

Erstellen von EDV-Modellen

als dem Ingenieurberuf ähnliche Tätigkeit i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG

BFG, Urteil vom 19. Juli 1985 III R 175/80

Amtlicher Leitsatz

Eine dem Ingenieurberuf ähnliche Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG übt aus, wer Modelle erarbeitet, aus denen sich ergibt, daß betriebliche Vorgänge mit Hilfe von EDV-Anlagen bewältigt werden können, und wer eine Berufsausbildung vorweist, die der eines Ingenieurs vergleichbar ist (im Anschluß an das BFH-Urteil vom 4. August 1983 IV R 6/80, BFHE 139, 84, BStBl II 1983, 677).

Paragrafen

EStG § 18 Abs. 1 Nr. 1

GewStG § 2 Abs. 1.

Stichworte

Einkommensteuer — Gewerbesteuer — gewerbliche Tätigkeit — Ingenieurberuf

Aus den Gründen

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Diplom-Mathematiker. Nach Abschluß seines Hochschulstudiums war er zunächst mehrere Jahre als Angestellter tätig. Während seiner Beschäftigung bei der Firma A wurde er im EDV-Bereich ausgebildet und betriebswirtschaftlich geschult. Nach Beendigung dieser Tätigkeit ließ er sich als selbständiger Unternehmensberater für Datenverarbeitung nieder. Sein Aufgabengebiet erstreckte sich im wesentlichen auf folgende Bereiche: Beratung und Problemanalyse, Rahmenorganisation, Detailorganisation, Ausarbeitung und Erstellung von Computerprogrammen und das Austesten dieser Programme. Seit dem Jahre 1974 war er als freier Mitarbeiter der B-GmbH beschäftigt; seine Tätigkeit bestand darin, Programmsysteme zu entwickeln, die ihrerseits beliebige Arbeiten über den Computer ausführen konnten.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt — FA —) beurteilte nach einer Betriebsprüfung die Einkünfte des Klägers aus der Tätigkeit als Unternehmensberater als gewerbliche Einkünfte i. S. des § 15 des Einkommensteuergesetzes (EStG) und erließ dementsprechend für die Streitjahre 1971 bis 1976 Gewerbesteuermeßbescheide und Gewerbesteuerbescheide. Die Einsprüche hatten keinen Erfolg.

Mit der Klage machte der Kläger geltend, daß er Einkünfte aus selbständiger Arbeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt habe. Er sei nicht nur vorbereitend für den Einsatz von elektronischen Datenverarbeitungsanlagen oder für die elektronische Bearbeitung neuer Aufgaben tätig gewesen; Schwerpunkt seiner Arbeit sei vielmehr die Entwicklung und Anfertigung mathematischer Modelle zur Lösung ausschließlich

mathematisch zu beantwortender betriebswirtschaftlicher Fragestellungen gewesen. Seine Tätigkeit sei sowohl wissenschaftlicher Art als auch die eines beratenden Betriebswirts; zumindest sei sie diesem Beruf ähnlich.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei der EDV-Berater kein beratender Betriebswirt; er übe auch keinen Beruf aus, der diesem Beruf ähnlich sei. Ferner sei der Kläger nicht wissenschaftlich i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG tätig geworden; eine praktische Berufstätigkeit werde nicht dadurch zu einer wissenschaftlichen, daß ihr ein abgeschlossenes Hochschulstudium zugrunde liege. Dies gelte auch für die ab 1974 zugunsten der B-GmbH ausgeübte Beschäftigung.

Hiergegen wendet sich der Kläger mit der Revision. Er rügt die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

Der Kläger beantragt, das FG-Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 17. September 1979 sowie die Gewerbesteuermeß- und Gewerbesteuerbescheide 1971 bis 1976 aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen. Die Revision ist begründet.

1. Eine Betätigung ist keine gewerbliche i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG, des § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) und des § 1 Abs. 1 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV), wenn sie als Ausübung eines freien Berufs anzusehen ist. Nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehört zu den freiberuflichen Tätigkeiten die selbständig ausgeübte Berufstätigkeit der beratenden Betriebswirte und ähnlicher Berufe. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist beratender Betriebswirt, wer nach einem entsprechenden Studium oder nach einem vergleichbaren Selbststudium und praktischer Erfahrung mit den hauptsächlichen Bereichen der Betriebswirtschaft und nicht nur mit einem einzelnen Spezialgebiet vertraut ist und wer von dieser fachlichen Breite auch bei seiner praktischen Tätigkeit tatsächlich Gebrauch macht. In seinen Urteilen vom 27. Mai 1975 VIII R 199/73 (BFHE 116, 30, BStBl II 1975, 665), vom 28. Juli 1976 I R 63/75 (BFHE 120, 253, BStBl II 1977, 34) und vom 3. Dezember 1981 IV R 79/80 (BFHE 134, 565, BStBl II 1982, 267) hat der BFH entschieden, daß der Berater für Datenverarbeitung kein freiberuflich tätiger beratender Betriebswirt und seine Tätigkeit diesem auch nicht ähnlich ist. Er hat dies damit begründet, daß Fragen der Datenverarbeitung kein betrieblicher Hauptbereich, sondern ein Teilbereich des Verwaltungs- und Rechnungswesens seien; daraus hat er die Folgerung gezogen, daß die Beratung auf diesem Gebiet nur eine solche auf einem engen betrieblichen Sektor sei. Diese

Rechtsprechung ist im Fachschrifttum (vgl. z. B. Grube, Steuer und Wirtschaft — StuW — 1981, 44; Gast-de Haan, Steuerrechtsprechung in Karteiform — StRK —, Anmerkungen, Einkommensteuergesetz, § 18, Rechtspruch 470) mit der Begründung auf Ablehnung gestoßen, die elektronische Datenverarbeitung erfasse inzwischen alle betrieblichen Bereiche (s. hierzu z. B. auch Gabler, Wirtschafts-Lexikon, 11. Aufl., Stichwort „Elektronische Datenverarbeitung“), so daß die Beratung auf diesem Gebiet eine „umfassende“ Betriebsberatung darstelle und damit die Voraussetzungen des Begriffs des beratenden Betriebswirts i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erfüllt seien.

Der Senat braucht im Streitfall nicht zu entscheiden, ob diesen Bedenken Rechnung zu tragen und EDV-Berater allgemein in Abweichung von der früheren Rechtsprechung den Beruf eines beratenden Betriebswirts oder einen diesem ähnlichen Beruf ausüben. Denn die Tätigkeit des Klägers ist als eine dem Ingenieurberuf ähnliche Tätigkeit anzusehen und erfüllt damit unter diesem Gesichtspunkt die Voraussetzungen eines freien Berufs gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Aus diesem Grunde kann der Senat auch offenlassen, ob der Kläger wissenschaftlich i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG tätig geworden ist.

2. „Ähnlich“ i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist eine Tätigkeit, wenn sie in ihrer Gesamtheit dem Bild eines Katalogberufs i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit allen seinen Merkmalen vergleichbar ist (BFH-Urteil vom 18. Juni 1980 I R 109/77, BFHE 132, 16, BStBl II 1981, 118). Setzt der Vergleichsberuf eine qualifizierte Ausbildung voraus, muß bei dem ähnlichen Beruf auch die Ausbildung vergleichbar sein (BFH-Urteil vom 20. April 1972 IV R 7/72, BFHE 105, 370, BStBl II 1972, 615).

a) Aufgabe des Ingenieurs ist es, auf der Grundlage natur- und technikkundlicher Erkenntnisse und unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Belange technische Werke zu planen, zu konstruieren und ihre Fertigung zu überwachen (Meyers Enzyklopädisches Lexikon, 9. Aufl., Stichwort „Ingenieur“). In dem Urteil vom 4. August 1983 IV R 6/80 (BFHE 139, 84, BStBl II 1983, 677) hat der BFH entschieden, daß ein selbständig tätiger Diplom-Informatiker, dessen Ausbildung der Berufsausbildung der Ingenieure vergleichbar ist, eine dem Ingenieurberuf ähnliche Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt, wenn er Systemanalysen erarbeitet, aus denen sich ergibt, ob gewisse betriebliche Prozesse mit Hilfe von EDV-Anlagen vollziehbar sind. Die im Bereich der EDV mit Systemanalysen betrauten Personen werden „Systemanalytiker“, „Systemorganisatoren“ oder auch „Systemingenieure“ genannt (Gabler, a. a. O., Stichwort „Systemanalyse“). Unter „Systemanalyse“ im Bereich der elektronischen Datenverarbeitung ist „die vorbereitende Tätigkeit für den Einsatz einer elektronischen Datenverarbeitungsanlage oder für die elektronische Bearbeitung neuer Aufgaben“ zu verstehen; „sie umfaßt im allgemeinen Aufnahme und Darstellung des Istzustandes, dessen Analyse und die Ausarbeitung optimaler, systembezogener (an den Möglichkeiten und Besonderheiten der elektronischen Datenverarbeitung sich orientierender)

Abläufe bzw. Aufgabenlösungen“ (Gabler, a. a. O., Stichwort „Systemanalyse“). Zur Tätigkeit der Systemanalytiker gehören auch die „wichtigsten vorbereitenden Organisationsarbeiten in Verbindung mit den Fachabteilungen“ (Gabler, a. a. O., Stichwort „Datenverarbeitungspersonal“).

Eine Tätigkeit in diesem Sinne hat der Kläger in den Streitjahren ausgeübt. Er ist nach den Feststellungen des FG im wesentlichen in der Weise tätig geworden, daß er Analysen darüber erstellte, wie betriebswirtschaftliche Fragen bei entsprechender betrieblicher Organisation durch Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen zu bewältigen sind. Der Kläger hat unwidersprochen vorgetragen, daß der Schwerpunkt seiner Arbeiten die Entwicklung und Anfertigung mathematischer Modelle zur Lösung betriebswirtschaftlicher Fragestellungen gewesen sei. Ein solches Tätigwerden ist der Berufstätigkeit des Ingenieurs ähnlich, ohne daß es darauf ankommt, ob es sich bei den vom Kläger gefertigten Arbeiten — wie er vorträgt — um die Entwicklung von Modellen mit besonderer mathematischer Qualität handelt. Dieses Ergebnis kann auch nicht dadurch in Frage gestellt werden, daß der Kläger neben der Erstellung von Systemanalysen noch zusätzlich die Computerprogramme entworfen und ausgewertet hat. Auch soweit der Kläger seit dem Jahre 1974 Programmsysteme erarbeitet hat, die ihrerseits beliebige Arbeiten über den Computer ausführen konnten, übte er einen dem Ingenieurberuf ähnlichen Beruf aus.

b) „Ähnlichkeit“ i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG setzt — wie bereits dargelegt — weiterhin voraus, daß, falls der Vergleichsberuf eine qualifizierte Ausbildung erfordert, der Berufstätige eine vergleichbare Ausbildung vorweisen kann. Demnach muß die Ausbildung für den Beruf des Systemanalytikers der Ausbildung eines Ingenieurs entsprechen. Die Ausbildung zum Systemanalytiker erfolgt — außer in Fachkursen privater Anbieter — heute auch in einem überwiegend mathematisch orientierten Studium der Fachrichtung „Informatik“ an Hochschulen oder Fachhochschulen. Dieses Studium und sein Abschluß weisen durch den Bezug zum Mathematisch-Technischen eine deutliche Verwandtschaft zum Studium der Ingenieurwissenschaften auf.

Nach den Feststellungen des FG kann davon ausgegangen werden, daß der Kläger eine diesen Voraussetzungen entsprechende Berufsausbildung durchlaufen hat. Denn er hat das Hochschulstudium als Diplom-Mathematiker abgeschlossen und außerdem an Schulungen in der elektronischen Datenverarbeitung und Betriebswirtschaft teilgenommen. Gerade durch das Studium der Mathematik weist der Kläger eine mit dem Ingenieurstudium vergleichbar breite fachliche Vorbildung auf.

3. Da das FG-Urteil diesen Rechtsgrundsätzen nicht entspricht, konnte es keinen Bestand haben. Der Rechtsstreit ist nach den Tatsachenfeststellungen des FG spruchreif. Der Kläger hat einen freien Beruf i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausgeübt und kann daher nicht zur Gewerbesteuer herangezogen werden. Die strittigen Gewerbesteuermaßbescheide und Gewerbe-

steuerbescheide sowie die sie betreffenden Einspruchsentscheidung mußten somit ersatzlos aufgehoben werden.

Anmerkung

Das Einkommensteuergesetz (EStG) differenziert zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften. Zu letzterem gehören die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18). Sie sind im wesentlichen definiert als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Ziff. 1 EStG). Was freiberufliche Tätigkeit ist, wird durch eine katalogartige Aufzählung dargestellt, sowie den Anhang „und ähnliche(r) Berufe“. „Ähnlich“ ist, was in bezug auf die ausgeübte Tätigkeit und die dazu erforderliche Berufsausbildung einem der explizit genannten Berufe entspricht.

Früher rekurrierte man bei der Frage, ob EDV-Spezialisten § 18 EStG unterfallen, auf Betriebswirte (BFH vom 27. 05. 1975, VIII R 199/73; vom 28. 07. 1976 I R 63/75; vom 03. 12. 1981 IV R 79/80). Diese Ansicht hat der BFH mit vorstehender Entscheidung aufgehoben. Er stellt nunmehr — ausdrücklich bezugnehmend auf Gabler, Wirtschafts-Lexikon, 11. Auflage, Stichwort „elektronische Datenverarbeitung“ und andere — darauf ab, ob eine Vergleichbarkeit mit dem Berufsbild des Ingenieurs gegeben ist. Der BFH bejaht dies zu Recht.

Die Entscheidung hat weitreichende Konsequenzen. Es geht letztendlich um die gewerbesteuerliche Belastung. Wenn der Kläger unterlegen wäre, hätte ihn das Finanzamt zu Recht als Gewerbetreibenden eingestuft. In der Konsequenz hätte er Gewerbesteuer zahlen müssen — einer der gewichtigsten Kostenfaktoren jedes bundesdeutschen Unternehmens. Nicht zu Unrecht ist die steuerliche Belastung bundesdeutscher Unternehmer gegenüber der in anderen Ländern stark überhöht. Hauptursache dafür ist die im letzten Jahr mit fast 30 Mill. DM zu Buche schlagende Gewerbesteuer.

Dies ist aber nicht die einzige Folge. Wären die Einkünfte als Gewinneinkünfte im Sinne des § 15 EStG — Einkünfte aus Gewerbebetrieb — qualifiziert worden, hätten dem Kläger auch keine Freibeträge zugestanden. Als „Freiberufler“ im Sinne des § 18 EStG bekommt er gemäß § 18 Abs. 4 einen Freibetrag in Höhe

von 5% seiner Einnahmen (nicht: seiner Einkünfte) aus freier Berufstätigkeit. Dieser Freibetrag ist jedoch auf DM 1200.— begrenzt. Er setzt voraus, daß die Einkünfte (nicht: Einnahmen) aus der freien Berufstätigkeit seiner anderen Einkünfte überwiegen.

Von Bedeutung ist auch die Gewinnermittlungsart. Als Gewerbetreibender hätte er voraussichtlich bilanzieren müssen. Wer einen Gewinn in Höhe von mehr als DM 36 000,— oder einen Umsatz in Höhe von mehr als DM 500 000,— (diese Grenze wurde zum 01. 01. 1986 angehoben) erzielt, ist bilanzierungspflichtig. Anders bei Freiberuflern im Sinne des § 18 EStG. Sie ermitteln ihren Gewinn in Form einer Einnahme-Überschuß-Rechnung (§ 4 Abs. 3 EStG). Ausstehende Forderungen müssen nicht aktiviert werden, eine periodengerechte Gewinnerfassung unterbleibt.

Ein weiterer bedeutender Unterschied liegt in dem Umstand, daß Freiberufler in der Regel kein gewillkürtes Betriebsvermögen ihr eigen nennen. Es gibt bei ihnen lediglich notwendiges Betriebsvermögen und notwendiges Privatvermögen. Dadurch entgeht ihnen die Möglichkeit, Gegenstände in den „Betrieb“ nach Belieben einzulegen und wieder zu entnehmen. Dieser Nachteil ist jedoch geringfügig gegenüber den vorstehend genannten Vorteilen freiberuflicher Tätigkeit.

Es steht zu erwarten, daß die gesamte EDV-beratende Tätigkeit zukünftig als solche im Sinne des § 18 EStG zu qualifizieren ist. Es hat sich ein neues Berufsfeld aufgetan, das an der Schnittstelle zwischen mathematisch-technischer Beratung und der üblichen Unternehmensberatung anzusiedeln ist. Voraussetzung ist in allen Fällen eine qualifizierte Berufsausbildung. Mindestens ein diplomierter Mathematiker ist erforderlich. Regelmäßig gehört auch noch eine kaufmännische Ausbildung mit dazu. In diesem Zusammenhang ist es zu begrüßen, daß der BFH in den Urteilsgründen darauf hinweist, daß die Anerkennungskomponente „Berufsausbildung“ nicht zwingend ein entsprechendes Studium voraussetzt. Vielmehr reicht auch ein vergleichbares Selbststudium oder — und das ist besonders wichtig — praktische Erfahrung. Dadurch wird auch Autodidakten die Möglichkeit eröffnet, in den ertragsteuerlich angenehmeren Bereich der freiberuflichen Tätigkeit zu gelangen.

Dipl.-Finanzw., Hermann Kahlen, Rechtsanwalt

Bedienungsanweisung in deutscher Sprache

LG München, Urteil vom 29. November 1984 (5 HKO 12218/84)

OLG München, Berufungsurteil vom 10. Juli 1985 (7 U 1501/85)

Nichtamtlicher Leitsatz des LG

Zur Länge der kaufmännischen Untersuchungs- und Rügepflicht bei einem Mikrocomputer: Bei komplizierten technischen Systemen ist dem Käufer eine gewisse Beobachtungszeit einzuräumen, wenn er einen — möglicherweise nur vermeintlichen — Mangel fest-

stellt und prüfen will, ob er diesen selber beheben kann.

Nichtamtliche Leitsätze des OLG

1. Ein mit den Branchenusancen nicht vertrauter Käufer eines Mikrocomputers darf davon ausgehen, daß ihm zu seiner vollen Funktionsausnutzung eine in seiner Sprache verständliche Anleitung geliefert wird.