



Fundstelle: ITRB 2007, 129 (*Wülfig*)

Aufwendungen, die für die Übertragung einer Domain an ihren bisherigen Inhaber geleistet werden, sind Anschaffungskosten für ein idR nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut.

Leitsatz verfasst von Dr. *Clemens Thiele*, LL.M.

Gründe

I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden als Eheleute im Streitjahr 2000 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte u.a. Einkünfte aus dem selbständigen Betrieb einer Presse- bzw. Werbeagentur, in deren Rahmen er Haus- und Hotelprospekte, Kataloge sowie Werbefotos erstellte. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) behandelte diese Einkünfte als Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Streitjahr 2000 zahlte der Kläger für den Kauf des Domain-Namens ("Internet-Adresse") "... .de" (Name eines Flusses bzw. einer Region in Deutschland) ... DM zuzüglich 16 v.H. Umsatzsteuer an die ... GmbH. Bei seiner Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zog er diesen Betrag als Betriebsausgabe ab. Das FA erkannte im Einkommensteuerbescheid für 2000 diese Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben an und erhöhte den Gewinn des Klägers entsprechend.

Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb erfolglos. Das FA führte in der Einspruchsentscheidung aus, bei der Domain-Adresse handele es sich um ein nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut. Anschaffungskosten für nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens seien bei der Ermittlung des Gewinns durch Einnahmenüberschussrechnung erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme der angeschafften Wirtschaftsgüter als Betriebsausgaben zu berücksichtigen (§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG).

Während des finanzgerichtlichen Verfahrens wurde der Einkommensteuerbescheid für 2000 aus nicht im Streit befindlichen Gründen geändert.

Im Termin zur mündlichen Verhandlung beantragten die Kläger, bei der Gewinnermittlung des Klägers einen Betrag von ... DM als anteilige Absetzung für Abnutzung (AfA) für die Anschaffung der Domain-Adresse zu berücksichtigen. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 348 veröffentlicht.

Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung des § 4 Abs. 3 Satz 1, des § 5 Abs. 2 sowie des § 4 Abs. 3 Satz 3 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Sie tragen vor, die an den bisherigen Domaininhaber gezahlten ... DM seien keine Anschaffungskosten des Domain-Namens, sondern eine sofort als Betriebsausgabe abziehbare Entschädigungszahlung. Der bisherige Domaininhaber habe nicht seine Rechte an der Domain aus dem Vertragsverhältnis mit der DENIC eG Domain Verwaltungs- und Betriebsgesellschaft (im Folgenden: DENIC) an den Kläger abgetreten, sondern auf die ihm daraus zustehende Rechtsposition verzichtet. Die Zahlung habe die Vermögensnachteile aus diesem Verzicht abgelten sollen.

Die Aufwendungen hätten aber auch als Anschaffungskosten gemäß § 5 Abs. 2 EStG nicht aktiviert werden dürfen, da der Kläger seinen Internet-Auftritt (Websites) selbst eingerichtet und damit ein einheitliches immaterielles Wirtschaftsgut bestehend aus Websites und Domain-Namen hergestellt habe.

Das betragsmäßig erweiterte Begehren im Revisionsverfahren (Berücksichtigung der vollen Kosten von ... DM statt des bisher beantragten Betrages von ... DM) sei zulässig, da die Identität des Streitgegenstands nicht berührt werde, so dass keine Klageänderung gegeben sei.

Jedenfalls unterliege der Domain-Name einer wirtschaftlichen Abnutzung, da die Wertentwicklung der Domain nicht von der Wertentwicklung der Websites, die unter der Adresse abrufbar seien,

losgelöst beurteilt werden könne. Der Internet-Auftritt müsse inhaltlich, optisch und technisch permanent auf dem neuesten Stand gehalten werden. Anderenfalls verringerten sich infolge geringerer Zugriffszahlen der Wert der Websites und zugleich der Wert des Domain-Namens. Die Kläger beantragen, die Vorentscheidung aufzuheben und unter Änderung des Einkommensteuerbescheids für 2000 vom 20. Juni 2003 weitere Betriebsausgaben des Klägers in Höhe von ... DM bei der Ermittlung des Gewinns aus der Presse- bzw. Werbeagentur abzuziehen, hilfsweise, eine AfA in Höhe von ... DM zu berücksichtigen.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur teilweisen Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Umsatzsteuer in Höhe von ... DM ist als Betriebsausgabe abzuziehen. Im Übrigen ist die Klage abzuweisen.

1. Da die Kläger im finanzgerichtlichen Verfahren nur die Berücksichtigung einer AfA in Höhe von ... DM beantragt haben, ist ihr Revisionsantrag, soweit sie darüber hinaus den Abzug von insgesamt ... DM begehren, bereits unzulässig.

Das Wesen des Revisionsverfahrens besteht darin, die Rechtmäßigkeit einer gerichtlichen Entscheidung zu überprüfen. Über ein Begehren, das erstmals in der Revisionsinstanz durch Erweiterung des Klageantrags anhängig gemacht wird, ist gerichtlich noch nicht entschieden, so dass es insoweit an einem Gegenstand der revisionsgerichtlichen Nachprüfung fehlt. Bei einer Klageerweiterung im Revisionsverfahren fehlt es an einer formellen Beschwer der Revisionsklägerin durch das angefochtene Urteil (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1. August 2001 II R 71/99, BFH/NV 2002, 232, m.w.N.).

Unerheblich ist, dass das FG in seiner Entscheidung ausgeführt hat, es handele sich bei den Aufwendungen für den Domain-Namen nicht um sofort abziehbare Betriebsausgaben. Entscheidend ist allein, dass das FG im Klageverfahren nur über den dort gestellten Antrag und nicht über den im Revisionsverfahren gestellten, erweiterten Antrag entschieden hat.

2. Nach zutreffender Entscheidung des FG sind die Aufwendungen des Klägers für den Domain-Namen Anschaffungskosten für ein nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, die bei der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung erst im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsgutes als Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind (§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG).

a) Ein Domain-Name ist ein immaterieller Vermögensgegenstand i.S. des § 266 Abs. 2 Buchst. A I 1 des Handelsgesetzbuches (HGB) und damit zugleich ein immaterielles Wirtschaftsgut (gl.A. Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 25. Aufl., § 5 Rz. 270 Stichwort "Domain"; Blümich/Schreiber, § 5 EStG Rz. 533; Schmittmann in: Steuer- und Bilanzpraxis --StuB-- 2002, 105; Petereit, Der Steuerberater --StB-- 2005, 288; Wübbelsmann, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2005, 1659). Die Begriffe Vermögensgegenstand und Wirtschaftsgut stimmen inhaltlich überein (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 7. August 2000 GrS 2/99, BFHE 192, 339, BStBl II 2000, 632). Zu den Vermögensgegenständen und Wirtschaftsgütern gehören neben Gegenständen im Sinne des bürgerlichen Rechts alle vermögenswerten Vorteile des Betriebs einschließlich tatsächlicher Zustände und konkreter Möglichkeiten, sofern ihnen im Geschäftsverkehr ein selbständiger Wert beigelegt wird und sie --allein oder mit dem Betrieb-- verkehrsfähig sind (BFH-Urteil vom 26. August 1992 I R 24/91, BFHE 169, 163, BStBl II 1992, 977, m.w.N.).

Ein Domain-Name ist ein ähnliches Recht i.S. des § 266 Abs. 2 Buchst. A I 1 HGB. Als ähnliche Rechte und Werte kommen Positionen in Betracht, die nicht unter die Begriffe Konzessionen oder gewerbliche Schutzrechte fallen, ihnen aber inhaltlich vergleichbar sind (vgl. MünchKommHGB/Beater, 4. Aufl., § 266 Rdnr. 14). Ein Domain-Name ist kein gewerbliches Schutzrecht, da der Inhaber eines Domain-Namens an der Domain kein absolutes Recht erwirbt,

welches ähnlich einem Immaterialgüterrecht verdinglicht wäre. Immaterialgüterrechte wie Patent-, Marken- oder Urheberrechte zeichnen sich dadurch aus, dass sie ihrem Inhaber einen Absolutheitsanspruch gewähren, der vom Gesetzgeber begründet worden ist und nicht durch Parteivereinbarung geschaffen werden kann. Eine Domain ist dagegen nur eine technische Adresse im Internet. Die ausschließliche Stellung, die darauf beruht, dass eine Domain von der DENIC nur einmal vergeben wird, ist allein technisch bedingt. Eine derartige, rein faktische Ausschließlichkeit begründet kein absolutes Recht (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 5. Juli 2005 VII ZB 5/05, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2005, 3353, und Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 24. November 2004 1 BvR 1306/02, NJW 2005, 589). Eine Domain ist allerdings mit einem gewerblichen Schutzrecht inhaltlich vergleichbar. Denn die faktische Ausschließlichkeitsstellung des Domaininhabers ist durch seinen schuldrechtlichen Anspruch gegen die DENIC aus dem Registrierungsvertrag, die Eintragung seiner Domain und ihrer technischen Daten in die Nameserver der DENIC aufrechtzuerhalten, abgesichert. Mit Abschluss des Vertrages über die Registrierung einer Domain erhält der Domaininhaber nach § 2 Abs. 1 der für das Streitjahr 2000 geltenden DENIC-Registrierungsbedingungen --im Folgenden DRegB-- (die aktuellen Domainbedingungen sind im Internet unter www.denic.de/de/bedingungen.html abrufbar) zunächst einen Anspruch auf Aufnahme der Domain und ihrer technischen Daten in die Nameserver der DENIC (Konnektierung). Mit der Aufnahme in die Nameserver erlischt zwar dieser Anspruch (§ 362 Abs. 1 des Bürgerliches Gesetzbuches --BGB--). Der Registrierungsvertrag ist allerdings ein Dauerschuldverhältnis, da der Vertrag nach § 7 Abs. 1 DRegB auf unbestimmte Zeit geschlossen wird. Die DENIC schuldet dem Domaininhaber daher für die Dauer des Vertragsverhältnisses die Aufrechterhaltung der Eintragung in die Nameserver als Voraussetzung für den Fortbestand der Konnektierung (vgl. BGH-Urteil in NJW 2005, 3353). Nicht maßgebend für die inhaltliche Vergleichbarkeit mit einem gewerblichen Schutzrecht ist demgegenüber, dass ein Domain-Name nach § 12 BGB bzw. §§ 5, 15 des Markengesetzes (MarkenG) geschützt sein kann (vgl. zum Schutz des Domain-Namens Palandt/Heinrichs, Bürgerliches Gesetzbuch, 65. Aufl., § 12 Rn. 10, m.w.N.; BGH-Urteil vom 24. Februar 2005 I ZR 161/02, NJW-Rechtsprechungsreport Zivilrecht --NJW-RR-- 2005, 1350). Denn nicht jedem Domain-Namen kommt eine Namens- und Kennzeichenfunktion zu. Ein Domain-Name als solcher ist weder ein Kennzeichenrecht noch ein Namensrecht (Fezer, Markenrecht, 3. Aufl., § 3 MarkenG Rn. 301; vgl. auch BGH-Urteil in NJW-RR 2005, 1350, unter II.4.cc).

Eine Domain ist auch verkehrsfähig. Für die Verkehrsfähigkeit eines Wirtschaftsguts ist dessen abstrakte Veräußerbarkeit maßgebend. Eine Veräußerbarkeit im Rechtssinne ist nicht erforderlich. Es genügt, dass der Rechtsverkehr Möglichkeiten entwickelt hat, eine Domain wirtschaftlich zu übertragen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 169, 163, BStBl II 1992, 977). Eine solche Möglichkeit hat die DENIC in § 6 DRegB in der für das Streitjahr geltenden Fassung geschaffen: "Die Domain ist übertragbar. Die DENIC überträgt die Domain an einen vom Kunden benannten Dritten, wenn der Kunde den Registrierungsvertrag kündigt und der Dritte einen Auftrag zur Registrierung erteilt. Die DENIC ist berechtigt, einen Registrierungsauftrag abzulehnen, solange ein Dritter ein Recht auf die Nutzung der Domain gegenüber der DENIC geltend macht (Dispute-Eintrag)." Der bisherige Domaininhaber kann danach seinen Domain-Namen durch die Kündigung seines Registrierungsvertrags und die Benennung des Dritten auf diesen übertragen. Der Annahme einer wirtschaftlichen Übertragungsmöglichkeit steht nicht entgegen, dass der Dritte erst einen neuen Registrierungsvertrag mit der DENIC abschließen muss, um den Domain-Namen zu erwerben. Die DENIC hat sich in § 6 der DENIC-Registrierungsrichtlinien dazu verpflichtet, den Registrierungsvertrag mit dem benannten Dritten und nicht mit einer anderen Person abzuschließen; ein etwaiger Dispute-Eintrag hat nur aufschiebende Wirkung. Der Domaininhaber hat damit eine Rechtsposition inne, über die er in dem Sinn wirtschaftlich frei verfügen kann, dass er seine Kündigung und die Benennung des Dritten von der Zahlung eines Kaufpreises abhängig machen kann.

Ein Domain-Name ist schließlich selbständig bewertbar, da ein eigener Markt für den Handel mit

Domain-Namen besteht.

b) Der Kläger hat die Domain "... .de" auch entgeltlich erworben.

Im Streitfall liegt ein abgeleiteter Erwerb vor. Bei wirtschaftlicher Betrachtung hat der Kläger die Domain von der GmbH erworben. Er konnte den Vertrag mit der DENIC über die Registrierung der Domain "... .de" nur deshalb abschließen, weil die GmbH durch die Kündigung ihres Registrierungsvertrags mit der DENIC ihre schuldrechtliche Rechtsposition an der Domain aufgegeben hat und den Kläger als Dritten, auf den die Domain "übertragen" werden soll, benannt hat. Zwar hat der Kläger die Domain von der GmbH nicht im zivilrechtlichen Sinn erworben, da der Domain-Name infolge des Abschlusses des Registrierungsvertrags mit der DENIC als immaterielles Wirtschaftsgut --welches durch die Kündigung des Registrierungsvertrages durch die GmbH untergegangen ist-- wieder neu entstanden ist. Ein abgeleiteter Erwerb setzt jedoch nicht notwendigerweise voraus, dass ein bereits bestehendes Wirtschaftsgut übertragen wird. Es genügt vielmehr die Begründung eines neuen immateriellen Wirtschaftsgutes (BFH-Urteil in BFHE 169, 163, BStBl II 1992, 977).

c) Entgegen der Auffassung der Kläger handelt es sich bei den Aufwendungen um Anschaffungskosten und nicht um eine Entschädigungszahlung an den bisherigen Domaininhaber.

Der Begriff der Anschaffungskosten bestimmt sich im Ertragsteuerrecht nach § 255 HGB (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12. September 2001 IX R 52/00, BFHE 198, 85, BStBl II 2003, 574, m.w.N.). Gemäß § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB sind Anschaffungskosten die Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Im Streitfall ist nicht zweifelhaft, dass die Aufwendungen des Klägers durch den Erwerb der Domain veranlasst waren, da sie die vereinbarte Gegenleistung für den Erwerb des Domain-Namens sind.

Unerheblich ist, dass die DENIC den Domain-Namen im Fall der Übertragung unabhängig von einer Einigung über den Kaufpreis oder gar dessen Zahlung registriert. Das BFH-Urteil in BFHE 169, 163, BStBl II 1992, 977 steht dieser Beurteilung nicht entgegen. Der BFH hat in dieser Entscheidung den Veranlassungszusammenhang zwischen einer Transferentschädigung, die nach den Vorschriften des Lizenzspielerstatuts des Deutschen Fußball-Bundes (DFB) bei dem Wechsel eines Spielers von einem Verein der Fußball-Bundesliga zu einem anderen Verein gezahlt wird, und dem Erwerb der Spielerlaubnis für den Fall, dass es zu keiner "Transfervereinbarung" im formellen Sinn kommt, damit begründet, dass die Zahlung der Transferentschädigung durch das Lizenzspielerstatut des DFB sichergestellt werde. Entgegen der Auffassung der Kläger ist daraus nicht zu folgern, dass im Streitfall nur dann Anschaffungskosten vorlägen, wenn die DENIC die Kaufpreiszahlung sicherstellen würde. Die Ausführungen des BFH in seinem Urteil in BFHE 169, 163, BStBl II 1992, 977 betreffen --wie ausgeführt-- den Fall, dass die betroffenen Bundesliga-Vereine gerade keine Vereinbarung über eine Transferentschädigung geschlossen haben. Im Streitfall haben der Kläger und die GmbH indessen einen Kaufvertrag über den Domain-Namen geschlossen, welcher die Kaufpreiszahlung sicherstellt.

d) Die sofortige Abziehbarkeit als Betriebsausgaben kann auch nicht damit begründet werden, die Aufwendungen hätten zur Herstellung eines einheitlichen immateriellen Wirtschaftsguts gedient. Das Aktivierungsverbot für nicht entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 5 Abs. 2 EStG) gilt zwar auch für die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 22. Januar 1980 VIII R 74/77, BFHE 129, 485, BStBl II 1980, 244, m.w.N.). Aufwendungen für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sind daher abweichend von § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG mit ihrem Abfluss (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG) als Betriebsausgaben abziehbar und nicht erst im Zeitpunkt ihrer Veräußerung oder Entnahme zu berücksichtigen.

Durch die Einrichtung seiner Websites hat der Kläger jedoch schon kein aus Websites und Domain-Namen bestehendes einheitliches Wirtschaftsgut hergestellt. Der Domain-Name hat durch die Erstellung der Websites nicht seine selbständige Bewertbarkeit und damit nicht seine Eigenschaft als selbständiges Wirtschaftsgut verloren (vgl. zum Merkmal der selbständigen Bewertbarkeit Senatsurteil vom 8. Februar 1996 III R 126/93, BFHE 180, 480, BStBl II 1996, 542, m.w.N.). Nach

der Verkehrsanschauung bleibt der Domain-Name in seiner Einzelheit von Bedeutung und ist bei einer Veräußerung greifbar. Die Einrichtung der Websites ist unabhängig von dem Domain-Namen, unter welchem die Websites im Internet abgerufen werden können; der Domain-Name kann weiterhin ohne die Web-Dateien veräußert werden.

e) Der Domain-Name ist nicht abnutzbar, da seine Nutzbarkeit weder unter rechtlichen noch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten zeitlich begrenzt ist (gl.A. Schmidt/Glanegger, EStG, 25. Aufl., § 6 Rz. 298; zum Kriterium der zeitlich begrenzten Nutzbarkeit vgl. BFH-Urteile vom 28. Mai 1998 IV R 48/97, BFHE 186, 268, BStBl II 1998, 775; vom 17. Februar 1993 I R 48/92, BFH/NV 1994, 455, und BFH-Beschluss vom 4. September 1996 II B 135/95, BFHE 181, 93, BStBl II 1996, 586; Stobbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Anm. 723). Der Vertrag mit der DENIC über die Domain "... .de" wurde auf unbestimmte Zeit geschlossen; die DENIC kann den Vertrag nur aus wichtigem Grund kündigen. Der Kläger kann den Domain-Namen demzufolge zeitlich unbegrenzt nutzen.

Eine wirtschaftliche Abnutzbarkeit des Domain-Namens ergibt sich im Streitfall auch nicht daraus, dass sein Wert ohne werterhaltende Maßnahmen --wie z.B. Werbung-- einem Wertverfall unterläge, weil der Wert in erheblichem Maße von seinem Bekanntheitsgrad abhängig ist (so zur Abnutzbarkeit von Warenzeichen Urteil des FG Düsseldorf vom 9. Mai 2000 6 K 2028/96 K, G, EFG 2000, 1177). Der Bekanntheitsgrad des Domain-Namens "... .de" ist jedenfalls von werterhaltenden Maßnahmen sowie vom Zeitgeist unabhängig, weil er einen allgemein bekannten Fluss bzw. eine allgemein bekannte Region in Deutschland bezeichnet (sog. "generic Domain"). Der Senat kann deshalb offen lassen, ob ein Domain-Name dann wirtschaftlich abnutzbar ist, wenn der Name aus einem Schutzrecht wie z.B. einer Marke abgeleitet ist (sog. "qualified Domain"), weil in einem solchen Fall der Wert der Domain von dem ihr zugrunde liegenden Schutzrecht bestimmt wird (so z.B. Wübbelmann, DStR 2005, 1659). Ebenso lässt sich eine wirtschaftliche Abnutzbarkeit nicht damit begründen, dass dem Steuerpflichtigen die Verwendung des Domain-Namens zivilrechtlich untersagt werden kann, wenn er dadurch das Namens- oder Markenrecht eines Dritten verletzt oder die Verwendung wettbewerbswidrig ist. Wird dem Steuerpflichtigen die Verwendung des Domain-Namens zivilrechtlich untersagt, begründet dies eine Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, nicht aber die Abnutzbarkeit der Domain-Adresse.

Entgegen der Auffassung der Kläger ist der Domain-Name auch nicht unter dem Gesichtspunkt wirtschaftlich abnutzbar, dass die Anzahl der Zugriffe im Internet unter dem Domain-Namen und damit dessen wirtschaftlicher Wert von den dort hinterlegten (abnutzbaren) Websites abhängt. Der Domain-Name ist ein selbständiges Wirtschaftsgut, dessen Abnutzbarkeit demzufolge für sich betrachtet zu beurteilen ist. Nichts anderes ergibt sich aus der Rechtsprechung des BFH zu Güterfernverkehrsgenehmigungen. Danach ist von Güterfernverkehrsgenehmigungen weder eine AfA nach § 7 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG noch nach § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG vorzunehmen (BFH-Urteil vom 4. Dezember 1991 I R 148/90, BFHE 166, 472, BStBl II 1992, 383). Ferner ist § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG auf den Domain-Namen als immaterielles Einzelwirtschaftsgut nicht anwendbar (vgl. BFH-Urteil in BFHE 186, 268, BStBl II 1998, 775).

f) Schließlich kommt im Streitfall eine Teilwertabschreibung schon deshalb nicht in Betracht, weil der Kläger seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt und es im Rahmen dieser Gewinnermittlungsart eine Teilwertabschreibung nicht gibt (vgl. BFH-Urteil vom 6. März 1975 IV R 146/70, BFHE 115, 438, BStBl II 1975, 574, m.w.N.). Im Übrigen sind auch weder Umstände ersichtlich noch vom Kläger vorgetragen, welche eine Teilwertabschreibung begründen könnten.

3. Zu berücksichtigen ist aber die vom Kläger gezahlte Umsatzsteuer von ... DM. Sie gehört als abziehbarer Vorsteuerbetrag nach § 15 des Umsatzsteuergesetzes gemäß § 9b Abs. 1 EStG nicht zu den Anschaffungskosten, sondern ist als Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 EStG) mit ihrem Abfluss (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG) abziehbar.

4. Da das FG von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, war das Urteil des FG aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die Einkommensteuer für 2000 ist unter der Berücksichtigung weiterer

Betriebsausgaben in Höhe von ...DM bei der Ermittlung des Gewinns aus der Presse- bzw. Werbeagentur des Klägers festzusetzen. Die Berechnung der Einkommensteuer wird nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen.

Anmerkung*

I. Das Problem

Die (späteren) Kläger waren zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Eheleute. Der Kläger erzielte u.a. Einkünfte aus dem selbstständigen Betrieb einer Presse- bzw. Werbeagentur, in deren Rahmen er Haus- und Hotelprospekte, Kataloge, Werbefotos usw. erstellte. Seine Gewinne hieraus ermittelte er im Wege der sog. Überschussrechnung gem. § 4 Abs 3 dEStG.¹ Für das Streitjahr 2000 hatte er in seiner Gewinnermittlung u.a. „Übernahmekosten Domain-Adresse“ in Höhe von DM 8.700,- (entspricht ca. EUR 4.448,-) als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben erfasst und hierzu angegeben, er hätte „nur den Namen gekauft und die Internetseite selbst eingerichtet“. In dem Einkommensteuerbescheid 2000 setzte das Finanzamt jedoch einen Gewinn aus Gewerbebetrieb des Klägers an, bei dem diese Aufwendungen unberücksichtigt blieben und begründete dies damit, dass es sich bei der Domainadresse um ein nicht abschreibbares Wirtschaftsgut handeln würde.

Der hiergegen eingelegte Einspruch, mit dem die Kläger auf die „Verbindung von § 4 Abs 3 dEStG mit § 6 Abs 1 Z 1 und 2 dEStG“ hinwiesen, blieb ohne Erfolg. Das Finanzamt vertrat weiterhin die Auffassung, bei einer Domainadresse handelte es sich um ein immaterielles Wirtschaftsgut.

Mit der nachfolgenden Klage beim Finanzgericht machten die Abgabepflichtigen geltend, die ausgewiesenen Domainkosten seien für den Kauf eines abnutzbaren Wirtschaftsguts entstanden. Da der Domainname für sie einen Vermögensvorteil darstellte, der dem Kläger nicht ohne weiteres entzogen werden könnte und dessen wirtschaftlicher Wert unabhängig von den tatsächlichen Veräußerungsbeschränkungen übertragen werden könnte, wäre er als Wirtschaftsgut zu qualifizieren. Es käme zwar keine Abschreibung auf Grund technischer Abnutzung in Betracht, da kein körperlicher Verschleiß festgestellt werden könnte, als den immateriellen Gütern nahestehendes Wirtschaftsgut könnte aber eine wirtschaftliche Abnutzung vorkommen, wenn unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten eine begrenzte zeitliche Verwertbarkeit gegeben wäre. Wegen der rasanten technischen wie auch inhaltlichen Weiterentwicklung bei Internetauftritten könnte eine wirtschaftliche Abnutzung nicht verneint werden, sodass die Anschaffungskosten über ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben wären.

Das zuständige Finanzamt und das FG Rheinland-Pfalz anerkannten die Aufwendungen nicht als sofort abzugsfähige Aufwendungen an. Schließlich musste der Bundesfinanzhof zur Frage Stellung nehmen, inwieweit Aufwendungen für eine Internet-(Domain)-Adresse steuerlich berücksichtigt werden können?

II. Die Entscheidung des Gerichts

Das höchste deutsche Fiskalgericht sah die Aufwendungen für den Erwerb einer Domain nicht als abzugsfähige Entschädigungszahlung an deren Vorbesitze an, sondern qualifizierte sie als Anschaffungskosten gemäß § 255 dHGB für ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut. Im Ergebnis versagte der BFH die Möglichkeit einer Abschreibung.

Die Domain wäre zunächst ein dem gewerblichen Schutzrecht ähnlicher immaterieller Vermögensgegenstand und damit ein Wirtschaftsgut iS des § 266 Abs. 2 lit a Z 1 dHGB. Die

* RA Dr. *Clemens Thiele*, LL.M. Tax (GGU), *Anwalt.Thiele@eurolawyer.at*, Rechtsanwalt in Salzburg; Näheres unter <http://www.cybertax.at>.

1 Entspricht der Einnahmen-/Ausgabenrechnung gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988.

Ähnlichkeit zum gewerblichen Schutzrecht ergäbe sich aus der faktischen Ausschließlichkeitsstellung, die der Nutzungsvertrag zwischen DENIC und Domaininhaber begründete. Zudem wäre die Domain verkehrstauglich, was sich aus ihrer wirtschaftlichen Übertragungsfähigkeit ergäbe. Sie wäre auch selbständig bewertbar, da ein eigener Markt für den Domainhandel bestand. Ferner läge ein entgeltlicher Erwerb vor. Auch wenn der Kläger die Domain wirtschaftlich nicht von seinem Vorbesitzer, sondern bereits durch Registrierung bei der DENIC e.G. erlangt hatte, genüge ein abgeleiteter Erwerb für die Begründung eines neuen immateriellen Wirtschaftsguts. Eine Domain nutze sich auch nicht ab. Werbemaßnahmen zur Erhöhung des Bekanntheitsgrads begründeten nicht die Annahme der Abnutzbarkeit. Die Gebrauchsmöglichkeit einer Domain wäre weder unter rechtlichen noch unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten begrenzt. Durch die Verbindung mit einer Website verlöre die Domain nicht ihre Eigenständigkeit. Sie bliebe vielmehr in ihrer Selbstständigkeit erhalten und wäre weiterhin eigenständig bewert- und verwertbar. Zudem waren die Aufwendungen für den Kauf keine Entschädigungszahlungen für den Verzicht auf die Domain. Da die Anschaffungskosten vorliegend als Gegenwert für den Erwerb gelten sollten, könnte nicht von einer Entschädigungszahlung gesprochen werden.

III. Kritische Würdigung und Ausblick

Der Erfolg eines Internet-Auftritts hängt maßgeblich von einer griffigen **Domain** („Internet-Adresse“) ab, unter der die Internetnutzung erfolgen kann. Ist die gewünschte Domain bereits vergeben, gibt der Kaufwillige mitunter hohe Beträge dafür aus. Erst jüngst wurde die deutsche Domain „poker.de“ um den Rekordpreis von EUR 695.000,- in einer Auktion erstanden.²

Bereits die Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz war Gegenstand juristischer Diskussion.³ Das vorliegende Urteil ist die erste Entscheidung eines fiskalen Höchstgerichts zur Frage der sofortigen Absetzbarkeit der Erwerbsaufwendungen für eine Internet-Domain.

Die Einordnung als **nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut** schafft für die Praxis dahingehend Klarheit, dass die Erwerbsaufwendungen erst bei Veräußerung oder Entnahme steuerlich zu berücksichtigen sind gemäß § 4 Abs 3 Satz 4 EStG.

Der BFH knüpft an die Definition der Anschaffungskosten im Ertragssteuerrecht nach § 255 dHGB an, die auch für die gleichmäßige österreichische Regelung beachtlich ist. Auf die Bezeichnung des Erwerbsvorganges durch die Beteiligten kann es – wie auch in anderen Fällen – bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht ankommen.

Ausblick: Ein Unternehmer kann daher die Aufwendungen für den Erwerb einer Domain, den er für seinen Internet-Auftritt benötigt, **nicht sofort als Betriebsausgaben** abziehen. **Ebenso wenig** kann er **Absetzungen für Abnutzung** vornehmen, weil die Nutzbarkeit eines Domain-Namens zeitlich nicht beschränkt ist. Dies gilt jedenfalls für Domains, deren Bekanntheitsgrad von werterhaltenden Maßnahmen und vom Zeitgeist unabhängig ist. Das mag dem betroffenen Erwerber zunächst negativ erscheinen; allerdings ist es für das Rating eines Unternehmens nach bilanziellen Kennzahlen wichtig, dass die tatsächlichen Werte aktiviert werden und aktiviert bleiben. Was also unter fiskalischen Gesichtspunkten nachteilig ist, kann für Bank- und Beteiligungsgespräche vorteilhaft sein. In dem vom BFH entschiedenen Fall bezeichnete der Domain-Name einen bekannten Fluss bzw eine bekannte Region in Deutschland. Offen ließ der BFH, ob ein Domain-Name ausnahmsweise dann abnutzbar ist, wenn er sich aus einem Schutzrecht (zB einer Marke) ableitet.

Erst hat die **österreichische Finanzverwaltung** durch den **2.EStR-Wartungserlass 2006 in Rz 500a EStR** klargestellt, dass die Domain ein immaterielles Wirtschaftsgut ist, das nicht abnutzbar ist, sofern sie nicht zeitraumbezogen ist oder Modetrends unterliegt. Anschaffungsaufwendungen für eine Domain sind daher zu aktivieren, während laufende Aufwendungen aus der Benützung der

2 Bericht laut Fokus vom 23.5.2007, abrufbar unter http://www.focus.de/digital/internet/poker-de_aid_57166.html (18.6.2007).

3 Thiele, Steuerliche Abschreibung von Domainanschaffungskosten, ÖStZ 2005/999, 473; Mank, Die Internetdomain als abschreibungsfähiges Wirtschaftsgut, DStR 2005, 1294.

Domain sofort abzugsfähig sind.⁴

Demgegenüber stellt nach **Rz 516a EStR** die **Internet-Homepage des Betriebes** bei einer vorgesehenen längeren (zumindest einjährigen) Nutzung ein immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens dar. Soweit sie nicht selbst erstellt wurde,⁵ liegt aktivierungspflichtiger Aufwand für ein abnutzbares Anlagegut vor. Die Nutzungsdauer kann insbesondere im Hinblick auf Aktualisierungserfordernisse und den technischen Fortschritt mit drei Jahren angenommen werden. Die laufende Wartung der Homepage stellt Erhaltungsaufwand dar, eine wesentliche Verbesserung oder Erweiterung führt zu aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand, der ebenfalls auf drei Jahre abzuschreiben ist.

IV. Zusammenfassung

Nach Auffassung des höchsten deutschen Finanzgerichts gelten Aufwendungen, die für die Übertragung oder den Erwerb einer Internet Domain geleistet werden, als Anschaffungskosten für ein idR nicht abnutzbares immaterielles Wirtschaftsgut. Die Kosten sind weder über die Nutzungsdauer abzuschreiben, aber auch nicht als Betriebsausgaben im Jahr ihrer Entstehung sofort absetzbar.

4 Zur Homepage siehe Rz 516a EStR

5 Insoweit ist das Aktivierungsverbot gemäß § 4 Abs 1 vorletzter Satz EStG zu beachten.