

Urteil vom 20. Oktober 2016, VIII R 2/14

Grenzen der Wissensprüfung als Nachweis der Kenntnisse eines Autodidakten

ECLI:DE:BFH:2016:U.201016.VIIIR2.14.0

BFH VIII. Senat

EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 2, EStG § 18 Abs 1 Nr 1 S 2, GewStG § 2 Abs 1 S 1, GewStG § 2 Abs 1 S 1, EStG § 15 Abs 2 S 1, EStG § 15 Abs 2 S 1, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 1

vorgehend FG München, 25. Februar 2013, Az: 12 K 2562/10

Leitsätze

Eine erfolgreich bestandene Wissensprüfung führt nur dann zur Anerkennung einer freiberufsähnlichen Tätigkeit, wenn sie den Rückschluss auf den Kenntnisstand des Steuerpflichtigen in früheren Jahren zulässt; ob insoweit Zweifel bestehen, hat die Tatsacheninstanz unter Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 26. Februar 2013 12 K 2562/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) in den Streitjahren (1996 bis 2001) Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder solche aus Gewerbebetrieb erzielt hat.
- 2 Der Kläger absolvierte nach dem Realschulabschluss in den Jahren 1972 bis 1975 eine Lehre zum Industriekaufmann.
- 3 In den Jahren 1979 bis 2001 arbeitete er --teilweise für Beratungsfirmen-- in mehreren weltweit tätigen Konzernen in der Bundesrepublik Deutschland und der Schweiz im Bereich des Controllings. Gegenstand seiner Tätigkeit waren insbesondere die Neuausrichtung des Controllings im Konzern, die Umsetzung vom kameralistischen zum kaufmännisch orientierten Rechnungswesen sowie von betriebswirtschaftlichen Konzepten des internen Rechnungswesens und des Controllings für einzelne Abteilungen, die Konzeption und Realisierung dezentraler Controllingssysteme, die Durchführung von Ausbildungs- und Trainingsmaßnahmen der Mitarbeiter in diesen Bereichen und die Weiterentwicklung der Firmenstandardsoftware im Bereich des Controllings.
- 4 Daneben war der Kläger vom 24. Juli 1996 bis 23. Juli 2000 an der staatlichen Hochschule für Berufstätige in A, später in B (X) im Studiengang Betriebswirtschaft immatrikuliert. Er reichte dort jedoch keine schriftlichen Arbeiten ein und legte auch kein Examen ab.
- 5 Der Kläger erklärte die in den Streitjahren erzielten Einkünfte aus der Beratungstätigkeit als Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dieser Einschätzung zunächst, ging aber aufgrund einer Betriebsprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 von einer gewerblichen Tätigkeit des Klägers aus und setzte mit Bescheiden jeweils vom 26. März 2002 Gewerbesteuermessbeträge für 1996 in Höhe von 2.911,81 € (5.695 DM), für 1997 in Höhe von 2.336,60 € (4.570 DM), für 1998 in Höhe von 4.755,01 € (9.300 DM) und für 1999 in Höhe von 5.033,67 € (9.845 DM) fest. Für 1999 wurde der Bescheid über den

Gewerbsteuerermessbetrag mit Änderungsbescheid vom 7. Juni 2002 aus nicht streitigen Gründen auf 2.065,62 € (4.040 DM) herabgesetzt. Mit Bescheid vom 4. Juli 2002 setzte das FA den Gewerbesteuerermessbetrag für 2000 in Höhe von 1.071,67 € (2.096 DM) fest. Den Gewerbesteuerermessbetrag für 2001 schätzte das FA mit Bescheid vom 11. Juni 2003 auf 429,49 € (840 DM), setzte ihn aber nach Eingang der Einkommensteuererklärung für 2001 mit Änderungsbescheid vom 27. Juni 2003 auf 42,44 € (83 DM) herab.

- 6 Einspruch und Klage im ersten Rechtsgang blieben erfolglos. Auf die Beschwerde des Klägers hob der Bundesfinanzhof (BFH) das Urteil des Finanzgerichts (FG) vom 27. Oktober 2009 12 K 3048/05 mit Beschluss vom 3. Mai 2010 VIII B 245/09 nach § 116 Abs. 6 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aus verfahrensrechtlichen Gründen auf und wies die Sache an das FG zurück.
- 7 Im zweiten Rechtsgang legte der Kläger zum Nachweis des streitigen Umfangs seiner theoretischen Kenntnisse eine Bescheinigung von Prof. Dr. ... vom ... 2005 sowie Zeugnisse und Bestätigungen von Herrn ... für die Tätigkeit bei ... und von Herrn ... für die Firma ... vor. Weiterhin wurden Projektarbeiten, ein Aufsatz im Controller Magazin aus 2002 und ein undatiertes Seminar-Script ("Betriebswirtschaftslehre erfahren - Zusammenhänge erkennen") des Klägers vorgelegt. Zu behaupteten Fortbildungsveranstaltungen wurden --trotz Aufforderung des Gerichts-- keine Unterlagen vorgelegt. Das FG erhob darüber hinaus ein Sachverständigengutachten durch Prof. Dr. Z und ließ --auf Antrag des Klägers-- eine Wissensprüfung durchführen.
- 8 Der vom FG bestellte Gutachter Prof. Dr. Z stellte im Sachverständigengutachten vom ... 2012 und im Nachtrag zum Sachverständigengutachten vom ... 2012 fest, die vorgelegten Projektarbeiten zeigten nur die fachliche Breite des betriebswirtschaftlichen Wissens, ermöglichten aber nicht die Bestimmung seiner theoretischen Tiefe. Erst mit Beendigung der Immatrikulation des Klägers bei der X Mitte Juli 2000 könne davon ausgegangen werden, dass der Kläger sich das theoretische Wissen habe in der Tiefe aneignen können, welches ein Absolvent der Studienrichtung Betriebswirtschaftslehre nach Ende seines Studiums besitze. Weiterhin stellte der Gutachter aufgrund der erfolgreich abgelegten Wissensprüfung fest, dass der Kläger über ausreichende Kenntnisse in sämtlichen Bereichen der Betriebswirtschaftslehre verfüge. Dabei wies der Gutachter darauf hin, dass dies keinen zuverlässigen Rückschluss auf die Tiefe des Wissens in den Streitjahren zulasse.
- 9 Auch im zweiten Rechtsgang wies das FG die Klage mit Urteil vom 26. Februar 2013 12 K 2562/10 ab. Die Tätigkeit des Klägers sei zwar der eines beratenden Betriebswirts vergleichbar, ihm fehlten jedoch in den Streitjahren in der Tiefe vergleichbare theoretische Kenntnisse. Die Wissensprüfung zeige zwar, dass der Kläger zum Zeitpunkt der Wissensprüfung über das erforderliche Wissen verfüge; hierdurch lasse sich aber nicht die Tiefe der theoretischen Kenntnisse in den Streitjahren überprüfen.
- 10 Im Rahmen der Revisionsbegründung trägt der Kläger vor, durch die erfolgreich abgeschlossene Wissensprüfung sei die theoretische Tiefe seines Wissens im Streitzeitraum nachgewiesen. Das Gericht habe die Wissensprüfung angeordnet und könne deren Ergebnis nun nicht übergehen. Das FG verstoße gegen das Gebot zur ordnungsgemäßen Sachaufklärung i.S. der §§ 116, 119 FGO. Darüber hinaus verletze die angefochtene Entscheidung materielles Recht.
- 11 Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz sowie die Gewerbesteuerermessbetragsbescheide für die Jahre 1996 bis 2001 aufzuheben.
- 12 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 14 1. Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Gewerbebetrieb in diesem Sinne ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes --EStG-- (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 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). Streitig ist zwischen den Beteiligten allein, ob der Kläger durch seine Tätigkeit einen freien Beruf in der Form eines beratenden Betriebswirts gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ausgeübt hat.

- 15** Nach ständiger Rechtsprechung des BFH übt derjenige den Beruf des beratenden Betriebswirts i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG aus, der nach einem entsprechenden Studium oder einem vergleichbaren Selbststudium, verbunden mit praktischer Erfahrung, mit den hauptsächlichen Bereichen der Betriebswirtschaft --und nicht nur mit einzelnen Spezialgebieten-- vertraut ist und diese fachliche Breite seines Wissens auch bei seinen praktischen Tätigkeiten einsetzen kann und tatsächlich einsetzt. Diesem Berufsbild eines beratenden Betriebswirts entsprechend liegt ein "ähnlicher Beruf" nur dann vor, wenn er auf einer vergleichbar breiten fachlichen Vorbildung beruht und sich die Beratungstätigkeit auf einen vergleichbar breiten betrieblichen Bereich erstreckt (BFH-Urteile vom 13. April 1988 I R 300/83, BFHE 153, 222, BStBl II 1988, 666, unter II.2.; vom 2. September 1988 III R 58/85, BFHE 154, 332, BStBl II 1989, 24, unter II.3.a; vom 26. Juni 2002 IV R 56/00, BFHE 199, 367, BStBl II 2002, 768, unter 1.; vom 28. Oktober 2008 VIII R 69/06, BFHE 223, 206, BStBl II 2009, 642, unter II.3.f; vom 18. April 2007 XI R 34/06, BFH/NV 2007, 1495, unter II.1.). Verfügt der Steuerpflichtige nicht über einen Abschluss als Absolvent einer Hochschule (Diplom), Fachhochschule (Diplom/graduierter Betriebswirt) oder Fachschule (staatlich geprüfter Betriebswirt), muss er eine vergleichbare Tiefe und Breite seiner Vorbildung nachweisen. Diesen Nachweis kann der Autodidakt durch Belege über eine erfolgreiche Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen oder ein Selbststudium, anhand praktischer Arbeiten oder durch eine Art Wissensprüfung führen (BFH-Urteil in BFHE 199, 367, BStBl II 2002, 768, unter 1.).
- 16** Eine solche Wissensprüfung kann als ergänzendes Beweismittel allerdings nur dann in Betracht kommen, wenn sich aus den vorgetragenen Tatsachen zum Erwerb und Einsatz der Kenntnisse bereits erkennen lässt, dass der Steuerpflichtige im Streitzeitraum über hinreichende Kenntnisse verfügt haben könnte (BFH-Urteile vom 19. September 2002 IV R 74/00, BFHE 200, 326, BStBl II 2003, 27, unter 2., und in BFHE 199, 367, BStBl II 2002, 768, unter 1.). Denn zum einen weist die Examinierung Defizite im Hinblick auf die Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme auf. Zum anderen ist sie nur geeignet, den Nachweis über ein aktuell vorhandenes Wissen zu erbringen, so dass weitere Rückschlüsse auf den Kenntnisstand im Streitzeitraum notwendig sind.
- 17** 2. Das FG hat im Wege der Beweiswürdigung nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO ausgeführt, es habe aufgrund des Sachverständigengutachtens mit Wissensprüfung (elf Jahre nach dem Streitzeitraum) und der vom Kläger im Streitzeitraum durchgeführten Arbeiten nicht die Überzeugung gewinnen können, dieser habe bereits im Streitzeitraum den erforderlichen (theoretischen) Ausbildungsstand einer betriebswirtschaftlichen Ausbildung in der Tiefe gehabt. Diese Würdigung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 18** a) Für den Streitzeitraum 1996 bis Juni 2000 entspricht die Würdigung des FG dem Sachverständigengutachten, das vor dem Ende der Einschreibung des Klägers an der X-Fachhochschule dessen theoretische Kenntnisse in vergleichbarer Tiefe verneint.
- 19** Für den Streitzeitraum ab Juli 2000 hat das Gericht keine abweichende Entscheidung treffen müssen, denn seine Würdigung, für diesen Zeitraum einen entsprechenden Wissensstand ebenfalls nicht feststellen zu können, widerspricht weder den Denkgesetzen noch allgemeinen Erfahrungssätzen.
- 20** b) Soweit der Gutachter für den Streitzeitraum ab Juli 2000 angenommen hat, zum Ende der Immatrikulationszeit könne von einem einer betriebswirtschaftlichen Ausbildung in der Tiefe entsprechenden Kenntnisstand ausgegangen werden, weil der Kläger an der Fachhochschule die erforderlichen Kenntnisse habe erwerben "können", zwingt dies entgegen der Revision nicht zu dem Schluss, der Kläger habe die Kenntnisse dort auch tatsächlich erlangt.
- 21** Das FG hat hierzu ohne Verstoß gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze ausgeführt, der Umstand, dass der Kläger in diesem Zeitraum für ein Fernstudium der Betriebswirtschaftslehre eingeschrieben gewesen sei, ermögliche nach den Umständen des Streitfalls keinen Rückschluss auf die vorhandenen Kenntnisse. Denn der Kläger habe weder nach Ablauf der Regelstudienzeit noch eines daran anknüpfenden Betreuungszeitraums eine der erforderlichen Klausuren geschrieben noch die Abschlussprüfung abgelegt.
- 22** c) Gleiches gilt für die Würdigung des FG zu der vom Kläger behaupteten Teilnahme an anderen Fortbildungsveranstaltungen, zu denen er keine Nachweise vorgelegt hat, und das anhand einer Literaturliste

geltend gemachte Selbststudium.

- 23** d) Die Würdigung des FG, es könne auch aus dem Tätigkeitsnachweis für die Streitjahre nicht auf den Kenntnisstand des Klägers im Streitzeitraum schließen, ist revisionsrechtlich ebenfalls nicht zu beanstanden.
- 24** Auch praktische Arbeiten können einen Rückschluss auf den erforderlichen Kenntnisstand zulassen (BFH-Beschluss vom 26. Mai 2010 VIII B 224/09, BFH/NV 2010, 1650, Rz 8). Denn unter bestimmten Umständen kann bereits aus der Art der Tätigkeit auf das Vorhandensein der entsprechenden Kenntnisse geschlossen werden (BFH-Beschlüsse vom 7. März 2013 III B 134/12, BFH/NV 2013, 930, Rz 13; vom 22. April 2010 VIII B 264/09, BFH/NV 2010, 1300, Rz 3). Ein Erkenntnismittel kann auch die Vornahme einer Wissensprüfung sein, wenn sich bereits aus den vorgetragenen Tatsachen zum Erwerb und Einsatz der Kenntnisse erkennen lässt, dass der Kläger über hinreichende Kenntnisse verfügen könnte und ein Nachweis anhand praktischer Arbeiten nicht zu führen ist (BFH-Urteil vom 16. Dezember 2008 VIII R 27/07, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2009, 898, unter II.2.c aa, und BFH-Beschluss in BFH/NV 2013, 930, Rz 14).
- 25** Im Streitfall ließen aber die konkret ausgeübten Tätigkeiten schon nach dem Sachverständigengutachten nicht den Schluss auf einen Ausbildungsstand des Klägers in der ganzen Tiefe eines betriebswirtschaftlichen Studiums zu, wie das FG ohne Verstoß gegen Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze festgestellt hat.
- 26** e) Der Würdigung des FG steht auch nicht die erfolgreich abgelegte Wissensprüfung entgegen. Die Wissensprüfung bezieht sich auf die Feststellung der erforderlichen Kenntnisse im jeweiligen Streitzeitraum und bedarf für den Rückbezug eines Anknüpfungspunktes in oder vor den Streitjahren. Es bleibt der nach Durchführung einer solchen Wissensprüfung vorzunehmenden Beweiswürdigung vorbehalten festzustellen, ob im Einzelfall ein Rückschluss von den Ergebnissen der Prüfung auf den Kenntnisstand des Steuerpflichtigen in früheren Jahren aufgrund besonderer Umstände in Zweifel zu ziehen ist (BFH-Urteil in HFR 2009, 898, unter II.2.d bb), ohne dass damit gegen das Gebot einer ordnungsgemäßen Sachaufklärung durch das Gericht gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen wird.
- 27** f) Das FG hat im Streitfall auch die weiteren vom Kläger angeführten Beweismittel daraufhin geprüft, ob diese auf Grundlage der erfolgreichen Wissensprüfung des Jahres 2012 einen Rückschluss auf den Kenntnisstand in den Streitjahren zulassen und dies jeweils in nicht zu beanstandender Weise verneint.
- 28** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de