

Urteil vom 03. May 2016, VIII R 4/13

Ähnlichkeitsprüfung bei im EDV-Bereich tätigen Autodidakten

BFH VIII. Senat

EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 2, EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 2, GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 2 Abs 1

vorgehend FG München, 26. November 2012, Az: 2 K 2146/10

Leitsätze

NV: Bei der im Rahmen der sog. Ähnlichkeitsprüfung erforderlichen berufstypischen Tätigkeit und der erforderlichen Vorbildung eines Autodidakten handelt es sich um kumulative Voraussetzungen des Vorliegens eines ähnlichen Berufs. Ein Autodidakt, der zwar zum Teil wie ein Diplom-Wirtschaftsinformatiker berufstypisch tätig ist, dem es aber an Kenntnissen fehlt, die in ihrer Gesamtheit mit den Kenntnissen eines Diplom-Informatikers vergleichbar sind, ist nicht freiberuflich, sondern gewerblich tätig (BFH-Urteil vom 16. September 2014 VIII R 8/12 unter Rz. 15 ff, juris).

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 27. November 2012 2 K 2146/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1** I. Auf Grundlage der angefochtenen Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre 2000 bis 2002 und der Aufhebung der gesonderten Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2002 ist zwischen den Beteiligten streitig, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) gewerbesteuerpflichtig war.
- 2** Der Kläger absolvierte nach Erreichen der Fachhochschulreife an einer höheren Handelsschule im Jahr 1983 und der allgemeinen Hochschulreife an einem Wirtschaftsgymnasium im Jahr 1985 eine Ausbildung in elektronischer Datenverarbeitung und als Pascal-Programmierer an der Bundesweherschule
- 3** Anschließend studierte der Kläger zwischen 1986 und 1990 sechs Semester im Diplom-Studiengang Chemie und erwarb einige Scheine des Vordiploms. Er studierte anschließend für drei Semester Informatik. Beide Studiengänge wurden an der Technischen Universität ... besucht. In keinem der beiden Studiengänge erreichte der Kläger einen Abschluss.
- 4** Ab dem Jahr 1993 übte der Kläger eine Tätigkeit mit den Schwerpunkten der Planung, Durchführung und des Verkaufs von Netzwerkinfrastrukturen sowie Expertensystemen für Konstruktionszeichnungen und kaufmännische Software aus. Diese Tätigkeit sah der Kläger selber als eine gewerbliche und nicht als freiberufliche Tätigkeit an. Zwischen 1996 und 1999 wirkte er an verschiedenen Projekten zur Entwicklung von System- und Anwendungssoftware mit.
- 5** In den Streitjahren war der Kläger als Subunternehmer der X-GmbH in Projekten für die Y-AG, die Z-AG, die A-GmbH und für die B und die C (Projekt D) beauftragt.
- 6** Der Kläger ordnete für seine Tätigkeit als Einzelunternehmer auf dem Gebiet der Informationstechnologie in den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre seine Gewinne und Verluste den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu. Er wurde vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) entsprechend veranlagt.
- 7** Die Festsetzung von Gewerbesteuermessbeträgen für die Streitjahre erfolgte durch die Bescheide vom

29. September 2003 (für 2000), vom 11. Februar 2004 (für 2001) und vom 9. März 2004 (für 2002). Auf den 31. Dezember 2002 wurde ein vortragsfähiger Gewerbeverlustr gemäß § 10a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in Höhe von 929 € mit Bescheid vom 9. März 2004 festgestellt.

- 8** Im Anschluss an eine Außenprüfung wurden durch Änderungsbescheide, jeweils vom 19. September 2007, die Gewerbesteuermessbeträge aller Streitjahre erhöht. Für die Streitjahre 2000 und 2002 stützte das FA die Änderungen auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO). Den Gewerbesteuermessbescheid 2001 änderte es gemäß § 164 Abs. 2 AO.
- 9** Zudem hob das FA mit Bescheid vom 19. September 2007 den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2002 auf, da sich nach Erhöhung der Gewerbesteuermessbeträge der Streitjahre im Rahmen der Außenprüfung kein festzustellender Verlust mehr ergab.
- 10** Das anschließende Einspruchsverfahren, in dem der Kläger geltend machte, er habe Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielt und die Aufhebung sämtlicher Bescheide begehrt, blieb erfolglos. Das FA minderte im Rahmen der Einspruchsentscheidungen vom 26. Mai 2010 lediglich die Gewerbesteuermessbeträge. Die Höhe dieser zuletzt festgesetzten Gewerbesteuermessbeträge für die Streitjahre ist zwischen den Beteiligten nicht streitig.
- 11** Im anschließenden Klageverfahren erließ das Finanzgericht (FG) auf Antrag des Klägers einen Beweisbeschluss zur Einholung eines Sachverständigengutachtens. Der Sachverständige kam zu dem Ergebnis, dass sich die berufliche Tätigkeit des Klägers in den Streitjahren zumindest auf einen der Kernbereiche der typischen Tätigkeiten eines Diplominformatikers, nämlich auf den Bereich der Softwareentwicklung und auf eng damit verbundene Tätigkeitsbereiche wie die Spezifikation, technische Konzeption, Durchführung von Tests, Integration und Fehlerbehebung von Anwendungssoftware sowie die Softwaredokumentation erstreckt habe. Der Sachverständige führte aus, es bestehe eine "hohe Wahrscheinlichkeit" dafür, dass der Kläger einen Teil der von ihm zur Nachweisführung eingereichten Projektunterlagen/Arbeitsproben und Programmcodes selbst erstellt habe. Unklar bleibe jedoch --so der Sachverständige--, ob auch andere Personen während der Streitjahre an der Erstellung der Unterlagen/Arbeitsproben/Programmcodes mitgewirkt hätten und in welchem Umfang dies geschehen sei.
- 12** Der Sachverständige stellte weiter fest, er könne aus den vom Kläger vorgelegten Unterlagen nicht ableiten, dass der Kläger in den Streitjahren über ein Wissen verfügt habe, das dem Wissen eines Diplominformatikers oder Wirtschaftsinformatikers (FH) in Breite und Tiefe entsprochen habe.
- 13** Der Kläger verzichtete trotz Hinweises des Sachverständigen und des FG darauf, seine Kenntnisse durch eine Wissensprüfung nachzuweisen.
- 14** Das FG wies unter Auswertung der Feststellungen des Sachverständigen und aufgrund eigener Feststellungen die Klage ab.
- 15** Mit der Revision verfolgt der Kläger sein Begehren weiter.
- 16** Das FG habe die Grundsätze der richterlichen Überzeugungsbildung gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht beachtet, weil es auf Grundlage der vorgelegten praktischen Arbeiten eine ausreichende Breite und Tiefe der Vorbildung des Klägers im Vergleich zu einem Diplom-Informatiker/ Wirtschaftsinformatiker als nicht nachgewiesen angesehen habe. Ein Sachverhalt gelte als erwiesen, wenn er sich mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststellen lasse.
- 17** Der Kläger hat keinen ausdrücklichen Antrag gestellt.
- 18** Das FA beantragt, die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 19** II. Die Revision ist zulässig, aber unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 20** 1. Der Zulässigkeit der Revision steht nicht entgegen, dass der Kläger keinen ausdrücklichen Revisionsantrag gestellt hat.
- 21** Ein förmlicher Revisionsantrag ist entbehrlich, wenn sich aus der Revisionsbegründung ergibt, inwieweit sich der

Kläger durch das angefochtene Urteil beschwert fühlt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. Februar 2015 VIII R 54/12, BFHE 249, 228, BStBl II 2015, 693, Rz 9). Dies ist vorliegend der Fall. Die Revision richtet sich ohne Zweifel gegen das angefochtene Urteil. Aus der Begründung ergibt sich, dass der Kläger die Entscheidung des FG für fehlerhaft hält, weil es die rechtlichen Maßstäbe richterlicher Überzeugungsbildung gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verkannt haben soll.

- 22** 2. Hinsichtlich der begehrten Aufhebung des Bescheids über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 2002 hat das FG die Klage zu Recht abgewiesen. Die Klage war hinsichtlich dieses Streitgegenstands mangels einer Beschwerde des Klägers i.S. des § 40 Abs. 2 FGO unzulässig und nicht unbegründet, weil das FA mit Bescheid vom 19. September 2007 den Bescheid über den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2002 vom 9. März 2004 schon vor Klageerhebung aufgehoben hatte. Das Klageziel, den Bescheid über den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2002 gemäß § 10a GewStG aufzuheben, war demnach schon vor der Klageerhebung erreicht (BFH-Urteil vom 7. Mai 2013 VIII R 17/09, BFH/NV 2013, 1581).
- 23** 3. Es kann offenbleiben, ob die nach der Außenprüfung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten Gewerbesteuerbescheide der Streitjahre 2000 und 2002 aufgrund der Regelung des § 351 Abs. 1 AO noch angefochten werden konnten.
- 24** Das FG hat die Klage jedenfalls zu Recht für alle Streitjahre als unbegründet abgewiesen.
- 25** Die Würdigung des FG, es habe für die Streitjahre keine Kenntnisse des Klägers, die den Kenntnissen eines Diplom-Informatikers gleichwertig gewesen seien, feststellen können, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Bereits aus diesem Grund steht auch fest, dass der Kläger in den Streitjahren einen Gewerbebetrieb unterhalten hat.
- 26** a) Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Gewerbebetrieb in diesem Sinne ist ein gewerbliches Unternehmen i.S. des Einkommensteuergesetzes (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG), wer ein gewerbliches Unternehmen betreibt. Dies ist der Fall, wenn eine selbständige nachhaltige Betätigung mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Zudem darf eine solche Betätigung nicht als Ausübung eines freien Berufs anzusehen sein (§ 15 Abs. 2 Satz 1 EStG). Die Voraussetzungen einer selbständigen und nachhaltigen, mit Gewinnerzielungsabsicht unternommenen Beteiligung des Klägers am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind in den Streitjahren erfüllt. Streitig ist zwischen den Beteiligten allein, ob der Kläger durch seine Tätigkeit einen freien Beruf in der Form einer ingenieurähnlichen Tätigkeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ausgeübt hat.
- 27** b) Ein Steuerpflichtiger, der --wie der Kläger für die Streitjahre geltend macht-- System- und Anwendungssoftware entwickelt, kann auch dann einen dem Ingenieur ähnlichen Beruf i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausüben, wenn er nicht über den Abschluss einer nach den Ingenieurgesetzen der Länder vorgeschriebenen Ausbildung als Absolvent einer Hochschule oder Fachhochschule verfügt (BFH-Urteil vom 4. Mai 2004 XI R 9/03, BFHE 206, 233, BStBl II 2004, 989). Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH setzt jede ingenieurähnliche Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG dafür kumulativ voraus, dass die Tätigkeit in ihren wesentlichen Elementen dem Beruf des Ingenieurs in Theorie (Ausbildung, Kenntnisse, Qualifikation) und Praxis (berufliche Tätigkeit) gleichwertig ist (BFH-Urteile vom 17. Januar 2007 XI R 5/06, BFHE 216, 334, BStBl II 2007, 519; in BFHE 206, 233, BStBl II 2004, 989, zur Programmierung von Anwendungssoftware).
- 28** Zu der erforderlichen Vorbildung eines im Bereich der EDV tätigen Autodidakten hat der BFH mehrfach entschieden, die Kenntnisse müssten in Tiefe und Breite denen eines an einer Fachhochschule diplomierten Informatikers oder Wirtschaftsinformatikers entsprechen (BFH-Urteile vom 16. Dezember 2008 VIII R 27/07, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2009, 898; vom 22. September 2009 VIII R 63/06, BFHE 227, 386, BStBl II 2010, 466; Beschluss vom 9. März 2012 III B 244/11, BFH/NV 2012, 1119, Rz 6, m.w.N.). Die vergleichbaren Kenntnisse müssen die Kernbereiche dieser Fachstudien abdecken (BFH-Urteile vom 26. Juni 2002 IV R 56/00, BFHE 199, 367, BStBl II 2002, 768; vom 18. April 2007 XI R 34/06, BFH/NV 2007, 1495; in HFR 2009, 898). Den Nachweis, dass der Steuerpflichtige sich als Autodidakt das Wissen eines Diplom-Informatikers/Wirtschaftsinformatikers (FH) in vergleichbarer Breite und Tiefe angeeignet hat, kann er auf verschiedene Weise führen. Als Beweismittel in Betracht kommen der Nachweis durch erfolgreich abgeschlossene Fortbildungsmaßnahmen und/oder das Selbststudium und/oder eigene praktische Arbeiten. Schließlich ist es auch möglich, den Nachweis durch eine sog. Wissensprüfung zu führen (BFH-Urteil in BFHE 206, 233, BStBl II 2004, 989).

- 29** c) Unter Anwendung dieser Grundsätze ist die die Entscheidung allein tragende Würdigung des FG, der Kläger habe keinen dem Ingenieur ähnlichen Beruf ausgeübt, weil er nicht nachgewiesen habe, über eine dem Diplom-Informatiker oder Diplom-Wirtschaftsinformatiker vergleichbare Vorbildung in den Streitjahren verfügt zu haben, nicht zu beanstanden.
- 30** aa) Das FG hat nachvollziehbar begründet, warum es weder aufgrund der dargelegten Fortbildungsmaßnahmen des Klägers bei externen Anbietern, des behaupteten Selbststudiums von Standardwerken der Informatik noch anhand der vorgelegten praktischen Arbeiten eine einem Diplom-Informatiker oder Wirtschaftsinformatiker in Breite und Tiefe vergleichbare Vorbildung feststellen könne.
- 31** Es hat die vorgelegten Nachweise zu externen Fortbildungsmaßnahmen und zum Selbststudium des Klägers als nicht aussagekräftig gewürdigt. Der Kläger hatte keine Belege zu den Inhalten der Fortbildungsveranstaltungen und den von ihm selbst durchgeführten Seminaren vorgelegt. Das berufsbegleitende Selbststudium von 110 Fachbüchern hat das FG als nicht glaubhaft angesehen. Dies deckte sich mit den Feststellungen des Sachverständigen (s. Tz. 5.1.1 des Gutachtens).
- 32** Entgegen der Revisionsbegründung hat das FG die Tiefe und Breite der Vorbildung des Klägers auch anhand dessen praktischer Arbeiten geprüft (s. Seite 13 des Urteils unter 3.2.2). Es ist ohne Rechtsfehler zu dem Schluss gekommen, dass auf Grundlage der praktischen Arbeiten der Nachweis der ausreichenden Vorbildung nicht geführt worden ist. Zwar darf nach der Rechtsprechung des BFH von der Qualität der beruflichen Tätigkeit auf die Vorbildung des Steuerpflichtigen geschlossen werden, wenn die Tätigkeit Fachkenntnisse voraussetzt, die üblicherweise durch die entsprechende Berufsausbildung vermittelt werden. Hierzu müsste im Streitfall die berufliche Tätigkeit des Klägers in den Streitjahren einen der Tätigkeit eines Diplom-Informatikers/Wirtschaftsinformatikers (FH) vergleichbaren Schwierigkeitsgrad aufweisen und diese qualifizierte Betätigung den Schwerpunkt der Tätigkeit des Klägers bilden (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 25. April 2002 IV R 4/01, BFHE 199, 176, BStBl II 2002, 475, m.w.N.; in BFHE 206, 233, BStBl II 2004, 989).
- 33** Diese Voraussetzungen hat das FG aber aufgrund der Feststellungen des Sachverständigen unter 5.1.1, 5.1.2 sowie unter 6. des Gutachtens und aufgrund eigener Feststellungen als nicht erfüllt angesehen. Der Sachverständige hat die vom Kläger zur Programmierung verwendete 4GL-Entwicklungsumgebung beurteilt und die eingereichten Programmcodes sowie Arbeitsproben/Projektunterlagen untersucht. Er hat sich nachvollziehbar darauf gestützt, dass die Programmierungen und Korrekturen des Klägers Software mittlerer Komplexität betrafen und daher nicht auf eine Vorbildung des Klägers im Umfang eines Diplom-Informatikers/Wirtschaftsinformatikers schließen ließen, der 2/3 der Pflichtfächer des Studiums bestanden habe. Ergänzend haben das FG und der Sachverständige die vom Kläger vorgelegten Verträge, Rechnungen, Tätigkeitsnachweise und Stundenaufstellungen gewürdigt (Tz. 4.15 bis 4.17, 4.8 und 5.1 des Gutachtens) und auch in der Verdiensthöhe des Klägers kein Indiz für eine hochschulmäßige Qualifikation gesehen.
- 34** bb) Die tatsächliche Würdigung des FG, es könne keine Vorbildung des Klägers festgestellt werden, die der eines Diplom-Wirtschaftsinformatikers vergleichbar sei, bindet den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO. Entgegen der Auffassung des Klägers ist ein Rechtsfehler des FG bei der Überzeugungsbildung nicht erkennbar.
- 35** Das FG ist bei der Feststellung und Gewichtung der entscheidungserheblichen Tatsachen und Beweisergebnisse keinen starren Regeln unterworfen; es darf aber nicht willkürlich verfahren. Es muss insbesondere die gebildete subjektive Überzeugung objektivieren. Sie muss verstandesmäßig einsichtig und logisch nachvollziehbar sein und sich auf festgestellte Tatsachen stützen. Das FG hat im Einzelnen darzulegen, wie und dass es seine Überzeugung in rechtlich zulässiger und einwandfreier Weise gewonnen hat (BFH-Urteil vom 20. Juni 2012 X R 20/11, BFH/NV 2012, 1778, Rz 23).
- 36** Die gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO erforderliche subjektive Gewissheit (Überzeugung) des Tatrichters vom Vorliegen eines entscheidungserheblichen Geschehensablaufs bzw. Sachverhalts ist ausreichend und gemäß § 118 Abs. 2 FGO für das Revisionsgericht bindend, wenn sie auf einer logischen, verstandesmäßig einsichtigen Beweiswürdigung beruht, deren nachvollziehbare Folgerungen den Denkgesetzen entsprechen und von den festgestellten Tatsachen getragen werden. Fehlt es an einer tragfähigen Tatsachengrundlage für die Folgerungen in der tatrichterlichen Entscheidung oder fehlt die nachvollziehbare Ableitung der Folgerungen aus den festgestellten Tatsachen und Umständen, liegt ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor, der als Fehler der Rechtsanwendung ohne besondere Rüge vom Revisionsgericht beanstandet werden kann (BFH-Urteile vom 25. Mai 1988 I R 225/82, BFHE 154, 7, BStBl II 1988, 944; in BFH/NV 2012, 1778, Rz 23).

- 37** Diesen Vorgaben genügt die tatsächliche Würdigung des FG, aus der heraus es zu dem Schluss gekommen ist, weder die geltend gemachten externen und eigenen Fortbildungsmaßnahmen des Klägers noch die praktischen Arbeiten ließen auf eine ausreichende Vorbildung schließen.
- 38** d) Die weitere vom Kläger gerügte Rechtsverletzung, das FG habe unter Verstoß gegen die Grundsätze richterlicher Überzeugungsbildung eine berufstypische Tätigkeit des Klägers in den Streitjahren zu Unrecht nicht i.S. des § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellt, ist nicht entscheidungserheblich. Denn bereits die fehlende vergleichbare Vorbildung des Klägers führt dazu, dass die Klage abzuweisen ist.
- 39** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de