

Der steuerfreie Domain-Verkauf

Ein Internet-Auftritt ist umso erfolgreicher, je einprägsamer und aussagekräftiger die zugehörige Internet-Adresse, eben der sog „Domain-Name“ oder kurz die „Domain“ ist, unter der eine Website aufgefunden werden kann.¹⁾ Bisweilen werden hohe Summen gezahlt, um eine Domain von ihrem bisherigen Inhaber zu erwerben.²⁾ Ob und gegebenenfalls wie der Veräußerungserlös zu besteuern ist, hatte jüngst ein deutsches Finanzgericht zu beurteilen. Der vorliegende Beitrag wagt einen rechtsvergleichenden (Aus-)Blick.

1. Der Ausgangsfall³⁾

Der spätere Kläger, ein Gewerbetreibender, hatte sich bereits im Jahr 1999 bei der DENIC e.G. eine deutsche Internet-Domain („***.de“) registrieren lassen und diese im Jahr 2001 für umgerechnet ca € 7.630,- (damals DM 15.000,-) an die T-GmbH verkauft. Das zuständige deutsche Finanzamt erkannte darin im Zuge der Betriebsprüfung eine nach § 22 Nr 3 dEStG zu besteuern 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 ua 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 Steuerbescheid ein. Dieser wurde vom Finanzamt als unbegründet zurückgewiesen, so dass die Finanzgerichte am Zug waren. Diese hatten sich generell mit der Frage der ertragsteuerlichen Behandlung von Domain-Verkäufen zu befassen.

2. Die Entscheidung des Gerichts

Das Finanzgericht Köln verneinte im Gegensatz zu den Finanzämtern eine Steuerpflicht des Domain-Verkäufers. 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,

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 € 408.000,- für „job.at“ lt Wiener Zeitung, Printausgabe 17. 4. 2008 „Millionäre.com auf dem Vormarsch“, abrufbar unter <http://www.wienerzeitung.at/Desktop-Default.aspx?TabID=3941&Alias=wzo&cob=340772> (19. 7. 2010).
3) FG Köln 20. 4. 2010, 8 K 3038/08, JurPC Web-Dok 109/2010.

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.

3. Ertragsteuerliche Behandlung von Domains

Der Erwerb, die Nutzung und die Veräußerung von Internet-Domains können ertragsteuerrechtlich in verschiedener Hinsicht erfasst werden. Dabei bestehen im Einzelnen erhebliche Unterschiede je nachdem, ob eine Domain zu rein privaten oder zu geschäftlichen Zwecken angeschafft bzw. veräußert oder verwendet wird.⁴⁾

In Übereinstimmung mit der hM⁵⁾ 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,⁶⁾ 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.

Im Einzelnen hat die Verwaltungspraxis unter Billigung der Lehre bereits Präzisierungen in der ertragsteuerlichen Behandlung von Domains vorgenommen. Nach Ansicht des BMF⁷⁾ 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 Ansicht⁸⁾ ist ein Domain-Name kein gewerbliches Schutzrecht, also kein Immaterialgüterrecht wie dies Patent-, Marken- oder Urheberrechte sind und die ihrem Inhaber einen vom Gesetz begründeten Absolutheitsanspruch gewähren.⁹⁾ 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 Domain-Vergabestelle, also zB 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.¹⁰⁾

Für Domain-Namen gilt der sog abgeleitete Erwerb als Aktivierungsvoraussetzung, da zivilrechtlich (nicht immer abgeleiteter) Erwerb gegeben ist: Die Domain geht zunächst unter und entsteht erst wieder nach Abschluss eines Registrierungsvertrags über eine aus dem Pool der freien Domains zur Verfügung gestellte Domain durch den neuen Inhaber. Auf Basis der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geht die hA¹¹⁾ 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 genügt für den vielmehr die Begründung eines neuen immateriellen Wirtschaftsguts.

Die Nutzbarkeit eines Domain-Namens ist nach zutreffender Auffassung¹²⁾ zeitlich nicht beschränkt, solange sein Bekanntheitsgrad zB 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 (zB einer Marke) ableitet, weil in diesem Fall sein Wert von dem zugrunde liegenden Schutzrecht bestimmt wird.¹³⁾ Eine außerplanmäßige Abschreibung bzw Teilwertabschreibung ist zulässig.¹⁴⁾

4. Ertragsteuerliche Behandlung von Domain-Verkäufen

Nach dem ertragsteuerlichen Grundverständnis werden Einnahmen nur dann mit Einkommensteuer belastet, wenn sie unter eine der in § 2 Abs 3 EStG¹⁵⁾ 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.

4.1. 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

4) So bereits Thiele, ÖStZ 2004/285, 119, 122.
 5) 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.
 6) Abrufbar unter http://www.nic.at/service/rechtliche_informationen/agb/ (20. 7. 2010).
 7) EStR 2000 Rz 500a idF 2. *Wartungserlass 2006*, GZ BMF-010203/0344-VI/6/2006 vom 1. 2. 2007.
 8) 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.
 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*) = *justIT* 2009/41, 92 (*Thiele*) = *ZfK* 2009/272, 178 = ÖBA 2009/1573, 662; *Thiele* in *Kucsko*, *marken.schutz* (2006), 430; *derselbe*, *Cafeoperwien.at* – Von hundertjährigen Telefonanschlüssen und up-to-date gepfändeten Domains, in *Bergauer/Staudegger* (Hg), *Recht und IT* (2009), 187.

10) 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*) = *justIT* 2009/41, 92 (*Thiele*) = *ZfK* 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.
 11) *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*) = *justIT* 2008/38, 90 (*Thiele*).
 12) 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.
 13) Offen lassend BFH 19. 10. 2006, III R 6/05, RdW 2007/200, 190 = ARD 5760/7/2007 = *ecolex* 2007, 379.
 14) Vgl *Thiele*, *What's in a Domain-Name – Die Bewertung von Internet Domains*, ÖStZ 2006, 334 ff.
 15) Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl 1988/400 idgF (mehrfach novelliert).

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, dh 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.¹⁶⁾

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 Domain-Pachtvertrags bzw -Mietvertrags. Die Verpachtung bzw Vermietung einer Domain unterliegt in der Regel der Ertragsbesteuerung.

Ist der Domain-Inhaber 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 Verpächter eine 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.

4.2. Privat genutzte 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**.

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 Domain-Inhabers erzielt werden, das den Eindruck erweckt, er sei gewerblicher Domain-Händler. 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 entwickelten Lösung bzw den für den Wertpapierhandel vertretenen Ansätzen.¹⁷⁾ Danach wäre der Domain-Verkauf durch Privatleute steuerbar, wenn der

Verkäufer zB ein eigenes Büro unterhält. Die Domain müsste einem breiten Publikum angeboten werden. Das bloße Angebot an einen gewerblichen Domain-Händler oder einer Domain-Börse 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 zB 50 in einem Jahr verkaufte Domains ursprünglich für seinen eigenen Privatbedarf benötigte. Entscheidend sind aber – wie immer – die Umstände des Einzelfalls.¹⁸⁾

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 Behaltefrist 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 Domain-Kaufvertrag. Nach der stRsp¹⁹⁾ 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 zB 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 € 1.800,- jährlich einem abgabenrechtlichen Fremdvergleich nicht stand.²⁰⁾

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.

5. Zusammenfassung

Nach Ansicht der deutschen Finanzgerichte unterliegt der Erlös aus dem Verkauf einer Internet-Domain nicht der Einkommensteuer, wenn der Verkauf außerhalb der einjährigen

16) Siehe dazu die bilanzrechtliche Behandlung bei Thiele, ÖStZ 2004, 119 Pkt 4. mwN.

17) Dazu Thiele, Privater Wertpapierhandel via Internet, ÖStZ 2001, 503 ff.

18) 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.

19) VwGH 30. 6. 1994, 92/15/0221, SWK 1995, R 4 = ÖStZB 1995, 41 = ARD 4591/34/94 mwN.

20) UFSK 28. 11. 2008, RV/0076-K/04, RV/0042-K/05, nv.

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 auch in Österreich auf die höchstrichterliche Entscheidung gespannt sein.



Der Autor:

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

Publikationen des Autors:

Thiele
**Anwaltskosten – Praxishandbuch
und RATG-Kommentar**
Wien 2008, 336 Seiten
Preis € 69,-
ISBN: 9783700738206

