Urteil vom 11. November 2014, VIII R 17/12

Abgrenzung zwischen Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkünften aus selbständiger Arbeit - Ingenieurähnliche Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG - Beweiserhebung durch Sachverständigen

BFH VIII. Senat

GewStG § 2 Abs 1 S 2, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 2, EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 2, FGO § 82, ZPO § 386, ZPO § 386ff, ZPO § 404a Abs 3, ZPO § 404a Abs 4

vorgehend FG München, 09. Dezember 2010, Az: 13 K 524/08

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 10. Dezember 2010 13 K 524/08 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) absolvierte nach seinem Abitur ein Vorbereitungsstudium am Studienkolleg bei den wissenschaftlichen Hochschulen des Freistaates Bayern. Nach einem Universitätsstudium des Fachs "Deutsch als Fremdsprache", das er ohne Abschluss beendete, machte er eine Ausbildung zum Mediendesigner und -analytiker, die er erfolgreich im Jahr 1993 abschloss. Seitdem ist er beruflich im Bereich der Elektronischen Datenverarbeitung (EDV) bei verschiedenen Firmen tätig. In der Folgezeit nahm er an mehreren Fortbildungsveranstaltungen im EDV-Sektor zu Softwareprodukten verschiedener Hersteller im Umfang von insgesamt 14 Ausbildungstagen teil. Außerdem bildete er sich im Selbststudium fort.

2 In den Streitjahren war der Kläger ab Mai 2001 in der Firma A-GmbH für deren Kunden an einem bestimmten Projekt in der Entwicklungsabteilung tätig. Davor arbeitete er im Rechenzentrum einer anderen Firma.

3 Zu den Aufgaben des Klägers bei der A-GmbH gehörten Konfigurationsmanagement, Entwickler-Support, Implementierung der Entwicklungsumgebung, Projektmanagement, Test, Softwareproduktionsbetreuung, Produktionsübergabe sowie Durchführung von Schulungen und deren Konzeption.

4 Der Kläger erklärte in den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 2001 bis 2004 aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Er ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erfasste die erklärten Einkünfte dagegen als solche aus Gewerbebetrieb und setzte deshalb einen Gewerbesteuermessbetrag für 2004 fest. Ebenso hatte das zuvor für den Kläger zuständige Finanzamt mit Gewerbesteuermessbescheiden für 2001, 2002 und 2003 Gewerbesteuermessbeträge festgesetzt.

6 Die dagegen erhobenen Einsprüche wies das FA als im Wesentlichen unbegründet zurück, verringerte aber die Gewinne aus Gewerbebetrieb, weil bisher keine Gewerbesteuerrückstellungen berücksichtigt worden seien.

7 Nach Erlass der Einspruchsentscheidung änderte das FA die Gewerbesteuermessbescheide für 2001, 2002 und 2003 nochmals.

8 Gegen die Gewerbesteuermessbetragsfestsetzungen erhob der Kläger Klage mit der Begründung, er sei in den Streitjahren einem Ingenieur ähnlich tätig gewesen. Dies ergebe sich bereits aus einer Bestätigung der A-GmbH und ihrer Beschreibung seiner Leistungen.

9 Daraufhin erhob das Finanzgericht (FG) Beweis durch ein schriftliches Sachverständigengutachten zu der Frage, ob der Kläger in den Streitjahren qualifizierte Anwendersoftware oder qualifizierte Systemsoftware durch eine ingenieurmäßige Vorgehensweise entwickelt und ob er in Tiefe und Breite ein einem Diplom-Informatiker oder Diplom-Ingenieur vergleichbares Wissen habe.

10 In seinem Sachverständigengutachten kam der gerichtlich bestellte Sachverständige zu dem Ergebnis, dass aufgrund der vorgelegten und für das Gutachten verwertbaren Arbeitsproben die vom Kläger ausgeführten beruflichen Tätigkeiten bezüglich des Schwierigkeitsgrades nur als leicht bis mittel eingestuft werden könnten. Die vom Kläger durchgeführten Arbeiten hätten ausweislich der Arbeitsproben durchaus auch von Mitarbeitern ohne Qualifikation eines Diplom-Informatikers erbracht werden können. Die vorgelegten Arbeitsproben bestätigten ebenfalls nicht, dass die berufliche Tätigkeit des Klägers in den Streitjahren der Tätigkeit eines Diplom-Ingenieurs oder Diplom-Informatikers ähnlich gewesen sei.

11 Nachdem das FG weiteren Beweis durch Einvernahme des Sachverständigen sowie durch dessen weiteres mündliches Gutachten und durch Vernehmung eines Geschäftsführers der A-GmbH erhoben hatte, wies es die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1489 veröffentlichten Urteil vom 10. Dezember 2010 13 K 524/08 als unbegründet ab.

12 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung des § 2 Abs. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes sowie des § 15 Abs. 2 Satz 1 und des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG.

13 Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil der Vorinstanz sowie die Gewerbesteuermessbescheide für 2001 und 2002 vom 31. Mai 2005, für 2003 vom 2. Juni 2005, jeweils in Gestalt der Änderungsbescheide vom 21. Mai 2008, und den Gewerbesteuermessbescheid für 2004 vom 17. März 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. April 2008 aufzuheben.

14 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

15 II. Die Revision ist unbegründet und deshalb nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) als unbegründet zurückzuweisen.

16 Rechtsfehlerfrei hat das FG die angefochtenen Gewerbesteuermessbescheide als rechtmäßig angesehen, weil der Kläger in den Streitjahren keine ingenieurähnliche, sondern eine gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 EStG ausgeübt hat.

17 1. Eine Tätigkeit als Ingenieur oder eine ingenieurähnliche Tätigkeit zeichnet sich dadurch aus, dass sie durch die Wahrnehmung von für den Ingenieurberuf typischen Aufgaben geprägt wird.

18 a) Zu den Aufgaben eines Ingenieurs gehört es, auf der Grundlage naturwissenschaftlicher und technischer Erkenntnisse und unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Belange technische Werke zu planen, zu konstruieren und ihre Fertigung zu überwachen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. Juni 2003 IV R 34/01, BFHE 202, 336, BStBl II 2003, 761, m.w.N.). Typisch für den Beruf des Ingenieurs sind aber auch überwachende, kontrollierende und rein beratende Tätigkeiten, soweit sie nicht auf bloße Absatzförderung gerichtet sind (vgl. BFH-Urteil vom 9. Februar 2006 IV R 27/05, BFH/NV 2006, 1270). Kernbereiche des Ingenieurberufs sind danach Forschung und Lehre, Entwicklung, Konstruktion, Planung, Fertigung, Montage, Inbetriebnahme und Instandhaltung, Vertrieb, Beratung, Versuchs- und Prüfungswesen, technische Verwaltung und Betriebsführung, Produktions- und Prozesssteuerung, Sicherheit, Patent- und Normenwesen (vgl. BFH-Urteile vom 22. September 2009 VIII R 63/06, BFHE 227, 386, BStBl II 2010, 466; vom 22. September 2009 VIII R 79/06, BFHE 227, 390, BStBl II 2010, 404, m.w.N.).

19 b) Auf dem Gebiet der EDV und der Informationstechnik gehören zu den Tätigkeiten von Ingenieuren nicht nur die Entwicklung und Konstruktion von Hard- und Software. Sie umfasst auch die Entwicklung von Betriebssystemen und ihre Anpassung an die Bedürfnisse des Kunden, die rechnergestützte Steuerung, Überwachung und Optimierung industrieller Abläufe, den Aufbau, die Betreuung und Verwaltung von Firmennetzwerken und -servern, die Anpassung vorhandener Systeme an spezielle Produktionsbedingungen und Organisationsstrukturen sowie die Bereitstellung qualifizierter Dienstleistungen, wie etwa Benutzerservice und Schulung. Informatik-Ingenieure arbeiten deshalb u.a. in der Netz- und Systemadministration, sie beurteilen die Leistungsfähigkeit von

Rechnernetzen oder bewerten die Energieeffizienz bestehender Systeme (vgl. BFH-Urteile in BFHE 227, 386, BStBl II 2010, 466; in BFHE 227, 390, BStBl II 2010, 404, m.w.N.).

20 c) Ein Steuerpflichtiger übt nur dann einen einem Katalogberuf ähnlichen Beruf aus, wenn der ausgeübte Beruf mit dem bestimmten Katalogberuf sowohl in der Ausbildung als auch in der beruflichen Tätigkeit vergleichbar ist (z.B. BFH-Urteil vom 16. Dezember 2008 VIII R 27/07, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2009, 898, m.w.N.).

21 Dies erfordert insbesondere für die hier geltend gemachte Ähnlichkeit zum Beruf des Ingenieurs, dass der Steuerpflichtige über eine diesen Beruf kennzeichnende qualifizierte Ausbildung verfügt und dass der ähnliche Beruf dem Beruf des Ingenieurs auch hinsichtlich der entfalteten Tätigkeit im Wesentlichen gleicht (BFH-Urteil in BFHE 227, 386, BStBl II 2010, 466, m.w.N.).

22 d) Besteht im Einzelfall die Notwendigkeit zur Beweisaufnahme über die Frage, ob der Steuerpflichtige über eine für den Vergleichsberuf i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ähnliche Ausbildung verfügt und eine ähnliche Berufstätigkeit ausgeübt hat, muss das FG bei Beweiserhebung durch einen Sachverständigen des Weiteren § 82 FGO i.V.m. §§ 386 bis 414 der Zivilprozessordnung (ZPO) beachten und insbesondere nach § 404a Abs. 3 ZPO bestimmen, welche (streitigen) Tatsachen der Sachverständige der Begutachtung zugrunde legen soll (BFH-Beschluss vom 26. Mai 2010 VIII B 224/09, BFH/NV 2010, 1650).

23 Danach ist es grundsätzlich die Aufgabe des Tatrichters, dem Sachverständigen die notwendigen Anknüpfungstatsachen vorzugeben (vgl. Bundesgerichtshof, Urteil vom 21. Januar 1997 VI ZR 86/96, Neue Juristische Wochenschrift 1997, 1446). Mit eigenen Ermittlungen von Anknüpfungstatsachen ist der Sachverständige allenfalls ausnahmsweise, nämlich nur "soweit es erforderlich ist" (§ 404a Abs. 4 ZPO), zu beauftragen, wenn bereits hierfür eine dem Gericht fehlende Sachkunde erforderlich ist (vgl. Zöller/Greger, ZPO, 30. Aufl., § 404a Rz 4).

24 2. Nach diesen Grundsätzen ist die angefochtene Entscheidung der Vorinstanz aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden.

25 a) Zu Recht konnte das FG die Frage offenlassen, ob der Kläger über eine dem Beruf des Ingenieurs vergleichbare Ausbildung verfügt, wenn jedenfalls die ausgeübte berufliche Tätigkeit nicht ingenieurähnlich war.

26 b) Die Auffassung des FG, die Berufstätigkeit des Klägers sei nicht ingenieurähnlich gewesen, begegnet keinen rechtlichen Bedenken.

27 aa) Das FG hat diese Feststellung auf der Grundlage der ausdrücklich in Bezug genommenen --unter II.1.a) dargestellten-- BFH-Rechtsprechung zu den Merkmalen einer ingenieurtypischen Tätigkeit getroffen.

28 bb) Seine Auffassung, die Tätigkeit des Klägers im Bereich des "Konfigurations- und Build-Managements" habe

29
- lediglich Arbeiten in einem Teilbereich der für Ingenieure typischerweise betriebenen Systementwicklung betroffen und
- wegen ihres nur mittleren Schwierigkeitsgrades nicht das Wissen eines Diplom-Ingenieurs oder Diplom-Informatikers erfordert, sondern hätte auch von Mitarbeitern ohne Fachhochschul- oder Universitätsabschluss ausgeführt werden können,

30 lässt keinen Rechtsfehler erkennen.

31 Denn die vom FG zur Begründung dieser Würdigung herangezogenen Tatsachen --wie die Ausrichtung der Tätigkeit auf Prüfung der angelieferten, von Softwareentwicklern erstellten Programmdateien auf Fehler unter Inanspruchnahme der Hilfe der Softwareentwickler zur Lösung von Problemen-- sind für den Senat mangels dagegen erhobener Rügen des Klägers nach § 118 Abs. 2 FGO bindend.

32 Die daraus unter umfassender Auswertung der Aussagen des Sachverständigen getroffenen Schlussfolgerungen verstoßen ersichtlich nicht gegen die Denkgesetze und allgemeinen Erfahrungssätze und sind damit als mögliche tatsächliche Würdigung revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. BFH-Urteile vom 5. Mai 2011 IV R 34/08, BFHE 234, 1, BStBl II 2011, 787; vom 13. Januar 2011 V R 63/09, BFHE 233, 64, BStBl II 2011, 461; vom 26. Juni 2014 IV R 51/11, BFH/NV 2014, 1716).

33 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de