

Danach ist also wohl zum Transaktionswert jener Teil des gezahlten oder zu zahlenden Preises nicht zu rechnen, der sich offensichtlich nicht auf die zu bewertende Ware bezieht. Sich auf andere Gegenstände beziehende Teile des gezahlten oder zu zahlenden Preises sind daher zur Ermittlung des Transaktionswerts herauszurechnen.

Legt man diese Grundsätze zugrunde, so spricht viel dafür, im vorliegenden Fall den Preis der Software ohne weitere materiell-rechtliche Voraussetzungen als nicht zum Transaktionswert gehörig aus den von der Klägerin gezahlten Mischpreisen herauszurechnen; denn soweit die Mischpreise die Preise für die Software mitumfassen, beziehen sie sich nicht auf die eingeführte Ware. Da der Gemeinsame Zolltarif (GZT) nur die Einfuhr von Waren betrifft, nicht aber die Einfuhr von immateriellen Gütern wie die zur Verfügung gestellte Software als solche, kommt es nur auf den Wert der Ware Datenträger an. Es muß also der Wert der Dienstleistung, die die Software darstellt, grundsätzlich außer Betracht bleiben. Anderes gilt nur dann, wenn Datenträger und Software derart eng miteinander verbunden sind („schallplattengleich“), daß beide in der Ware verkörpert werden, was hier nicht vorliegt. Da auch die eigentliche wirtschaftliche Bedeutung des Datenträgers mit Software in der Software liegt, die, da überspielbar, vom Datenträger weitgehend unabhängig ist, führt die Einbeziehung des Wertes der Software in den Zollwert der Datenträger dazu, daß dieser Zollwert sich um ein Vielfaches erhöht. Das wirft die Frage auf, ob der Zollwert dann nicht ein willkürlicher Preis im Sinne der genannten Rechtsprechung des EuGH ist.

Diese Argumente mögen der Grund für die Regelung des Art. 8a VO Nr. 1224/80 i.d.F. der Verordnung (EWG) Nr. 1055/85 des Rates vom 23. April 1985 (ABl. EG L 112/50) sein, die freilich im hier maßgebenden Zeitpunkt noch nicht galt. Zwischen den Beteiligten bestehen Meinungsverschiedenheiten darüber, ob diese Vorschrift, wonach bei der Ermittlung des Zollwerts der Datenträger der Wert der Software unberück-

sichtigt zu bleiben hat, nur etwas deklaratorisch festschreibt, was schon zuvor galt, oder im Gegenteil eine konstitutive Neuregelung darstellt. Der Senat neigt eher zur erstgenannten Auffassung.

Falls der EuGH entscheidet, daß zur Ermittlung des Transaktionswertes der Datenträger aus den Mischpreisen, die sich nicht auf die eingeführten Datenträger beziehenden Preisanteile für die Software herauszurechnen sind, stellen sich für den vorlegenden Senat weitere rechtliche Fragen nicht. Das Tatsachengericht wird dann unter Mitwirkung der Beteiligten festzustellen haben, wie hoch der auf die Software entfallende Preisanteil ist. Falls der EuGH jedoch zur Auffassung gelangt, daß eine dem Art. 8a VO Nr. 1224/80 (Pflicht zum getrennten Ausweis) entsprechende Regelung trotz des Schweigens der VO Nr. 1224/80 im hier maßgebenden Zeitraum anzuwenden ist, stellt sich die Frage, zu welchem Zeitpunkt dieser getrennte Ausweis vorliegen muß. Auf die Frage 2 und die Ausführungen dazu wird verwiesen, da sie das gleiche Problem betreffen.

Nach Art. 3 Abs. 4 Buchst. a VO Nr. 1224/80 können Zahlungen für die Montage vom gezahlten oder zu zahlenden Preis abgezogen werden, wenn sie getrennt ausgewiesen werden. Das Hauptzollamt ist der Auffassung, dass dieser Ausweis im maßgebenden Zeitpunkt (Art. 1 Abs. 1 Buchst. g VO Nr. 1224/80) vorliegen muß, während die Klägerin meint, daß dieser Ausweis auch noch nachgereicht werden kann. Der Senat neigt zur Auffassung, daß ein Nachreichen bis zu dem Zeitpunkt möglich ist, ab dem der betreffende Zollbescheid mit Rechtsbehelfen nicht mehr angegriffen werden kann. Art. 3 Abs. 4 VO Nr. 1224/80 ist eine zeitliche Einschränkung der Möglichkeit zum getrennten Ausweis nicht zu entnehmen. Gegen eine einschränkende Auslegung spricht Art. 10 Abs. 1 VO Nr. 1224/80, in dem von der Möglichkeit die Rede ist, Unterlagen nachzureichen (vgl. auch Nr. 6 des Kommentars des Ausschusses für den Zollwert zur Bedeutung des Begriffs „getrennt ausgewiesen“).

Das nachfolgend abgedruckte Urteil ist von Interesse, weil es in einer besonderen Vertragskonstellation auf die (vermutlich oft übersehene) Möglichkeit aufmerksam macht, daß ein als „selbständig“ deklarierter EDV-Berater in Wirklichkeit als Arbeitnehmer zu betrachten ist. Des weiteren fallen in dem Urteil orientierende Bemerkungen auf die auf eine mögliche Beurteilungsdivergenz zwischen dem 10. und dem 3. Senat des BFH. hindeuten (vgl. Leitsatz 3). Für die Abschätzung der künftigen Rechtsprechungsentwicklung von Bedeutung ist schließlich noch der Hinweis, daß möglicherweise bei entsprechender Lage eines Falles die Fortentwicklung der Rechtsprechung des 3. Senats zur Vergleichbarkeit mit dem Berufsbild des Wirtschaftsingenieurs zu erörtern wäre (vgl. Leitsatz 4). Am Ende kommt dann die Frage zur Sprache, wie im Verhältnis Bundesrepublik Deutschland/Schweiz eine „grenzübergreifende“ Tätigkeit steuerlich einzuordnen ist.

„Selbständiger“ EDV-Berater: Arbeitnehmer – Gewerbetreibender – Freiberufler?

BFH, Urteil vom 12.10.1988 (X R 18/87)

Leitsätze (nicht amtlich)

1. Hat ein Arbeitnehmer das Arbeitsverhältnis aufgelöst, bleibt er aber weiterhin für den bisherigen Arbeitgeber auf Grund eines Rahmenvertrags tätig, der zahlreiche Merkmale enthält, die auf eine unselbständige Tätigkeit hindeu-

ten, so kann er trotz weitgehender Freiheiten bei der Bewältigung der übertragenen Arbeiten weiterhin als Arbeitnehmer einzustufen sein.

2. Ein selbständiger EDV-Berater (Informatiker), der die Ausbildung zum staatlich geprüften Betriebswirt DV (Datenverarbeitung) absolviert, weder eine Tätigkeit als beratender Betriebswirt noch eine vergleichbare Berufstätigkeit ausübt und auch über keine Ausbildung verfügt, die der eines Ingenieurs (Wirtschaftsingenieurs) entspricht, ist gewerblich (und nicht freiberuflich) tätig.

3. Mangels entsprechender Voraussetzungen in der Person des Klägers kann vorliegend dahingestellt bleiben, ob dem III. Senat des BFH (Urteile vom 19. Juli 1985 III R 175/80, BFHE 144, 413, BStBl II 1986, 15, und III R 266/84, BFH/NV 1986, 207) darin gefolgt werden kann, daß ingenieurähnlich auch tätig ist, wer Modelle und Systemanalysen erarbeitet, um mit Hilfe der EDV betriebliche Vorgänge zu bewältigen.

4. Da im zu entscheidenden Fall der Kläger nicht über eine der Ingenieur-Ausbildung gleichwertige Ausbildung verfügt, kann unerörtert bleiben, ob in Fortentwicklung der bisherigen Rechtsprechung des III. Senats die Tätigkeit des Klägers mit dem Berufsbild des Wirtschaftsingenieurs verglichen werden kann.

Tatbestand

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) in der Einkommensteuersache 1981 sind zusammenveranlagte Eheleute. Kläger und Revisionskläger (Kläger) in der Gewerbesteuermeßbesetzungssache 1981 ist der Ehemann. Der Kläger ist EDV-Berater. Sein beruflicher Werdegang verlief wie folgt: Der Kläger arbeitete nach Abschluß einer kaufmännischen Lehre (1968) sechs Jahre als Anwendungs- oder Organisationsprogrammierer. Anschließend besuchte er die „Fachschule für Datenverarbeitung und Organisation“ ... (Oktober 1974 bis September 1976); der Abschluß berechtigt zur Führung der Bezeichnung „Staatlich geprüfter Betriebswirt DV“. Ab April 1977 war er in der B-AG, einem Datenverarbeitungsunternehmen, als Arbeitnehmer tätig, zunächst als Systemingenieur für die Software-Abteilung, ab Herbst 1977 als Projektleiter für Schweizer Kunden der B-AG und 1980 als Organisator und Systemprogrammierer für ein Datenverarbeitungsobjekt bei einem Schweizer Interessenten der B-AG; es handelte sich um Bankprojekte. Der Kläger schied zum 31. Dezember 1980 aus dem Arbeitsverhältnis aus. Ab 1. Januar 1981 war er aufgrund einer Rahmenvereinbarung vom 27. Februar 1981 für die B-AG tätig. Danach hatte der Kläger aufgrund von gesonderten Auftragschreiben für Software-Aufgaben in Projekten der B-AG zur Verfügung zu stehen. Als erstes wurde ihm die Neuorganisation des Schalter- und Kassengeschäfts unter Einsatz von Kassenterminals für die A-Bank in X (Schweiz) übertragen (Januar bis März 1981). Der nächste Auftrag betraf die Projektleitung eines Pilotprojekts „Geldausgabe-Automat“ bei der C-Bank in Y (Schweiz) (April bis September 1981). Ab Oktober 1981 widmete sich der Kläger dem gleichen Problemkreis bei der D-Bank in X (Schweiz).

Die Kläger erklärten für 1981 Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt) beurteilte die Tätigkeit des Klägers hingegen als gewerblich und erließ für 1981 einen Einkommensteuerbescheid, in dem er den Freibetrag gemäß § 18 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) versagte. Außerdem erging ein Gewerbesteuermeßbescheid. Die Einsprüche blieben erfolglos. Das Fi-

nanzgericht (FG) wies die zusammengefaßte Klage ab. Seine Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1987, 352 veröffentlicht.

Die Kläger haben Revision eingelegt. ...

Sie rügen Verletzung des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG sowie der Art. 2, 3, 7 und 12 des Grundgesetzes (GG) und machen geltend: Den Ausführungen des FG zur Unvergleichbarkeit mit dem Berufsbild des beratenden Betriebswirts werde zugestimmt. Der Kläger sei bestrebt gewesen, sich ein Wissen anzueignen, wie es die heutige Rahmenstudienordnung für Informatik entsprechend vorschreibe (Hinweis auf Bayerische Rahmenstudienordnung für den Fachhochschulstudiengang Informatik vom 13. Mai 1982). Diese Kenntnisse hätten ihn in die Lage versetzt, rechnerisch orientierte Arbeits- und Verfahrensweisen, deren Kernpunkt die Software-Entwicklung darstelle, für die Bereiche Industrie, Wirtschaft und Verwaltung zu erarbeiten. Soweit das FG seine Entscheidung auf die Kenntnisse eines mitwirkenden ehrenamtlichen Richters gestützt habe, der im Verbandswesen der beratenden Ingenieure tätig sei, werde die Befangenheit dieses Richters gerügt. Die Informatiker seien den Diplom-Ingenieuren in der Regel- und Meßtechnik gleichzustellen. Demgegenüber wollten „Ingenieure der konservativen Form in einem Diplom-Ingenieur nur den Ingenieur anerkennen, der in irgendeiner Form aus dem mechanischem Sektor herauskomme“.

Die Kläger beantragen, die Vorentscheidung aufzuheben, unter Abänderung des Einkommensteuerbescheids vom 18. März 1983 und der Einspruchsentscheidung die Einkommensteuer für 1981 auf der Grundlage freiberuflicher Einkünfte des Klägers festzusetzen und den Gewerbesteuermeßbescheid für 1981 vom 27. April 1983 aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision zumindest als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

I. Die Revision ist zulässig. ...

II. Die Revision ist auch begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG.

1. Das FG hat ungeprüft gelassen, ob der Kläger auch noch im Streitjahr 1981 Arbeitnehmer der B-AG war. Diese Prüfung ist nachzuholen. Zwar wurde das seit April 1977 bestehende Arbeitsverhältnis zum 31. Dezember 1980 aufgelöst. Der Kläger blieb jedoch auch weiterhin für die B-AG tätig. Die Beziehungen des Klägers zur B-AG waren nunmehr in dem Rahmenvertrag vom 27. Februar 1981 geregelt.

Der Rahmenvertrag, der zu den FG-Akten eingereicht wurde, enthält zahlreiche Merkmale, die für Unselbständigkeit des Klägers sprechen. Der Kläger mußte Software-Aufgaben übernehmen, die ihm von der B-AG zugeteilt worden waren. Er war verpflichtet, für die Lösung übertragener Aufgaben jährlich mindestens sechs Monate zur Verfügung zu stehen; diese Zeit verlängerte sich für das Streitjahr sogar auf 10 Monate. Der Kläger erhielt ein Entgelt laut Auftragschein. Zeitliche Berechnungsgrundlage waren jeweils „1 Mannmonat zu 176

Stunden“; abgegolten waren projektbedingte Mehrleistungen bis zu einer Stunde je Arbeitstag. Reisespesen waren gesondert zu vergüten. Der Rahmenvertrag wurde durch Auftragschreiben konkretisiert, die u.a. die übertragene Aufgabe angaben, den Einsatzort und die Auftragsdauer nannten und die Vergütung festlegten (im Streitjahr durchweg ... DM monatlich).

Der Kläger war sonach in das Unternehmen der B-AG eingliedert. Andererseits ist nicht zu verkennen, daß er bei der Bewältigung der übertragenen Aufgaben weitgehend frei war. Jedenfalls besteht unabhängig davon, daß die Beteiligten von der Selbständigkeit des Klägers ausgingen, Anlaß, dieser Frage nachzugehen.

Sollte das FG bei seiner Prüfung zu dem Ergebnis gelangen, daß der Kläger auch im Streitjahr Arbeitnehmer der B-AG war, wird es den angegriffenen Gewerbesteuermeßbescheid ersatzlos aufheben. Denn nur eine selbständige Tätigkeit kann einen Gewerbebetrieb begründen (§ 1 Abs.1 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung). Bei der Einkommensteuer würden anstelle des begehrten Freibetrags nach § 18 Abs.4 EStG die für Arbeitnehmer vorgesehenen Freibeträge des § 19 Abs.3 und 4 EStG zu gewähren sein.

2. Falls der Kläger nicht Arbeitnehmer war, ist er vom FG zu Recht als Gewerbetreibender angesehen worden. Er war nicht Angehöriger eines freien Berufs.

Freiberuflich ist u.a. die selbständige Berufstätigkeit der beratenden Betriebswirte, der Ingenieure und ähnlicher Berufe. Der Kläger räumt selbst ein, daß er als Informatiker weder beratender Betriebswirt war noch eine vergleichbare Berufstätigkeit ausübte. Die Ausführungen des FG zu diesem Punkt entsprechen der ständigen Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 11. Dezember 1985 I R 99/85, BFH/NV 1986, 634; vom 11. Dezember 1986 V R 54/85, BFH/NV 1987, 333, mit Nachweisen). Der Kläger war kein Ingenieur. Er übte auch keine Tätigkeit aus, die der eines Ingenieurs ähnlich war.

a) Der Senat kann dahingestellt sein lassen, ob er dem III. Senat des BFH (Urteile vom 19. Juli 1985 III R 175/80, BFHE 144, 413, BStBl II 1986, 15, und III R 266/84, BFH/NV 1986, 207) folgen könnte, daß ingenieurähnlich auch tätig ist, wer Modelle und Systemanalysen erarbeitet, um mit Hilfe der EDV betriebliche Vorgänge zu bewältigen. Dieser Fall liegt hier nicht vor.

b) Ferner kann unerörtert bleiben, ob in Fortentwicklung dieser Rechtsprechung die Tätigkeit des Klägers mit dem Berufsbild des Wirtschaftsingenieurs verglichen werden kann. Jedenfalls würde eine Vergleichbarkeit auch eine Berufsausbildung des Klägers erfordern, die der eines Ingenieurs (Wirtschaftsingenieurs) gleichwertig ist (BFH-Urteile vom 11. Juni 1985 VIII

R 254/80, BFHE 144, 62, BStBl II 1985, 584; in BFHE 144, 413, BStBl II 1986, 15; in BFH/NV 1986, 634; in BFH/NV 1987, 333).

Das FG hat zutreffend festgestellt, daß der Kläger keine Ausbildung hatte, die der eines Ingenieurs (Wirtschaftsingenieurs) entsprach. Der zweijährige Besuch der Fachschule in ... in den Jahren 1974/76 mit dem Abschluß „Staatlich geprüfter Betriebswirt DV“ verschaffte ihm keine entsprechende Ausbildung. Unerheblich ist, ob die ab 1980 in Baden-Württemberg und Bayern eingeführten Studiengänge für Informatik eine Änderung bewirkt haben. Das Ministerium für Kultus und Sport des Landes Baden-Württemberg kennzeichnet in einem Schreiben vom 27. April 1987 an den Prozeßbevollmächtigten der Kläger die Akademie für Datenverarbeitung in ... lediglich als eine berufsbildende Schule außerhalb der Hochschulbildung. Es kommt indes auf die Ausbildung an, die der Kläger selbst genossen hat.

Ohne Belang ist, daß das FG - sich stützend auf die Kenntnis eines ehrenamtlichen Richters - zusätzlich ausführt, es gebe bundeseinheitlich kein vergleichbares Studium, das auf eine dem Fachhochschulbereich angesiedelte Fortbildungsstufe zum Ingenieurberuf führe. Das Revisionsvorbringen, hierin komme eine Befangenheit des ehrenamtlichen Richters zum Ausdruck, ist nicht substantiiert worden. Vorsorglich wird darauf hingewiesen, daß die für die mündliche Verhandlung angekündigte nähere Begründung der Verfahrensrüge nicht nachträglich zur Zulässigkeit verhelfen kann. Tatsachen, die einen Verfahrensmangel begründen, sind spätestens in der Revisionsbegründung zu bezeichnen (§ 120 Abs.2 Satz 2 FGO).

3. Das FG wird bei Annahme eines Gewerbebetriebs der bisher nicht erörterten Frage nachgehen, ob der Kläger seinen Gewerbebetrieb in der Schweiz ausübte. Er war im Streitjahr im Auftrag der B-AG ausschließlich in der Schweiz für Schweizer Banken tätig. Es ist nicht auszuschließen, daß er in der Schweiz eine Betriebsstätte unterhielt (z. B. in den Banken, in der Schweizer Niederlassung der B-AG). Andererseits steht nicht fest, daß er am Wohnsitzort ... eine Betriebsstätte hatte. Sollte der Kläger eine Betriebsstätte allein oder auch in der Schweiz unterhalten haben, würde gemäß § 2 Abs.1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ein Gewerbebetrieb gar nicht oder nur teilweise im Inland bestanden haben (zur Aufteilung des Gewerbeertrags bei teilweiser Inlandsbesteuerung vgl. BFH-Urteil vom 28. März 1985 IV R 80/82, BFHE 143, 284, BStBl II 1985, 405). Die Einkommensbesteuerung könnte durch Art.7 des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 11. August 1971 (DBA-Schweiz 1971) berührt werden; hier ist allerdings der besondere Betriebsstättenbegriff des Art.5 DBA-Schweiz 1971 zu beachten.

Weitere Informationen in der Mailbox
NUA 456 121 33061
Abteilung „jur-PC“