

FG Köln, Urteil vom 20.04.2010, 8 K 3038/08 – *Veräußerungserlöse aus der Domainüberlassung nicht steuerpflichtig*



Fundstelle: JurPC Web-Dok. 109/2010

Die Veräußerungserlöse aus der Überlassung einer Internet-Domain sind keine „sonstigen Einkünfte“ und unterliegen idR nicht der Einkommensbesteuerung.

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

Im Namen des Volkes!

Unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 2001 vom 2. Januar 2008 und Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung wird die Einkommensteuer 2001 dergestalt geändert festgesetzt, dass bei der Besteuerung keine sonstigen Einkünfte in Höhe von 15.000 DM zu berücksichtigen sind.

Die Berechnung der danach neu festzusetzenden Einkommensteuer wird dem Beklagten übertragen. Dem Beklagten wird aufgegeben, den Klägern das Ergebnis dieser Neuberechnung unverzüglich formlos mitzuteilen und den Bescheid mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekannt zu geben.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der Beklagte den Erlös des Klägers aus dem Verkauf einer Internet-Domain zu Recht als sonstige Einkünfte bei der Einkommensteuer der Kläger für das Streitjahr – 2001 – berücksichtigt hat.

Die Kläger sind Eheleute, die im Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Die Klägerin erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb, der Kläger Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Das seinerzeit für die Kläger zuständige Finanzamt K erhielt am 13. September 2007 eine Kontrollmitteilung des Finanzamts R nebst Anlagen; aus diesen Unterlagen ergab sich, dass der Kläger von der Firma T GmbH in S im Februar 2001 einen Betrag in Höhe von 15.000 DM für die Überlassung der Internet-Domain "E" erhalten hatte.

Aus der Historie zu dieser Internet-Domain ergibt sich, dass der Kläger seit dem 00.00.1999 deren Inhaber war. Seit dem 00.00.2001 ist in dieser Historie die Firma T GmbH aufgeführt. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Historie Bezug genommen. Der inzwischen zuständig gewordene Beklagte änderte hierauf die bis dahin bestehende Einkommensteuerfestsetzung für die Kläger mit gemäß § 173 Abs 1 Nr 1 AO geändertem Bescheid vom 2. Januar 2008 und berücksichtigte, soweit hier von Belang, zusätzlich als sonstige Einkünfte solche aus Leistungen in Höhe von 15.000 DM. Im Erläuterungsteil führte er hierzu aus, die Änderung sei aufgrund der vorliegenden Kontrollmitteilung bezüglich der Einnahmen aus der Freigabe der Internet-Domain "E" erfolgt. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt des Bescheids Bezug genommen. Hiergegen legten die Kläger am 4. Januar 2008 Einspruch ein, mit dem sie geltend machten, es sei noch offen, ob es sich beim Verkauf der Domain, wie vom Beklagten dargestellt, um ein Patent handele und somit Einkünfte gemäß §§ 22 EStG vorlägen, oder ob es sich um ein

immaterielles Wirtschaftsgut handle und somit um steuerfreie Einkünfte gemäß § 23 Abs 1 Nr 2 EStG.

Mit Einspruchsentscheidung vom 31.7.2008 (Bl. 23 d.A.) wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Hierzu führte er aus, er habe zutreffend die Einkünfte aus der Veräußerung der Internet-Domain als solche i.S. des § 22 Nr 3 EStG erfasst. Eine Berücksichtigung des Vorgangs als privates Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 Abs 1 Nr 2 EStG komme schon deshalb nicht in Betracht, weil Voraussetzung hierfür eine Anschaffung sei, die im Streitfall nicht vorliege. Die Sicherung einer Domain bei der DENIC eG sei nämlich nicht mit Kosten verbunden. Der Tatbestand der Anschaffung setze aber den entgeltlichen Erwerb eines bereits vorhandenen Wirtschaftsguts von einem Dritten voraus. Ein vom Kläger selbst geschaffenes Wirtschaftsgut, wie der Domain-Name, sei nicht unter den Begriff "Anschaffung" zu subsumieren.

Bei der Domain handle es sich um ein immaterielles Wirtschaftsgut; der Domain-Name sei zwar kein geschütztes Recht, wie ein Patent, aber einem solchen Recht vergleichbar, da er nur einmal vergeben werde und dem Inhaber im weiteren Verlauf nicht wieder entzogen werden könne. Hier habe der Kläger durch den abgeschlossenen Registrierungsvertrag mit der DENIC einen schuldrechtlichen Anspruch auf Bereitstellung und Erreichbarkeit der Internetadresse auf unbestimmte Zeit. Es handle sich um ein Dauerschuldverhältnis, das sich auf die Gebrauchsüberlassung und Nutzung des Domain-Namens beziehe. Der neue Inhaber sei durch die Übertragung des Registrierungsvertrages nun anstelle des Klägers in dieses Nutzungsverhältnis eingetreten. Eine wirtschaftlich relevante Leistung in Form eines Unterlassens liege dabei im Verzicht des Klägers auf die Nutzungsmöglichkeit der Domain gegen Entgelt.

Dass der Kläger geltend macht, er habe ohne Gewinnerzielungsabsicht gehandelt, sei nach der Rechtsprechung des BFH irrelevant. Es sei nicht entscheidend, ob der Kläger ein Entgelt für die Übertragung erwartet, sondern dass er das vereinbarte Entgelt als Gegenleistung angenommen habe.

Die Kläger haben am 2. September 2008 die vorliegende Klage erhoben. Sie machen geltend, der Kläger habe die übertragene Domainadresse ausschließlich privat genutzt, so dass zu keinem Zeitpunkt eine Gewinnerzielungsabsicht bestanden habe.

Zudem gelte, dass die Veräußerung eines Patents unter § 22 Nr 3 EStG subsumiert werde. Entgegen der Auffassung des Beklagten entspreche die Domain nicht dem Begriff des Patents oder eines ähnlichen Schutzrechtes. Die Veräußerung unterliege daher nicht der Besteuerung gemäß § 22 EStG.

Die Kläger beantragen, unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 2001 vom 2. Januar 2008 und Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung die Einkommensteuer ohne Berücksichtigung von sonstigen Einkünften neu festzusetzen.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. Er verweist zur Begründung auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung. Die Beteiligten haben auf die Durchführung der mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

1.

Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündlichen Verhandlung (§ 90 Abs 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO).

2.

Die Klage ist begründet.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid vom 2. Januar 2008 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten, soweit der Beklagte den Veräußerungserlös aus der Überlassung der Internet-Domain "E" als sonstige Einkünfte der Besteuerung unterworfen hat (vergl. § 100 Abs 1 Satz 1 FGO).

a.

Gemäß § 22 Nr. 3 i.V.m § 2 Abs. 1 Nr. 7 des im Streitjahr geltenden Einkommensteuergesetzes - EStG - unterliegen Einkünfte aus Leistungen der Einkommensteuer, soweit sie weder zu den anderen Einkunftsarten (§ 2 Abs 1 Nr 1 bis 6 EStG)) noch zu den Einkünften im Sinne der Nummern 1, 1a, 2 oder 4 des § 22 EStG gehören, z.B. Einkünfte aus der gelegentlichen Vermittlung und aus der Vermietung beweglicher Gegenstände.

Eine (sonstige) Leistung i.S. dieser Vorschrift ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags sein kann und das eine Gegenleistung auslöst. Ausreichend ist dabei, dass der Steuerpflichtige eine im wirtschaftlichen Zusammenhang mit seinem Tun, Dulden oder Unterlassen gewährte Gegenleistung als solche annimmt (BFH-Urteil vom 21. September 2004, IX R 13/02, BStBl 2005, 44).

Unter § 22 Nr 3 EStG fallen nur bestimmte Leistungen entweder im Tätigkeitsbereich oder im Bereich der Nutzung des Vermögens. Leistungen, die den Vermögensbereich berühren, sind ausgeschlossen (Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 28. Auflage § 22 Rz. 132). Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften, die nicht den Tatbestand des § 23 EStG erfüllen, sind auch nicht nach § 22 Nr 3 EStG steuerbar; Veräußerungsvorgänge fallen nicht unter den Leistungsbegriff (BFH-Urteil vom 10. September 2003, IX R 26/02, BStBl II 2004 , 218 m.w.N., dort ein Veräußerungsvorgang beim Kauf eines Patents betreffend eine sog. "Zufallserfindung" bejaht). Ausgenommen vom Anwendungsbereich des § 22 Nr 3 EStG sind Veräußerungsvorgänge und veräußerungsähnliche Vorgänge, bei denen ein Entgelt dafür erbracht wird, dass ein Vermögensgegenstand in seiner Substanz endgültig aufgegeben wird (BFH Urteil vom 14. September 1999, IX R 89/95, BFH/NV 2000, 438: Dort eine Leistung verneint für die vorzeitige Aufgabe der Mieterrechte gegen Entgelt).

Ausgehend von diesen Grundsätzen handelt es sich bei dem Verkauf eines Domain-Namens um einen Veräußerungsvorgang und nicht um eine Leistung im Tätigkeitsbereich oder im Bereich der Nutzung des Vermögens.

Nach der vom Senat für zutreffend gehaltenen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs - BFH - handelt es sich bei einem Domain-Namen um ein immaterielles Wirtschaftsgut, das - weil dessen Inhaber kein absolutes Recht an dem Namen erwirbt - zwar kein gewerbliches Schutzrecht darstellt, aber einem gewerblichen Schutzrecht inhaltlich vergleichbar ist (BFH-Urteil vom 19. Oktober 2006, III R 66/05, BStBl 2007, 301).

Nach § 1 der Domainbedingungen (die vergleichbar auch im Streitjahr galten – vergl. zu den im Jahr 2000 geltenden Domainbedingungen: BFH Urteil vom 19. Oktober 2006, III R 66/05,

BStBl II 2007, 301) übermittelt der künftige Domaininhaber DENIC den Domainauftrag über ein DENIC-Mitglied oder unmittelbar. Gemäß § 2 Abs. 1 der Bedingungen nimmt DENIC die Domain und ihre technischen Daten in die Namensserver für die Top Level Domain.de auf (Konnektierung). Gemäß § 4 der Bedingungen ist der Domaininhaber - wenn er der DENIC den Domainauftrag unmittelbar übermittelt - zur Zahlung der Domainentgelte entsprechend der aktuellen DENIC-Preisliste verpflichtet. Wird die Domain durch ein Domain-Mitglied verwaltet, ruht diese Entgeltspflicht.

Der so zustandekommende Registrierungsvertrag ist ein Dauerschuldverhältnis, der auf unbestimmte Zeit geschlossen wird. Eine Domain ist auch verkehrsfähig, weil der Rechtsverkehr Möglichkeiten entwickelt hat, eine Domain wirtschaftlich zu übertragen und damit seine abstrakte Veräußerbarkeit gegeben ist (BFH-Urteil vom 19. Oktober 2006, IIR 66/05, BStBl II 2007, 301).

Soweit der Beklagte in diesem Veräußerungsvorgang eine sonstige Leistung in Form eines Unterlassens erblickt, weil der Inhaber gegen die Zahlung des Entgelts auf die Nutzungsmöglichkeit der Domain verzichtet, vermag der Senat dem nicht zu folgen. Mit der Übertragung überlässt der bisherige Domainnamen-Inhaber nämlich nicht etwa sein Vermögen zur Nutzung durch den Erwerber. Eine solche Sicht der Dinge wäre nur zutreffend, wenn der Domainnamen-Inhaber tatsächlich weiter seine Rechtsposition behielte und der Erwerber seine Rechte an der Domain nur über den mit dem Domainnameninhaber geschlossenen Nutzungsüberlassungsvertrag herleiten könnte. In dieser Form ist die Übertragung der Domain nach den Nutzungsbedingungen der DENIC aber gerade nicht ausgestaltet. Gemäß § 6 Abs. 1 und 2 der Bedingungen ist die Domain, - sofern, wofür im Streitfall auch keine Anhaltspunkte vorliegen, kein sog. Dispute-Eintrag vorliegt - übertragbar; DENIC registriert die Domain für den künftigen Domaininhaber, wenn der Domaininhaber den Vertrag kündigt und der künftige Domaininhaber unter Vorlage der ihn als solchen ausweisenden Unterlagen einen Domainauftrag erteilt. Die Tatsache, dass der bisherige Domaininhaber den Registrierungsvertrag kündigen muss, erhellt, dass er seine bisherigen Rechte an der Domain endgültig aufgeben muss und sich damit des bis dahin ihm zustehenden immateriellen Wirtschaftsguts entäußert. Wenn der Beklagte demgegenüber den Schwerpunkt auf den Verzicht der Nutzungsmöglichkeit legt und insoweit eine Leistung durch Unterlassen annimmt, übersieht er, dass die Veräußerung eines Wirtschaftsguts grundsätzlich den zukünftigen Verzicht auf dessen Nutzung beinhaltet und deswegen nicht die tragende Begründung für die Annahme einer Leistung sein kann. Der Verkauf einer Domain ist nach Auffassung des Senats daher nicht anders zu behandeln, als der Verkauf eines Patents oder der Verzicht auf die Mieterrechte bei vorzeitiger Auflösung eines Mietvertrags gegen Entgelt. Er ist deshalb nicht steuerbar, wenn der Vorgang nicht unter [§ 23 EStG](#) oder unter die sonstigen Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes subsumiert werden kann (vergl. dazu Finanzgericht Rheinland Pfalz vom 31. Oktober 2007, 1 K 1941/05, DStRE 2008, 562).

b.

Eine Besteuerung der Einnahmen aus dem Verkauf der Domain kommt auch nicht gemäß § 22 Nr.2, § 23 EStG in Betracht.

Gemäß § 23 Abs 1 Nr 2 EStG – der hier alleine in Betracht kommenden Alternative der Vorschrift – sind private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nr 2 EStG) Veräußerungsgeschäfte bei anderen als in Nr.1 der Vorschrift genannten Wirtschaftsgütern, insbesondere bei Wertpapieren, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Eine Anschaffung im Sinne des § 23 Abs 1 Nr 2 EStG setzt einen

entgeltlichen Erwerb eines Wirtschaftsguts von einem Dritten voraus (BFH-Urteil vom 10. September 2003, XI R 26/02, BStBl II 2004, 218 m.w.N).

Grundsätzlich kommt zwar die Besteuerung eines Domainnamenverkaufs in Betracht, weil § 4 der Nutzungsbedingungen der DENIC eine Vergütungspflicht des Domaininhabers vorsieht, die allerdings dann ruht, wenn der Domainauftrag durch ein DENIC erfolgt (der dann aber wiederum den Domaininhaber die Registrierungsgebühren in Rechnung stellen wird). Kann damit nicht davon die Rede sein, dass - wovon der Beklagte in der Einspruchsentscheidung ausgeht - "die Sicherung der Domain bei der DENIC nicht mit Kosten verbunden" sei, scheidet eine Besteuerung hier daran, dass zwischen der Anschaffung und der Veräußerung der Domain mehr als ein Jahr lag.

Aber selbst wenn man die Sicherung der Domain mangels entgeltlichen Erwerbs von einem Dritten nicht als Anschaffung ansähe, ergäbe sich nichts anderes. Denn § 23 Abs 1 Nr 2 EStG käme dann ohnehin nicht zur Anwendung.

c.

Es sind auch keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der Kläger mit der Veräußerung der Domain Einkünfte innerhalb der Einkunftsarten des § 2 Abs 1 Nr 1 bis 6 EStG erzielt hätte. Insbesondere ist nicht ersichtlich, dass der Verkauf in irgendeiner Form mit gewerblichen oder freiberuflichen Einkünften des Klägers in Zusammenhang stehen könnte. Denn der Kläger hat im Streitjahr - anders als die Klägerin - lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielt.

3.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs 1 FGO.

4.

Die Revision war gemäß § 115 Abs 2 Nr 1 FGO zur Klärung der Rechtsfrage zuzulassen, ob der Verkauf einer Domain als sonstige Leistung steuerbar sein kann.

Anmerkung*

I. Das Problem

Der spätere Kläger, ein Gewerbetreibender, hatte sich bereits 1999 bei der DENIC e.G. die deutsche Internet-Domain „*****.de“ registrieren lassen und diese 2001 für DM 15.000, (umgerechnet ca. EUR 7.630,-) an die T-GmbH verkauft. Das zuständige deutsche Finanzamt sah darin nach einer Betriebsprüfung eine nach § 22 Nr 3 dEStG zu besteuernde sonstige Leistung. Denn der Kläger hätte gegen Zahlung eines Entgelts auf seine Nutzungsmöglichkeit der Domain verzichtet. Die Finanzbehörden gingen davon aus, dass es sich bei diesem Veräußerungsvorgang um eine sonstige Leistung in Form eines Unterlassens handelte, weil der Inhaber gegen die Zahlung des Entgelts auf die Nutzungsmöglichkeit der Domain verzichtete. Dagegen wehrte sich der Kläger u.a. mit der Behauptung, dass die Domain möglicherweise ein immaterielles Wirtschaftsgut darstellte und steuerfreie Einkünfte erzielt worden wären nach § 23 Abs 1 Nr 2 dEStG. Er legte zunächst Einspruch gegen den

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

Steuerbescheid ein. Dieser wurde vom Finanzamt als unbegründet zurückgewiesen, so dass die Finanzgerichte am Zug waren. Diese hatten sich daher mit der Frage der ertragsteuerlichen Behandlung von Domainverkäufen zu befassen.

II. Die Entscheidung des Gerichts

Das Finanzgericht Köln verneinte im Gegensatz zu den Finanzämtern eine Steuerpflicht des Domainverkäufers. Eine sonstige Leistung setzte nämlich voraus, dass der Kläger aus einem eigenen Recht die Domain fortlaufend überlassen würde. Nach den Vertragsbedingungen der deutschen Domain-Vergabestelle, der DENIC e.G., bedurfte die Übertragung einer Domain jedoch der Kündigung des bisherigen Registrierungsvertrags. Damit hatte der Kläger sein Recht an der Domain endgültig verloren. Einnahmen würden nach § 2 Abs 1 dEStG nur dann mit Einkommensteuer belastet, wenn sie unter eine der sieben Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes fielen. Da der Verkauf einer Internet-Domain, wie dargelegt, nicht als sonstige Leistung nach § 22 Nr 3 dEStG zu besteuern war, der Verkauf auch außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist nach § 23 Abs 1 Nr 2 dEStG erfolgte und ein Bezug zu den übrigen Einkunftsarten nicht vorlag, hatte eine Besteuerung zu unterbleiben.

Das FG Köln ließ die Revision zum BFH ausdrücklich zu, da bisher noch höchstgerichtliche Judikatur dazu fehlte, ob der Verkauf einer Domain als sonstige Leistung steuerbar wäre.

III. Kritische Würdigung und Anmerkung

1. Ertragsteuerliche Behandlung von Domains

Ein Internet-Auftritt ist umso erfolgreicher, je einprägsamer und aussagekräftiger die zugehörige Internet-Adresse, eben der sog. „Domainname“ oder kurz die „Domain“ ist, unter der ein Internetauftritt aufgefunden werden kann.¹ Bisweilen werden hohe Summen gezahlt, um einen Domain-Namen von seinem bisherigen Inhaber zu erwerben.² Der Erwerb, die Nutzung und die Veräußerung von Internet Domains können ertragsteuerrechtlich in verschiedener Hinsicht erfasst werden. Dabei bestehen im Einzelnen erhebliche Unterschiede je nach dem, ob eine Domain zu rein privaten oder zu geschäftlichen Zwecken angeschafft bzw. veräußert oder verwendet wird.³

In Übereinstimmung mit der hM⁴ kann daher als gesichert gelten, dass

- Domain und Website kein einheitliches Wirtschaftsgut darstellen,
- eine Domain im Falle von Vertragsklauseln, wie sie derzeit von der NIC.AT GmbH angewandt werden,⁵ den immateriellen Anlagegegenständen zuzurechnen ist,
- Abstandszahlungen für eine bereits vergebene Domain zum sog. abgeleiteten Erwerb führen und daher Anschaffungskosten darstellen und
- eine Domain idR zeitlich unbegrenzt nutzbar ist.

1 Zu den technischen Grundlagen bereits *Thiele*, Steuerliche Behandlung von Internet-Domains, ÖStZ 2004, 119 mwN.

2 Die höchste, veröffentlichte Summe für eine „.at“-Domain beträgt EUR 408.000,- für „job.at“ lt. Wiener Zeitung, Printausgabe 17.4.2008 „Millionäre.com auf dem Vormarsch“, abrufbar unter <http://www.wienerzeitung.at/DesktopDefault.aspx?TabID=3941&Alias=wzo&cob=340772> (19.7.2010).

3 So bereits *Thiele*, ÖStZ 2004/285, 119, 122.

4 *BMF*, 2. EStR-Wartungserlass 2006, ARD 5748/10/2007 = ARD 5751/10/2007; *Atzmüller/Mayr*, Wartungserlass II zu den EStR 2000, RdW 2007/119, 112; *Mayr*, Neuer Wartungserlass zu den EStR 2000, RdW 2006/666, 719; *Thiele*, Steuerliche Abschreibung von Domainanschaffungskosten, ÖStZ 2005, 473; *Thiele*, ÖStZ 2004/285, 119, 120 ff.

5 Abrufbar unter http://www.nic.at/service/rechtliche_informationen/agb/ (20.7.2010).

Im Einzelnen haben die Verwaltungspraxis unter Billigung der Lehre bereits Präzisierungen in der ertragsteuerlichen Behandlung von Domains vorgenommen. Nach Ansicht des BMF⁶ stellt die Domain-Adresse ein immaterielles Wirtschaftsgut, das – sofern sie nicht zeitraumbezogen ist wie zB www.fussball-EM2008.at oder Modetrends unterliegt – nicht abnutzbar ist. Anschaffungsaufwendungen für eine Domain sind zu aktivieren. Laufende Aufwendungen aus der Benützung der Domain sind sofort abzugsfähig.

Nach zutreffender Ansicht⁷ ist ein Domainname kein gewerbliches Schutzrecht, also kein Immaterialgüterrecht wie dies Patent-, Marken- oder Urheberrechte sind und die ihrem Inhaber einen vom Gesetz begründeten Absolutheitsanspruch gewähren.⁸ Die Domain ist aber mit diesen immateriellen Wirtschaftsgütern zu vergleichen und folglich ein ebenfalls von § 196 iVm 197 Abs 2 UGB erfasstes ähnliches Recht. Denn eine Domain ist eine Internet-Adresse, die – technisch bedingt – nur einmal vergeben wird und durch einen schuldrechtlichen Anspruch aus dem Registrierungsvertrag abgesichert ist. Aus diesem Vertrag schuldet die Domainvergabestelle, also z.B. die NIC.AT GmbH, nicht nur die Aufnahme der Domain in den Nameserver, sondern auch die Aufrechterhaltung der Eintragung für die Dauer des auf unbestimmte Zeit abgeschlossen Dauerschuldverhältnisses.⁹ Für Domainnamen gilt der sog. abgeleitete Erwerb als Aktivierungsvoraussetzung, da zivilrechtlich (nicht immer) Erwerb gegeben ist: Die Domain geht zunächst unter und entsteht erst wieder nach Abschluss eines Registrierungsvertrages über eine aus dem Pool der freien Domains zur Verfügung gestellte Domain durch den neuen Inhaber. Auf Basis der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geht die hA10 aber sowohl für den erstmaligen Erwerb als auch für die Veräußerung der handelbaren Domains von einem (abgeleiteten) Erwerb aus. Dieser setzt nicht notwendigerweise voraus, dass ein bereits bestehendes Wirtschaftsgut übertragen wird, sondern für den vielmehr die Begründung eines neuen immateriellen Wirtschaftsguts genügt.

Die Nutzbarkeit eines Domain-Namens ist nach zutreffender Auffassung¹¹ zeitlich nicht beschränkt, solange sein Bekanntheitsgrad z.B. durch die Bezeichnung eines bekannten Flusses bzw. einer bekannten Region, von werterhaltenden Maßnahmen und vom Zeitgeist unabhängig ist. ME ist durchaus denkbar, dass ein Domain-Name ausnahmsweise dann abnutzbar ist, wenn er sich zur Gänze aus einem Schutzrecht (z.B. einer Marke) ableitet, weil in diesem Fall sein Wert von dem zugrunde liegenden Schutzrecht bestimmt wird.¹² Eine außerplanmäßige Abschreibung bzw. Teilwertabschreibung ist zulässig.¹³

2. Ertragsteuerliche Behandlung von Domainverkäufen

6 EStR 2000 Rz 500a idF 2. Wartungserlass 2006 GZ BMF-010203/0344-VI/6/2006 vom 1.2.2007.

7 BFH 19.10.2006, III R 6/05, RdW 2007/200, 190 = ARD 5760/7/2007 = ecolex 2007, 379; ebenso *Thiele*, ÖStZ 2005, 473, 475.

8 OGH 25.3.2009, 3 Ob 287/08i – *cafeoperwien.at*, Zak 2009/341, 219 = lex:itec 2009 H 3, 24 = MR 2009, 155 = JBl 2009, 594 = RdW 2009/596, 591 = ecolex 2009/309, 778 (*Tonninger*) = EvBl 2009/117, 808 (*Pilz*) = jusIT 2009/41, 92 (*Thiele*) = ZIK 2009/272, 178 = ÖBA 2009/1573, 662; *Thiele* in *Kucsko*, *marken.schutz* (2006),; *derselbe* *Cafeoperwien.at* – Von hundertjährigen Telefonanschlüssen und up-to-date gepfändeten Domains, in *Bergauer/Staudegger* (Hg), *Recht und IT* (2009), 187

9 OGH 25.3.2009, 3 Ob 287/08i – *cafeoperwien.at*, Zak 2009/341, 219 = lex:itec 2009 H 3, 24 = MR 2009, 155 = JBl 2009, 594 = RdW 2009/596, 591 = ecolex 2009/309, 778 (*Tonninger*) = EvBl 2009/117, 808 (*Pilz*) = jusIT 2009/41, 92 (*Thiele*) = ZIK 2009/272, 178 = ÖBA 2009/1573, 662; ebenso BFH 19.10.2006, III R 6/05, RdW 2007/200, 190 = ARD 5760/7/2007 = ecolex 2007, 379.

10 *Thiele*, ÖStZ 2004/285, 119, 122; UFS Wien 30.8.2008, RV/2295-W/08, UFSjournal 2008, 87 (*Wanke/Klein*) = UFSaktuell 2009, 27; vgl. auch EGMR 18.9.2007, 25379/04 – *ad-acta.de*, ecolex 2008, 281 = MR-Int 2008, 33 (*Wittmann/Thiele*) = jusIT 2008/38, 90 (*Thiele*).

11 EStR 2000 Rz 500a idF 2. Wartungserlass 2006 GZ BMF-010203/0344-VI/6/2006 vom 1.2.2007; ebenso BFH 19.10.2006, III R 6/05, RdW 2007/200, 190 = ARD 5760/7/2007 = ecolex 2007, 379.

12 Offen lassend BFH 19.10.2006, III R 6/05, RdW 2007/200, 190 = ARD 5760/7/2007 = ecolex 2007, 379.

13 Vgl. *Thiele*, *What's in a Domain-Name - Die Bewertung von Internet Domains*, ÖStZ 2006, 334 ff.

Nach dem ertragsteuerlichen Grundverständnis werden Einnahmen nur dann mit Einkommensteuer belastet, wenn sie unter eine der in § 2 Abs 3 EStG¹⁴ aufgezählten (arg. „nur“) sieben Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes fallen. Der Verkauf einer Domain ist daher nicht anders zu behandeln als der Verkauf eines Patents oder der Verzicht auf die Mieterrechte bei vorzeitiger Auflösung eines Mietvertrags gegen Entgelt. Er ist dann nicht steuerbar, wenn der Vorgang nicht unter § 29 EStG oder unter die sonstigen Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes subsumiert werden kann.

2.1. Gewerblich genutzte Domains

Erwirbt ein Gewerbetreibender, der verpflichtet ist, Bücher zu führen und regelmäßige Abschlüsse zu machen, eine Domain, so hat er diese unter bestimmten Voraussetzungen in seinem Jahresabschluss zu berücksichtigen. Gemäß § 4 Abs 1 EStG ist für die Domain als immaterielles Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ein Aktivposten anzusetzen, wenn sie entgeltlich erworben wurde. Dabei ist die Domain nicht zum Schätz- oder Verkehrswert, sondern mit ihrem Kaufpreis anzusetzen. Hat das Unternehmen hingegen die Domain ursprünglich selbst registrieren lassen, d.h. hat sie die Domain selbst geschaffen, so können lediglich die dabei entstandenen Registrierungs- und weiteren Eintragungskosten als Betriebsausgaben steuerlich geltend gemacht werden.

Der Einkommensteuer unterliegen grundsätzlich auch diejenigen Erlöse, die ein Gewerbetreibender aus der Veräußerung bzw. der Vermietung oder Verpachtung von Domains erzielt. Wird das Nutzungsrecht an der Domain durch eine Kapitalgesellschaft veräußert, dann wirkt sich der erzielte Veräußerungsgewinn auch auf den Gewinn der Kapitalgesellschaft aus, es sei denn, der Veräußerungspreis entspricht dem zuvor in der Bilanz angesetzten Wert der Domain.¹⁵

Handelt es sich bei dem Veräußerer um eine Personengesellschaft oder um ein Einzelunternehmen, bei denen die Domain dem Betriebsvermögen zugeordnet ist, dann sind die Veräußerungserlöse Einnahmen aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG, die der Gesellschafter wiederum in seiner Einkommensteuererklärung anzugeben hat.

Die Verpachtung bzw. Vermietung einer Domain setzt voraus, dass der Bestandgeber schon eine Domain registrieren hat lassen. Das dadurch entstandene Nutzungsrecht ist Gegenstand des Domainpachtvertrages bzw. Mietvertrages. Die Verpachtung bzw. Vermietung einer Domain unterliegt in der Regel der Ertragsbesteuerung.

Ist der Domaininhaber ein Einzelunternehmer bzw. eine Personengesellschaft, so liegen Einkünfte aus Einnahmen aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 Abs 1 Z 1 EStG vor. Ist der Vermieter bzw. der Pächter einer Kapitalgesellschaft oder eine eingetragene Genossenschaft oder eine sonstige juristische Person des Privatrechts, so werden diese Einkünfte durch die Körperschaftsteuer erfasst.

Einen Zusammenhang mit gewerblichen oder freiberuflichen Einkünften konnte das Finanzgericht im Ausgangsfall von vornherein ausschließen, da der Domain-Verkäufer ausschließlich als Arbeitnehmer tätig war.

2.2. Privatgenutzte Domains

Handelt es sich um eine privat erworbene und genutzte Internet Domain, die von ihrem Inhaber verkauft wird, so ist der **Veräußerungsgewinn** aus diesem Geschäft **grundsätzlich nicht steuerpflichtig**.

¹⁴ Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988), BGBl 400/1988 idgF (mehrfach novelliert).

¹⁵ Siehe dazu die bilanzrechtliche Behandlung bei *Thiele*, ÖStZ 2004, 119 Pkt. 4. mwN.

Dies gilt allerdings dann nicht, wenn es sich beim Veräußerungserlös um Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb gemäß §§ 2 Abs 3 Z 3, 23 Abs 1 EStG handelt. Als gewerblich sind solche Erlöse zu qualifizieren, die aus einem Verhalten des Domaininhabers erzielt werden, das den Eindruck erweckt, er sei gewerblicher Domainhändler. Wann dies der Fall ist, ist Tatsachenfrage und nicht ohne Weiteres festzustellen. Die für private Immobilienverkäufe entwickelten Praxisregeln sind mE nicht zu übertragen. Denkbar wäre eine Orientierung an der für Aktien entwickelte Lösung bzw. der für den Wertpapierhandel vertretenen Ansätze.¹⁶ Danach wäre der Domainverkauf durch Privatleute steuerbar, wenn der Verkäufer z.B. ein eigenes Büro unterhält. Die Domain müsste einem breiten Publikum angeboten werden. Das bloße Angebot an einen gewerblichen Domainhändler oder einer Domainbörse reicht mE allerdings insofern nicht aus. Letztlich dürfte es für die Einordnung auf die Anzahl der jährlich veräußerten Domains ankommen. So wird ein Privatier den Finanzbehörden wohl schwer erklären können, dass er die z.B. 50 in einem Jahr verkauften Domains ursprünglich für seinen eigenen Privatbedarf benötigte. Entscheidend sind aber – wie immer – die Umstände des Einzelfalles.¹⁷

Eine weitere Ausnahme von der privaten Steuerfreiheit bilden steuerpflichtige Veräußerungsgewinne gemäß § 2 Abs 3 Z 7 EStG iVm §§ 29 Z 2, 30 Abs 1 Z 1 lit b EStG. Derartige „**Spekulationsgewinne**“ sind dann zu versteuern, wenn Einkünfte aus privaten Geschäften über die Veräußerung anderer Wirtschaftsgüter, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt, vorliegen. Ausgehend von dem Gesetzeswortlaut sind Domains als derartige Wirtschaftsgüter zu qualifizieren, sodass sich für Privatpersonen jedenfalls eine Behaltfrist von einem Jahr empfiehlt. Verkauft man die Domain hingegen schon vor Ablauf der Jahresfrist, gerechnet vom Zeitpunkt der Registrierung an, so hat man den entsprechenden Gewinn in seiner Steuererklärung als Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften anzugeben, wenn er die Geringfügigkeitsgrenze übersteigt.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch der **Fremdvergleich** für den Domainkaufvertrag. Nach der stRsp¹⁸ ist für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erforderlich, dass die Vereinbarungen

- (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- (3) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Grundsätze gelten analog auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner und/oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung. So hielt z.B. eine nicht schriftlich festgehaltene, Vereinbarung zwischen Ehegatten der von ihnen zu 50% bzw. 25 % gehaltenen GmbH über die Überlassung von bis zu 400 Domains zu einem Pauschalpreis von EUR 1.800,- jährlich einem abgabenrechtlichen Fremdvergleich nicht stand.¹⁹

Da der Verkauf einer Internet-Domain im Ausgangsfall nicht als sonstige Leistung nach § 29 Z 3 EStG zu besteuern war, der Verkauf auch außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist nach § 30 Abs 1 Z 1 lit b EStG erfolgte und ein Bezug zu den übrigen Einkunftsarten nicht vorlag, hatte eine Besteuerung zu unterbleiben.

16 Dazu *Thiele*, Privater Wertpapierhandel via Internet, ÖStZ 2001, 503 ff.

17 Zu einzelnen Kriterien vgl UFS Wien 1.8.2003, RV/0871-W/02, SWK 2003, S 641 = SWK 2003, 1045 = FJ-LS 2003/38, 339; *Thiele*, ÖStZ 2001, 503, 506.

18 VwGH 30.6.1994, 92/15/0221, SWK 1995, R 4 = ÖStZB 1995, 41 = ARD 4591/34/94 mwN.

19 UFS Kärnten 28.11.2008, GZ RV/0076-K/04, RV//0042-K/05, nv.

IV. Zusammenfassung

Nach Ansicht der deutschen Finanzgerichte unterliegt der Erlös aus dem Verkauf einer Internet-Domain nicht der Einkommensteuer, wenn der Verkauf außerhalb der einjährigen Spekulationsfrist erfolgt und der Verkäufer nicht gewerblich handelt. Aufgrund der bislang anders gelagerten Praxis der Finanzämter, hat das FG Köln eine Revision an den BFH zur Klärung dieser strittigen Frage ausdrücklich zugelassen. Wir dürfen auf die höchstrichterliche Entscheidung gespannt sein.