentitels sei rein durch die Leistungen der Bw erwirtschaftet worden, den Beweis einer Wertsteigerung des Titels durch Leistungen des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bw habe man nicht erbracht.

Aufgrund der angegebenen unentgeltlichen Nutzung des Titelrechtes gehe die Betriebsprüfung davon aus, dass das Titelrecht vorerst keinen Wert gehabt habe. Die Veräußerung des Titelrechtes sei als Verkauf von Privatvermögen anzusehen. Die Bw habe allerdings für die Erwirtschaftung des Wertes des Titelrechtes eine Vergütung zu erhalten. Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw hätte erkennen müssen, dass die Bw alleine den Wertzuwachs erwirtschaftete habe, eine Vereinbarung über die Verwertung wäre erforderlich gewesen. Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw habe so alleine die von der Bw erwirtschaftete Wertsteigerung von € 85.000,- lukriert.

Die Betriebsprüfung sähe im Umstand, dass die Bw keine Vergütung ihrer Leistung im Zeitpunkt des Verkaufes des Titelrechtes erhalten habe, eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter der Bw in Höhe von € 85.000,- abzüglich der verzinsten Schutz- und Eintragungskosten aus 1997. Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw trage auch die Kapitalertragsteuer.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte der Bw 2003 wurde von der Betriebsprüfung daher um € 84.890,- erhöht und die verdeckte Gewinnausschüttung mit € 84.890,- ermittelt.

Die Abgabenbehörde erster Instanz folgte den Ausführungen der Betriebsprüfung und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens den Körperschaftssteuerbescheid 2003, sowie einen Haftungsbescheid betreffend Kapitalertragsteuer 2003.

In der gegen diese Bescheide rechtzeitig eingebrachten Berufung wurde folgendes ausgeführt:

Es bestehe hinsichtlich der Ansicht der Bw und den Feststellungen der Abgabenbehörde insofern Übereinkunft, als dass sich das streitgegenständliche Titelrecht nicht in der Sphäre der Bw befunden hätte, sondern von Anfang an klar und eindeutig dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw zuzurechnen gewesen wäre. Dieser habe das Titelrecht persönlich erlangt und es befände sich daher in seinem Privatvermögen.

Im laufenden Betriebsprüfungsverfahren habe man zum Ausdruck gebracht, dass für die Beistellung des Titelrechtes die Bw an den Rechtsinhaber ein entsprechendes Entgelt zu leisten gehabt hätte.

Gehe man dieser Feststellung der Abgabenbehörde weiter nach, so würde dies letztlich zur Annahme einer Nutzungseinlage führen. Auch wäre es nicht fremdüblich, dass die Bw für die Erwirtschaftung des Wertes des Titels keine anteiligen Vergütungen erhalten habe. Die Bw hätte in den einzelnen Jahren ein entsprechendes Entgelt an ihren Gesellschafter-Geschäftsführer zu bezahlen gehabt. Diese Zahlungen würden eine Forderung des Gesellschafter-Geschäftsführers an die Bw darstellen und es wäre bei Zutreffen der Überlegungen der Finanzbehörde auf Teilnahme an der Wertsteigerung des Titelrechtes bei einem Verkauf letztlich die unterbliebenen Vergütungen in Abzug zu bringen. Es käme zu einer Aufhebung der wechselseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten, sodass ein Vorteilsausgleich vorliegen würde. Ein steuerlich anzuerkennender Vorteilsausgleich schließe die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung aus.

Zwischen den Gesellschaftern der Bw, vertreten durch den Mehrheitsgesellschafter OO (75% Gesellschafter) und Herr JJ, sei es zur Vereinbarung gekommen, dass Herr JJ entsprechende Titelrechte schützen könne und im Falle der Nutzung durch den Verlag kein Entgelt zu entrichten sei.

Die Bw habe aus dem Titelrecht einen Umsatz in Höhe von rund ATS 16 Mio. erzielt. Da der Aufwand für Produktion und Redakteure gering gehalten werden konnte, habe man aus der Titelverwertung erhebliche Gewinne erzielen können. Durch die Medienkrise sei es aber zu erheblichen Umsatzeinbußen gekommen, sodass die Bw eine Verlustsituation hinnehmen hätte müssen und man habe daher den Titel eingestellt. Da durch die Beendigung des Titelrechtes einige selbständige Redakteure und Vertriebsleute vor Ort im Ausland ihre

Beschäftigung verloren hätten, haben sich diese zusammengetan, um Titel und Abo-Stamm zu erwerben. Es wäre nur ein kleiner Kreis an Abonnenten geworben worden. Zusammenfassend habe daher sowohl die Bw als auch ihr Gesellschafter-Geschäftsführer die steuerlich richtige Würdigung des Sachverhaltes vorgenommen. Den Verkauf des Abo-Stammes habe man in den Büchern der Bw erfasst, der Verkauf des Titelrechtes im Privatvermögen des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bw (auch nach Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz) sei ohne steuerliche Auswirkung geblieben.

Der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung ist folgendes zu entnehmen:

Die Abgabenbehörde erster Instanz habe insofern einen Vorteilsausgleich angestellt, als sie für die zur Verfügung Stellung des Titels die Schutzgebühr verzinst habe. Eine höhere Leistung seitens des Eigentümers habe nicht festgestellt werden können. Eine nachvollziehbare Bewertung für die Überlassung der Gewinnchance sei die Bw schuldig geblieben. Da einer Gewinnchance auch eine ebenso große Verlustchance gegenüberstehe, erscheine ein Ansatz von vornherein vernachlässigbar. Dem Wert von € 85.000,- stehe keine in Relation stehende Gegenleistung des Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüber. Ein gänzlicher Vorteilsausgleich könne nicht erkannt werden.

Dem Einwand, dass die Gewinne durch die unentgeltliche Einräumung der Nutzung der Titelrechte ermöglicht worden sei, ist entgegenzuhalten, dass allein der Titel T noch keine Gewinne ermöglichen könne, zumal er zu Beginn nur eine inhaltsleere Bezeichnung einer neuen Zeitschrift gewesen wäre. Der Titel sei erst durch die Bewirtschaftung durch die Bw mit Leben erfüllt worden. Der Titel sei für eine Zeitschrift verwendet worden, die sich vorrangig an Journalisten wende. Eine Fachzeitschrift wie diese könne sich nur mit qualifizierten Inhalten und einer entsprechenden Bewerbung am Markt entwickeln und behaupten. Der erzielte Verkaufserlös müsse daher diese Aufbauleistung enthalten. Die Arbeitsleistung und die Kreativität beim Titelschutz habe nach Ansicht der Behörde der Gesellschafter-Geschäftsführer in seiner Funktion im Rahmen der Bw zu erbringen. Auch sei zu klären, ob es nach 1997 Änderungen in der Zeitungslandschaft gegeben habe, die eine massive Wertsteigerung verursacht hätten. Es sei zu keinen Ausweitungen der Nutzer gekommen. Allein schon durch die Ausweitungen der Internetnutzung habe die Verlagsbranche bei den Lesern und am Anzeigenmarkt Verluste hinnehmen müssen. So habe im Jahr 2002 der Verband Deutscher Zeitschriftenverleger das Werbejahr mit einem Minus von 9,7% gegenüber dem Vorjahr abgeschlossen. 2003 sei es zu keiner wesentlichen Änderung gekommen. Die positive Entwicklung der Vorjahre sei durch die beginnende Krise neutralisiert worden. Im Bereich der Fachzeitschriften habe bis 2003 keine Markterweiterung mehr stattgefunden. Die

Abgabenbehörde habe diese Marktentwicklung außer Ansatz gelassen und habe die Wertsteigerung des Titels T allein mit den Leistungen der Bw begründet.

Über Vorhalt des UFS, dass der streitgegenständliche Fall steuerrechtlich den Tatbestand einer sog. Nutzungseinlage erfülle, führte die Abgabenbehörde erster Instanz nach Rücksprache mit dem überregionalen Fachbereich für ESt/KöSt in einer weiteren Stellungnahme folgendes aus:

Es könne zwar eine Nutzungseinlage vorliegen, der springende Punkt sei aber die nicht fremdübliche Gestaltung und in der Folge die nicht sachgerechte Aufteilung des Veräußerungserlöses auf das Titelrecht einerseits und den Vertriebsadressenbestand und Abo-Stamm andererseits. Es erscheine völlig fremdunüblich, dass einerseits nicht die Bw sondern der bei ihr angestellte Gesellschafter-Geschäftsführer die Sicherung der Titelrechte erworben habe und es andererseits diesbezüglich keinerlei verbindliche Vereinbarungen über die Dauer der Nutzung und über die Aufteilung eventueller Verkaufserlöse gäbe. Dies würde von einem fremden Unternehmen so niemals akzeptiert werden, es würde entweder ein eigener Titel verwendet werden oder detaillierte verbindliche Vereinbarungen über Nutzung und Wertschöpfung getroffen werden. Auch liege der Wert einer Fachzeitschrift vorrangig im Inseratenverkauf und dem Käuferstamm und nicht so sehr im Titel der Zeitschrift. Gerade eine Fachzeitschrift werde vom Fachpublikum aufgrund ihres Informationsgehaltes und nicht wegen des Titels gelesen, sodass auch eine Titeländerung wohl wenig Einfluss am Wert haben würde. Unter diesem Aspekt, erscheine die Aufteilung des Veräußerungserlöses, den der Käufer maßgeblich mitgestaltet habe, da er nur Interesse an der Höhe des Gesamtkaufpreises habe, als nicht sachgerecht bzw nicht den Marktgegebenheiten entsprechend. Es wäre daher eine sachgerechtere Aufteilung des Veräußerungserlöses vorzunehmen.

Über Aufforderung durch den UFS diese sachgerechte Aufteilung des Veräußerungserlöses nachzureichen und sie auch zu begründen, führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus, dass der Wert der Titelrechte im Vergleich zu den Leistungen der Bw sowie dem im Besitz der Bw stehenden Abo-Stamm und Vertriebsadressenbestand verschwindend gering sei. Eine sachgerechte Aufteilung des Veräußerungserlöses würde aufgrund der vorliegenden Unterlagen zu keiner von TZ 2 des Betriebsprüfungsberichtes abweichenden Bewertung führen. Ein Kompromiss sei aber möglich, könne aber nicht vorweg schriftlich fixiert werden.

In einer weiteren Eingabe des steuerlichen Vertreters der Bw vom Juni 2013 wurde dargelegt, dass durch die Bw der ABO-Stamm entgegen der Auffassung der Abgabenbehörde erster Instanz in fremdüblicher Weise verkauft worden sei, da die Wertermittlung wie branchenüblich mit dem einfachen Jahresumsatz erfolgt sei. Das gegenständliche Magazin habe im Zeitpunkt des Verkaufes über rund 500 Abos zu einem Jahrespreis von € 30,- verfügt.

Dadurch habe sich ein nach Branchenkriterien ermittelter Abgeltungspreis in Höhe von € 15.000,- ergeben.

Weiters zeige eine von der Abgabenbehörde erster Instanz dem UFS vorgelegte Aufstellung der Erträgen und Aufwendungen T (vorgelegt im März 2013), dass die Bw aus der unentgeltlichen Beistellung der Titelrechte im Zeitraum 1998 bis 2003 einen Überschuss in Höhe von ATS 6.770.684,41 (€ 492.044,83) erzielt habe.

Die Bw habe somit in den Jahren 1998 bis 2003 aus diesen beiden Vorgängen einen Überschuss in Höhe von € 507.044,- lukrieren können. Der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw als Inhaber der Titelrechte habe über den gesamten Zeitraum keine Vergütung für die Titelbeistellung bezogen, sondern lediglich aus dem Verkauf dieses Titelrechtes einen Betrag von € 85.000,- erhalten, sodass lediglich rund 14 % der Gesamt T -Erträge dem Gesellschafter-Geschäftsführer zuzurechnen sind und rund 86% der Bw.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Die Bw ist im Verlagswesen tätig. Ihr Gesellschafter-Geschäftsführer, JJ, ließ sich im Jahr 1997 - unter anderen - auch den Zeitschriftentitel TT in allen Schreibweisen und Darstellungsformen schützen und stellte nach dem Schutz des Titels dieses Recht der Bw unentgeltlich zur Verfügung. Das Titelrecht verblieb im Privatvermögen des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bw. Die Bw trat sodann als Verleger der Zeitschrift T auf und konnte bis zur Medienkrise 2002 entsprechende Gewinne lukrieren. Über die Verwendung des Titels liegen keine schriftlichen Vereinbarungen vor. Erträge und Aufwendungen iZm der Herausgabe der Zeitschrift T finden sich in den Bilanzen der Bw wieder. Einer Aufstellung der Abgabenbehörde erster Instanz ist zu entnehmen, dass die Bw mit der Herausgabe der Zeitschrift T über die Jahre einen Gesamtgewinn in Höhe von € 492.044,83 erzielen konnte. Um einer Verlustsituation bedingt durch die Medienkrise entgegenzusteuern, stand die Einstellung des Magazins durch die Bw im Raum. Das mit der Herausgabe der Zeitschrift befasste ausländische (deutsche) Produktionsteam war mit dem Verlust des Arbeitsplatzes konfrontiert und überlegte aus dieser Situation heraus den Ankauf aller Abos und des Vertriebsadressatenbestandes des Zeitschriftentitels T sowie den Ankauf der Titelrechte des Zeitschriftentitels T. Dieser Überlegung folgte schlussendlich der Kauf. Bei der Käuferin handelt es sich um die CMG, die zur Bw fremd ist. Diese schloss im Jänner 2003 mit der Bw einen Kaufvertrag über alle Abos und den gesamten Vertriebsadressatenbestand des Zeitschriftentitels T zum Kaufpreis von € 15.000,- zzgl Mwst ab. Nachdem die Erwerber an

den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw herangetreten sind, um auch die Titelrechte übertragen zu bekommen, verkaufte er ihnen diese am selben Tag, um € 85.000.-.

Die Abgabenbehörde erster Instanz beanstandet im gegenständlichen Verfahren die für sie nicht fremdübliche und damit nicht sachgerechte Aufteilung des gesamten Veräußerungserlöses in einerseits Titelrechte in Höhe von € 85.000,- (Erlöse sind dem Privatvermögen zuzurechnen und sind nicht steuerhängig) und andererseits in Abos und Vertriebsadressatenbestand in Höhe von € 15.000,- (Erlöse sind dem Betriebsergebnis zuzurechnen und sind damit steuerhängig), wie sie von der Bw vorgenommen wurde.

Rechtliche Grundlagen:

Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben gemäß § 8 Abs. 1 KStG 1988 Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. Sie sind somit ertragsteuerlich sowohl für den Einlegenden als auch für die Körperschaft, in welche eingelebt wird steuerneutral, bewirken jedoch eine Erhöhung des Beteiligungsansatzes des Einlegenden.

Eine sogenannte *Nutzungseinlage* ist die Zurverfügungstellung von Nutzungen (z.B. von Geldmitteln, Gegenständen, Rechten etwa in Form von Überlassungen) oder die Erbringung von Dienstleistungen ohne oder bloß gegen ein unangemessen niedriges Entgelt seitens des Anteilsinhabers gegenüber der Körperschaft, an welcher die Beteiligung besteht.

Oftmalig werden dabei sowohl der Körperschaft als auch dem Anteilseigner hierüber keine gesicherten Rechtspositionen (zumeist durch Abschluss eines Vertrages) eingeräumt.

Die unentgeltliche Überlassung der Nutzung von Titelrechten erfüllt steuerrechtlich den sogenannten Tatbestand der Nutzungseinlage (vgl Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG, § 8 Tz 40 und die dort angeführten Beispiele).

Dem Nutzungsvorteil kommt nicht die Eigenschaft eines einlagefähigen Wirtschaftsgutes zu. Somit stellt dieser bei der Körperschaft keine Einlage dar und führt daher beim Anteilsinhaber nicht zu einer Erhöhung des Beteiligungsansatzes.

Einlagen, die in Form von unentgeltlichen oder verbilligten Nutzungen geleistet werden, sind auf der Ebene der Körperschaft weder bilanziell als Aktivum anzusetzen noch als (fiktive) Betriebsausgaben in Höhe der ersparten Aufwendungen zu berücksichtigen, ebenso liegen beim Einlegenden auch keine fiktiven Betriebseinnahmen vor (vgl Rz 501 KStR 2013, aber auch Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG, § 8 Tz 40, iB Tz 44).

Wie dem Verfahrensablauf zu entnehmen ist, sind die Verfahrensparteien darin übereingekommen, dass die vom Anteilsinhaber der Bw eingeräumte Nutzung des Titels T den Tatbestand der Nutzungseinlage erfüllt.

Unstrittig ist auch, dass sich die Titelrechte an der Zeitschrift T seit dem Jahr 1997 im Privatvermögen des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bw befunden haben. Eine Veräußerung eines im Privatvermögen gelegenen Rechtes ist dahingehend zu überprüfen, ob der Tatbestand des § 30 EStG (Spekulationseinkünfte) erfüllt ist, was im gegenständlichen Fall infolge Zeitalters nicht mehr zutrifft. Ein vom Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw daraus erzielter Verkaufserlös wäre somit nicht mehr steuerhängig.

Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Verdeckte Ausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG 1988 sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung unter welcher Bezeichnung auch immer gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt (vgl. VwGH 16.05.2007, 2005/14/0005).

Im Umstand, dass der Bw der Verkaufserlös im Zeitpunkt der Verwertung des Titelrechtes nicht zugerechnet wurde, sondern ausschließlich ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer sah die Abgabenbehörde erster Instanz einen Sachverhalt verwirklicht, der geeignet ist eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw zu bewirken.

Vereinbarungen zwischen der Körperschaft und dem Anteilsinhaber müssen jenen Anforderungen entsprechen, wie sie für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gefordert werden (vgl VwGH, 26.7.2007, 2005/15/0013).

Die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen „Nahestehenden“ wird demnach davon abhängig gemacht (stRspr, zB VwGH, 18.4.2007, 2004/13/0025 und Verwaltungspraxis), dass die Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt

haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Auf Grund des Naheverhältnisses von JJ (Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw) zur Bw hatte die Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht die streitgegenständliche Nutzungsvereinbarung auf die oben dargestellten Kriterien hin zu überprüfen

Unter dem Aspekt des Fremdvergleichs wurde der Veräußerungserlös aus dem Titelrecht abzüglich der verzinsten Schutz- bzw Eintragungskosten aus dem Jahr 1997 ausschließlich dem betrieblichen Ergebnis der Bw zugerechnet und damit auch eine verdeckten Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw verbunden. Begründend führte die Abgabenbehörde erster Instanz aus, dass aufgrund der hier vorliegenden gesellschaftsrechtlichen Verflechtung eine unentgeltliche Nutzung eines Wirtschaftsgutes nicht als fremdübliche Vereinbarung angesehen werden kann. Diese unentgeltliche Nutzung lässt auch den Schluss zu, dass das Titelrecht vorerst keinen Wert hatte. Nach Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz sind die Wertsteigerungen allein durch die Leistungen der Bw begründet und nicht durch eine Marktentwicklung. Die Bw erhielt keine Vergütung dieser Leistungen im Zeitpunkt der Verwertung, da diese ausschließlich ihr Gesellschafter-Geschäftsführer lukrierte. Der zwangsläufig entstandene Interessenskonflikt wäre durch eine schriftliche Vereinbarung über die Dauer der Nutzung und die Verwertung der Wertsteigerung des Titelrechtes zu lösen gewesen. Auch liegt der Wert einer Fachzeitschrift vorrangig im Inseratenverkauf und dem Käuferstamm und nicht so sehr im Titel der Zeitschrift. Ein Veräußerungserlös, der vom Käufer insofern maßgeblich mitgestaltet wurde, da dieser nur Interesse an der Höhe des Gesamtkaufpreises hatte, ist nicht sachgerecht bzw entspricht nicht den Marktgegebenheiten. Aus der Sicht der Abgabenbehörde erster Instanz spiegelt der hier zu beurteilende Sachverhalt nicht das tatsächliche Geschehen im Wirtschaftsleben wider und würde von einem fremden Unternehmen so niemals akzeptiert werden. Einem Schriftsatz der Abgabenbehörde erster Instanz ist zu entnehmen, dass der hier zu beurteilende Sachverhalt steuerrechtlich den sogenannten Tatbestand der Nutzungseinlage erfüllt, aber es wäre eine andere sachgerechtere Aufteilung des Veräußerungserlöses vorzunehmen.

Den Ausführungen der Abgabenbehörde erster Instanz wird von der Bw entgegengehalten, dass sie aus der unentgeltlichen Beistellung der Titelrechte im Nutzungszeitraum einen Überschuss in Höhe von € 492.044,83 (unstrittig) zusammen mit dem Kaufpreis von € 15.000,- einen Überschuss von € 507.044,- erwirtschaftet hat. Der vom Gesellschafter-Geschäftsführer bezogene Kaufpreis von € 85.000,- entspricht rund 14 % der Gesamt T - Erträge und ist, da der Gesellschafter-Geschäftsführer über die Jahre hinweg keine Vergütung

für die Titelbeistellung bezogen hat, aus der Gesamtbetrachtung heraus, durchaus fremdüblich.

Dies bedeutet für den streitgegenständlichen Fall:

In Anbetracht der oben dargestellten Ausführungen ist im vorliegenden Fall von einer sogenannten Nutzungseinlage auszugehen, worüber auch die Parteien im Verfahrensverlauf übereingekommen sind. Die Nutzungsüberlassung als solche führt nicht zu Einnahmen des Gesellschafter-Geschäftsführers der Bw. Die Veräußerung des Titelrechtes ist Verkauf von Privatvermögen.

Die steuerliche Anerkennung der hier zu beurteilenden Geschäftsfälle ist davon abhängig, ob sie die im Rahmen der Angehörigenjudikatur entwickelten Anforderungen, wie oben dargestellt, erfüllen. Die maßgeblichen Merkmale müssen kumulativ vorliegen und haben insbesondere für die Beweiswürdigung Bedeutung.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates, aber offensichtlich auch nach Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz, die ihre Ermittlungen ausschließlich auf das Kriterium des Fremdvergleiches stützt, sind die beiden anderen Anforderungen unverdächtig.

Beim Kriterium des Fremdvergleiches wird der Vergleich zwischen Gestaltungen zwischen Nahestehenden und Fremden gezogen und dabei auf die im allgemeinen Wirtschaftsverkehr übliche Praxis abgestellt (VwGH 21.3.1996, 95/15/0052). Eine Gestaltung hält dem Fremdvergleich stand (führt also nicht zur Annahme einer verdeckten Ausschüttung), wenn sie mit diesem Inhalt auch zwischen voneinander völlig unabhängigen Personen zustande gekommen wäre.

Wie dem Sachverhalt zu entnehmen ist, besteht zwischen der CMG und der Bw bzw ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer kein Naheverhältnis. Der Kaufpreis Abos und Vertriebsadressatenbestand wurde, wie vom Bw auch glaubwürdig vor der erkennenden Behörde dargestellt, marktkonform und zwar in einem branchenüblichen Verfahren ermittelt. Der Abgeltungspreis in Höhe von € 15.000,- entspricht den rund 500 Abonnenten des Magazins im Zeitpunkt des Verkaufes, die einen Jahrespreis von € 30,- pro Abo zu leisten hatten. Das Argument der Abgabenbehörde erster Instanz, dass die Bw die Aufteilung des Veräußerungserlöses maßgeblich mitgestalten konnte, trifft so nicht zu.

Dass die Zurverfügungstellung des Titelrechtes unentgeltlich erfolgte und keine schriftlichen Vereinbarungen über die Dauer der Nutzung und der Aufteilung eventueller Verkaufserlöse getroffen wurden, ist in Anbetracht der Tatsache des Vorliegens einer Nutzungseinlage nicht

ungewöhnlich und nicht fremdunüblich, sodass die von der Abgabenbehörde erster Instanz diesbezüglich vorgebrachten Einwände ins Leere gehen.

Übrig bleibt noch die Auseinandersetzung mit der Frage inwieweit und in welcher Höhe der Veräußerungserlös aus dem Titelrecht der Bw zuzurechnen ist und nicht ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist für die Lösung dieser Frage der von der Bw mit dem Magazin erzielte wirtschaftliche Gesamterfolg in Höhe von € 507.044,- von wesentlicher Bedeutung und nicht die von der Abgabenbehörde erster Instanz isolierte Betrachtung des Verkaufserlöses zugunsten der Bw. Die Abgabenbehörde argumentiert mit den ausschließlich der Bw zuzurechnenden Aufbauleistungen in diesem Zusammenhang, denen keine Leistungen des Gesellschafter-Geschäftsführers gegenüberstehen.

Dass der Gesellschafter-Geschäftsführer der Bw über die Jahre hinweg zu Recht keine direkte Vergütung für die Titelbeistellung bezogen hat, schließt aber nicht aus, dass er für die Aufgabe des in seinem Privatvermögen befindlichen Titelrechtes entschädigungslos bleiben muss. Eine Entschädigung wie auch eine „Nichtentschädigung“ muss einem Fremdvergleich standhalten. Einem Kaufpreis, der mit einem Wert von rund 14% aller T Erträge festgesetzt wurde, kann bei dem hier zu beurteilenden Sachverhalt eine im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis nicht abgesprochen werden, zumal die verbleibenden 86 % einen Wert darstellen, der auch der von der Bw getätigten Aufbauleistung Rechnung trägt.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich somit der Aufteilung des Veräußerungserlöses den schlüssigen Ausführungen der Bw an.

Eine für die Abgabenbehörde erster Instanz vertretbare Aufteilung - neben der ursprünglichen - blieb diese trotz Aufforderung dazu im Berufungsverfahren schuldig.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren daher bei der Bw um den Verkaufserlös Titelrechte zu kürzen und die damit im Zusammenhang stehende verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter-Geschäftsführer rückgängig zu machen.

Da eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht vorliegt, fällt keine Kapitalertragsteuer an.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 1. Juli 2013