

HESSISCHES FINANZGERICHT

Geschäftsnummer:

8 K 1148/02



34117 Kassel
Königstor 35
34017 Kassel
Postfach 10 17 40

URTEIL

IM NAMEN DES VOLKES

In dem Rechtsstreit

-Kläger-

Prozbev.:

g e g e n

Finanzamt

-Beklagter-

w e g e n

Aufhebung der Gewerbesteuermessbescheide 1994 bis 1999, der Gewerbesteuerzerlegung 1994, der gesonderten Feststellung des Gewinns 1995 bis 1999 sowie der Buchführungspflicht ab dem 1.1.2002

hat der 8. Senat des Hessischen Finanzgerichts
mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung
am 11. Juli 2007

unter Mitwirkung
für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Kläger in den Streitjahren einen Gewerbebetrieb oder einen freien Beruf ausgeübt hat.

Der geborene Kläger hat am das Abitur abgelegt und anschließend eine Ausbildung zum Datenverarbeitungskaufmann absolviert, die er am .1985 erfolgreich abgeschlossen hat. Während dieser Zeit und in den nachfolgenden Jahren hat der Kläger den Besuch weiterer Fortbildungsveranstaltungen im Bereich der EDV, insbesondere SAP, durch Teilnahmebestätigungen nachgewiesen.

Beim Magistrat der Stadt A meldete der Kläger am 1992 eine EDV-Beratung an. Der Ort der Hauptniederlassung wurde zum 1994 nach B und zum 1996 nach C verlegt. Zum .1997 zeigte er der Stadt C die Aufgabe seines Gewerbebetriebs an. Er bezeichnet seitdem seine Tätigkeit als „Systementwicklung“ und erklärte Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit.

Der Kläger gab im 1995 eine Gewerbesteuererklärung für das Jahr 1994 ab, in der er einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von DM erklärte. Gegen den erklärungsgemäß veranlagten Gewerbesteuermessbescheid vom .1996 und gegen den Zerlegungsbescheid vom .1997, in dem der Gewerbesteuermessbetrag auf die Gemeinden B und A zerlegt wurde, legte der Kläger Einspruch ein. Er sei nicht gewerbesteuerpflichtig. Aus seinen Ausbildungsunterlagen und seinen

Tätigkeitsbeschreibungen ergebe sich, dass seine Tätigkeit derjenigen eines Wirtschafts-Informatikers entspreche und daher freiberuflich sei. Im Februar 1997 gab der Kläger eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des Gewinns 1995 und eine Gewerbesteuererklärung 1995 ab, wies aber darauf hin, dass er freiberuflich tätig sei. Den Feststellungsbescheid 1995 vom 1997, mit dem Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 100.000 DM gesondert festgestellt wurden, focht der Kläger mit dem Einspruch an.

Beginnend in 1998 wurde beim Kläger eine Betriebsprüfung für den Veranlagungszeitraum 1996 durchgeführt. Er legte für den Zeitraum 1994 – 1997 Aufgabenbeschreibungen seiner Tätigkeit für die Firmen U, für V, für W und X sowie div. Teilnahmebestätigungen für Schulungen zum Nachweis seiner Ausbildung vor. Im weiteren Verlauf reichte der Kläger zwei Verträge aus dem Jahr 1996 (Fa. U, Fa. Y), eine Projektspezifikation bzw. -dokumentation sowie Tätigkeitsbeschreibungen durch die Firmen W und U zu den Akten. Der Betriebsprüfer war der Auffassung, die Tätigkeit des Klägers, der Anwendersoftware der Fa. SAP für die Unternehmen seiner Auftraggeber auswähle und diese dort ggf. den betrieblichen Abläufen der Datenverarbeitung anpasse, sei nicht als ingenieurmäßig und damit nicht als freiberufliche Tätigkeit anzuerkennen.

Das Finanzamt folgte den Ausführungen des Prüfers auch für die anderen Veranlagungszeiträume und erließ nach Vorlage des Prüfungsberichts am 15.12.2001 Bescheide, in denen es Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1996 mit 100.000 DM, für 1997 mit 100.000 DM, für 1998 mit 100.000 DM und für 1999 mit 100.000 DM gesondert feststellte. Entsprechend ergingen Gewerbesteuermessbescheide für 1995 am 15.12.2001 und für 1996 – 1999 am 15.12.2001. Ferner forderte das Finanzamt den Kläger mit Schreiben vom 15.12.2001 auf, ab dem 01.01.2002 nach § 141 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) Bücher zu führen, da der Gewinn 1999 den Betrag von 48.000 DM übersteige. Die gegen diese Bescheide eingelegten Einsprüche blieben, wie auch die Einsprüche gegen den Gewerbesteuermessbescheid vom 15.12.1996, gegen den Zerlegungsbescheid vom 15.12.1997 und den Feststellungsbescheid 1995 vom 15.12.1997 erfolglos.

Mit seiner dagegen gerichteten Klage trägt der Kläger vor, das Finanzamt beurteile zu Unrecht seine Tätigkeit als eine gewerbliche. Qualität und Tätigkeit als selbständiger Systemberater entspreche der eines Ingenieurs bzw. eines Informatikers. Er betreibe während seines gesamten Ausbildungs- und Berufslebens ein kontinuierliches Selbststudium. Sein Wissen sei mit dem eines an einer Fachhochschule ausgebildeten Wirtschaftsinformatikers vergleichbar. Aus den Projektbeschreibungen gehe hervor, dass er in den Bereichen des Entwurfs, der Auswahl, Bereitstellung Implementierung, Überwachung, Optimierung und Fortentwicklung der eingesetzten Hardware- und Softwarekomponenten sowie in der Beratung und Unterstützung tätig sei, die nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Systemtechnik gehören. Sofern der Sachverständige davon ausgehe, ihm fehle es an der Tiefe und Breite der erforderlichen Ausbildung, werde Antrag auf Durchführung einer Wissensprüfung gestellt.

Der Kläger beantragt,

die Gewerbesteuermessbescheide 1994-1999, die Bescheide über die Gewerbesteuererlegung 1994 und die gesonderte Feststellung des Gewinn 1995 – 1999 sowie die Aufforderung zur Buchführungspflicht ab dem 01.01.2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom aufzuheben.

Hilfsweise beantragt er,

die Revision zuzulassen.

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

Das Finanzamt ist unter Hinweis auf seine Einspruchsentscheidungen der Auffassung, die Bescheide seien rechtmäßig. Der Kläger sei nicht freiberuflich tätig, weil die vorgelegten Unterlagen nicht erkennen ließen, dass er über eine dem Ingenieurberuf adäquate Ausbildung verfüge. Den Nachweis seiner Tätigkeit lägen nur Auftragsbeschreibungen zu Grunde, konkrete Nachweise über

seine Tätigkeitsfelder im Rahmen der jeweiligen Auftragsdurchführung (z.B. Pflichtenhefte, Projektberichte) habe er trotz Aufforderung nicht erbracht.

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die gewechselten Schriftsätze verwiesen. Dem Gericht lagen die den Streitfall betreffenden Akten vor.

Das Gericht hat mit Beschluss vom 15.03.2003, geändert durch Beschluss von 26.10.2004, Beweis erhoben, ob der Kläger eine Tätigkeit ausübt, die in einem für den Beruf des Ingenieurs typischen Bereich liegt, durch Einholung eines Sachverständigengutachtens. Der Sachverständige hat vor Erstattung seines Gutachtens auf seine vorläufige Bewertung hingewiesen und ergänzend weitere Unterlagen angefordert. Auf das danach erstellte Gutachten vom 20.02.2007 wird verwiesen.

Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist nicht begründet.

1. Die Klage gegen den Zerlegungsbescheid 1994 ist unzulässig.

Gem. § 351 Abs.2 AO können Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid nur durch Anfechtung dieses Bescheides, nicht aber durch Anfechtung des Folgebescheides angegriffen werden.

Der einheitliche Gewerbesteuermessbescheid ist Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 AO) im Verhältnis zum Zerlegungsbescheid (BFH, Urteil vom 21. Januar 1988 IV R 100/85, BStBl II 1988, 456). Der Kläger hat zur Begründung des Einspruchs gegen den Zerlegungsbescheid auf die Begründung des Einspruchs wegen des Gewerbesteuermessbescheids verwiesen. Danach wendet er

sich nur gegen die Gewerbesteuerpflicht als solche und damit gegen den Grundlagen-, nämlich den Gewerbesteuermessbescheid. Gründe, die das Zerlegungsverfahren betreffen, sind auch im Klageverfahren nicht vorgetragen worden.

2. Die Klage gegen die Gewerbesteuermess- und Feststellungsbescheide ist unbegründet. Mangels einer entsprechenden Ausbildung hat der Kläger keine dem Ingenieurberuf ähnliche Tätigkeit ausgeübt. Er war in den Streitjahren gewerblich tätig.

Die Tätigkeit des Klägers wäre nur dann als eine Freiberufliche anzusehen, wenn sie in ihren wesentlichen Punkten mit einem der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) genannten Katalogberufe verglichen werden könnte. Dazu ist zum einen erforderlich, dass die Tätigkeit des Steuerpflichtigen in einem für den Katalogberuf typischen Bereich gelegen hat. Zum anderen muss er über eine Ausbildung verfügen, die der für den Katalogberuf Erforderlichen vergleichbar ist (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteil des BFH vom 04.05.2004 XI R 9/03, BStBl II 2004, 989 mit weiteren Nachweisen).

a) Aufgrund der Prognose des Sachverständigen ist zu vermuten, dass die von dem Kläger konkret ausgeübte Tätigkeit, soweit sie durch Arbeitsproben für die Jahre 1996 und 1997 nachgewiesen wurde, auch in einem für den Beruf eines Ingenieurs typischen Bereich liegt (vgl. 1.1.5., Seite 3 des Gutachtens –G–; 3.B.III.5, Seite 18 G). Die Klage für die Veranlagungszeiträume 1994 – 1995, 1998 -1999 ist jedoch schon deshalb abzuweisen, weil nicht feststeht, dass (auch) in diesen Jahren seine Tätigkeit typisch ingenieurmäßig war. Der Kläger hat keinen Nachweis seiner konkreten Tätigkeit in diesen Veranlagungszeiträumen erbracht.

b) Eine sachverständige Beurteilung der Tätigkeit des Klägers war jedoch schon deshalb entbehrlich, weil der Kläger nicht über die vergleichbare qualifizierte Ausbildung eines Ingenieurs bzw. Informatikers verfügt.

Da der Ingenieur auf wissenschaftlicher Grundlage tätig ist, setzt ein Beruf, der dem eines Ingenieurs ähnlich sein soll, ebenfalls eine Ausbildung voraus, die mit der Berufsausbildung des Ingenieurs oder der eines Informatikers verglichen werden kann. Aufgabe des Ingenieurs ist es, auf der Grundlage natur- und technikkwissenschaftlicher Erkenntnisse und unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Belange technische Werke zu planen, zu konstruieren und ihre Fertigung zu überwachen (vgl. BFH, Urteil vom 5. Juni IV R 34/01, BStBl II 2003, 761, 764). In all diesen den Beruf eines Ingenieurs prägenden Bereichen müsste der Kläger ein dem Absolventen einer Hochschule oder Fachhochschule vergleichbares Wissen nachweisen. Das Wissen kann der Kläger sich durch Teilnahme an Ausbildungs- und Fortbildungsveranstaltungen, eigenständiges Literaturstudium und durch die gewonnene praktische Erfahrung angeeignet haben.

Grundlagen aller an (Fach-)Hochschulen angebotenen Ingenieurs- und Informatikstudiengänge sind die Grundlagen der Naturwissenschaften und der Mathematik sowie die Methodik von Untersuchungs- und Problemlösungstechniken. Bei diesen komplexen Lerninhalten eines Studiums müssen die Ausbildungsinhalte inhaltlich aufeinander abgestimmt und aufgebaut sein bzw. sich ergänzen. Entsprechend muss aus dem Ausbildungsgang eines Steuerpflichtigen, der nicht ein Hochschulstudium absolviert hat, erkennbar sein, dass er aufgrund seines Literaturstudiums als Autodidakt, der besuchten Ausbildungs- und Fortbildungskurse und aufgrund des „learning by doing“ (Wissenserwerb in der Praxis) entsprechendes breit angelegtes Wissen und nicht nur Einzelausschnitte bestimmter Teilgebiete erworben hat.

Im Streitfall hat der Sachverständige zum Vergleich den Studiengang Allgemeine Informatik an der Fachhochschule Köln herangezogen, weil er der Auffassung war, dieser werde von allen in Betracht kommenden Studiengängen vom Kläger am ehesten erfüllt (3.B.V.4., Seite 26 G). Das Gericht hat aus den vom Sachverständigen genannten Gründen keine Bedenken, diesen Ausbil-

dungsgang als Vergleichsmaßstab zu Grunde zu legen. Auch der Kläger hat keine diesbezüglichen Einwendungen erhoben.

Der Sachverständige hat das durch die vorgelegten Ausbildungs- und Tätigkeitsnachweise dokumentierte Wissen des Klägers mit den Kenntnissen verglichen, die ein Absolvent des Studienganges Allgemeine Informatik nach seinem Studienabschluss haben sollte. Er hat festgestellt, dass aus den vorgelegten Ausbildungsnachweisen nicht ersichtlich war, dass der Kläger die Themenblöcke Theoretische Grundlagen der Informatik (3.B.IV.4 G, Seite 19) und Pflichtwahlfächer (3.B.IV.8 G, Seite 21) sowie nur teilweise die Themenblöcke Mathematik (3.B.IV.2 G, Seite 19), Systemarchitekturen (3.B.IV.7 G, Seite 21), Hardware (3.B.IV.3 G, Seite 19) und Allgemeine (Wahl-) Fächer (3.B.IV.9 G, Seite 22) abgedeckt hat. Der Sachverständige ging jedoch davon aus, dass auch ohne weiteren Nachweis aufgrund der langjährigen Berufspraxis des Klägers Kenntnisse in diesen Themenblöcken vorhanden waren. So attestierte er dem Kläger in Hardware 25 % (3.B.IV.3 G, Seite 19), in Grundlagen der Informatik 50 % (3.B.IV.4 G, Seite 20), in Systemarchitekturen (3.B.IV.7 G, Seite 21) 50 % und in Pflicht-Wahlfächern 100 % (3.B.IV.8 G, Seite 22) der geforderten Semesterstunden. Weder Ausbildung noch Literaturstudium noch die durch wenige Arbeitsproben nachgewiesene Tätigkeit des Klägers ließen jedoch für den Sachverständigen erkennen, dass dessen Kenntnisse in den Fächern Mathematik, Hardware, Grundlagen der Informatik und Systemarchitekturen derjenigen eines Fachhochschulabsolventen entsprachen. Wenn der Sachverständige bei diesem Befund feststellt, dass „die berufliche Tätigkeit auf einem zu schmalen Pfad verläuft, um daraus Kenntnisse unter Beweis zu stellen, die in Breite und Tiefe in ausreichendem Maße anstelle der fehlenden Ausbildungsnachweise gewertet werden könnten“, so schließt sich das Gericht dieser nachvollziehbaren Beurteilung an. Der Kläger ist auf seinem Gebiet ein Fachmann und übertrifft insoweit die geforderten Ausbildungsinhalte erheblich. Andererseits verfügt er nicht über die Breite eines Wissens, wie sie an den (Fach-) Hochschulen in vergleichbaren Studiengängen gelehrt werden. Umfas-

sende theoretische Grundlagen, wie sie in einem Studium erarbeitet werden, hat der Kläger nicht nachweisen können.

c) Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung ist es sachgerecht, für die Beurteilung, ob ein Steuerpflichtiger einen einem Ingenieur ähnlichen Beruf ausübt, auch auf seine Ausbildung abzustellen. Wer über ein gründliches und umfassendes theoretisches Wissen in seinem Beruf verfügt, vermag auch relativ einfach erscheinende Probleme in einem größeren Zusammenhang zu sehen und damit sicherer zu beurteilen als jemand, der dies nur aufgrund einer vorwiegend praktischen Ausbildung sowie seiner praktischen Erfahrungen tut. Im Übrigen ist der Gesetzgeber befugt, Berufsbilder festzulegen und damit auch, wer Angehöriger dieses Berufes ist. Bei der Auslegung des § 18 EStG können diese Berufsbilder zugrunde gelegt werden. Das gilt sowohl für die Beurteilung der Berufstätigkeit eines der sog. Katalogberufe als auch für die Beurteilung der „ähnlichen Berufe“ (BFH, Urteil vom 22. Januar 1988 III R 43 - 44/85, BStBl II 1988, 497, 500). Das Gericht folgt daher nicht der Auffassung des Finanzgerichts Hamburg (Urteil vom 27.04.2006 6 K 120/06, EFG 2006, 1324), wonach ein selbstständiger EDV-Berater ohne Hochschulabschluss, der im Bereich der Systemtechnik bzw. der Entwicklung komplexer Anwendersoftware tätig ist, auch dann eine ingenieurähnliche und damit freiberufliche Tätigkeit ausübt, wenn er nicht über ein ingenieurähnliches Grundlagenwissen verfügt.

d) Dem Antrag auf Durchführung einer Wissensprüfung war nicht zu entsprechen.

Das Finanzgericht muss aufgrund seiner Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) zwar grundsätzlich den vom Kläger gestellten Anträgen zur Erhebung von Beweisen, die geeignet erscheinen, den erforderlichen Nachweis der Kenntnisse zu erbringen, entsprechen, wenn diese Tatsachen nicht bereits zur Überzeugung des Gerichts feststehen. Die Entscheidung über die Einholung eines solchen Gutachtens steht im pflichtgemäßen Ermessen des Gerichts (BFH, Beschlüsse vom 22.08.2006 IV B 109/04, BFH/NV 2006, 2288; vom

16. Juni 2005 IV B 187/03, BFH/NV 2005, 2015; Urteil vom 26. Juni 2002 IV R 56/00, BStBl II 2002, 768).

Eine Wissensprüfung ist geeignet, den Nachweis über ein aktuell vorhandenes Wissen zu erbringen. Sie lässt jedoch keinen Rückschluss darauf zu, dass der Kläger bereits im Streitzeitraum die erforderlichen Kenntnisse besaß. Das Gericht ist schon aus diesem Grund der Auffassung, dass angesichts dessen, dass die Streitjahre heute mehr als acht Jahre zurückliegen, eine Wissensprüfung nicht den Nachweis erbringen könnte, dass der Kläger in den Jahren 1994 - 1999 über ausreichende Kenntnisse verfügte.

Außerdem hätte der Kläger dem Gericht konkret vortragen müssen, dass er sich die Kenntnisse angeeignet habe, die ihrer Breite und Tiefe nach denjenigen eines Ingenieurs bzw. Informatikers entsprechen. Der Kläger hat aber (trotz Aufforderung des Sachverständigen) nur praktische Arbeiten der Jahre 1996 und 1997 vorgelegt, aus denen der Sachverständige keine Rückschlüsse auf die von ihm als fehlend attestierten Ausbildungsinhalte ziehen konnte. Dabei hat der Sachverständige allein auf Grund der langjährigen Berufsausübung auch Kenntnisse zu Gunsten des Klägers unterstellt, die nicht durch die vorgelegten Ausbildungs- und Tätigkeitsnachweise bestätigt wurden. Bei dieser Sachlage hätte es nach Erstellung des Gutachtens entsprechender Ausführungen des Klägers bedurft, z.B., warum es ihm nicht möglich war, weitere Arbeitsproben einzureichen bzw. weitere Ausbildungsmaßnahmen darzulegen, aus denen auf die konkret vom Sachverständigen vermissten Kenntnisse hätte geschlossen werden können. Nach Aktenlage lässt sich somit aus den vorgetragenen Tatsachen nicht erkennen, dass der Kläger über hinreichende Kenntnisse verfügen könnte (vgl. BFH, Urteil vom 19. September 2002 IV R 74/00, BStBl II 2003, 27 und in BStBl II 2002, 768).

3. Der Beklagte hat den Kläger auch zu Recht auf die Buchführungspflicht hingewiesen und deren Beginn auf den 1. Januar 2002 festgelegt.

Gem. § 141 Abs. 1 AO (in der für 2001 geltenden Fassung) sind gewerbliche Unternehmer, die nach den Feststellungen der Finanzbehörde für den einzelnen Betrieb einen Gewinn von mehr als 48.000 DM im Wirtschaftsjahr gehabt haben, auch dann verpflichtet, für diesen Betrieb Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen, wenn sich eine Buchführungspflicht nicht aus § 140 AO ergibt. Die §§ 238, 240 bis 242 Abs. 1 und die §§ 243 bis 256 des Handelsgesetzbuches gelten sinngemäß, sofern sich nicht aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt. Die vorgenannte Verpflichtung ist vom Beginn des Wirtschaftsjahres an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat (§ 141 Abs. 2 Satz 1 AO).

Die Voraussetzungen dieser Vorschrift waren in den Streitjahren erfüllt. Der Kläger hat gewerbliche Einkünfte erzielt und sein Gewinn überstieg in den Streitjahren 48.000 DM.

Nach § 141 Abs. 2 AO 1977 ist die Buchführungspflicht vom Steuerpflichtigen erst vom Beginn des Wirtschaftsjahres an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung erfolgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn der Buchführungspflicht hingewiesen hat. Diese Mitteilung hat als rechtsgestaltender Verwaltungsakt selbständige Bedeutung (BFH, Urteil vom 2. Dezember 1982 IV R 8/82, BStBl II 1983, 254).

Stellt die Finanzbehörde das Überschreiten eines der in § 141 Abs. 1 genannten Grenzwerte fest, hat sie die Buchführungsaufforderung zu erlassen. § 141 Abs. 2 Satz 1 AO ist insoweit zwingendes Recht (Drüen in Tipke/Kruse, § 141 AO Tz. 24 m.w.N.). Deshalb hat der Beklagte den Kläger zu Recht aufgefordert, zu Beginn der Buchführungspflicht eine Eröffnungsbilanz aufzustellen und diese bis zum 31. Januar 2001 beim Beklagten einzureichen.

4. Da die Klage abzuweisen war, fallen dem Kläger die Kosten des Verfahrens gem. § 135 Abs. 1 FGO zu Last.

5. Die Revision war zuzulassen. Beim BFH ist ein Revisionsverfahren anhängig, in dem es um die im Streitfall erhebliche Rechtsfrage geht, ob ein selbstständiger EDV-Berater ohne Hochschulabschluss, der im Bereich der Systemtechnik bzw. der Entwicklung komplexer Anwendersoftware tätig ist, auch dann eine ingenieurähnliche und damit freiberufliche Tätigkeit ausübt, wenn er nicht über ein ingenieurähnliches Grundlagenwissen verfügt (XI R 29/06). Darüber hinaus sind die Voraussetzungen einer Wissensprüfung nicht hinreichend geklärt. Das Gericht hält eine Wissensprüfung schon deshalb im finanzgerichtlichen Verfahren nicht für angezeigt, weil sich wegen des Zeitablaufs zwischen Veranlagungszeitraum und gerichtlichem Verfahren die konkret im Streitjahr vorhandenen Kenntnisse nicht werden nachweisen lassen.