
Datum: 11.12.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 6906/94
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:1211.4K6906.94.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob es sich bei der Tätigkeit des Klägers um eine freiberufliche Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG handelte, weil seine Tätigkeit der eines Ingenieurs ähnlich war oder ob der Kläger gewerblich tätig war und er aus diesem Grund einen Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 GewStG unterhielt. 2

Für das Streitjahr legte der Kläger keine Gewerbesteuererklärung vor. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung ordnete er die Einkünfte aus seinem Unternehmen dem Bereich der selbständigen Arbeit i.S.d. § 18 EStG zu. 3

Das FA behandelte das Unternehmen des Klägers als Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 GewStG und erließ aus diesem Grund den Gewerbesteuermessbescheid 1991 vom 19. Mai 1994 in dem es einen Gewerbesteuermessbetrag i.H.v. 155.- DM ansetzte. Hierbei erhöhte das FA den vom Kläger erklärten Gewinn von 28.612.- DM auf 39.149.- DM, weil es einen Teil der als Betriebsausgaben erklärten Fremdleistungen nicht zum Abzug zuließ. Über die Höhe des Gewinns besteht zwischen den Beteiligten kein Streit. Mit seiner nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage begehrt der Kläger eine Aufhebung des Gewerbesteuermessbescheids 1991, weil er freiberuflich und nicht gewerblich tätig gewesen sei. 4

Ausbildung und beruflicher Werdegang des Klägers gestalteten sich wie folgt: 5

Nach Ablegung des Abiturs wurde der Kläger bei der Firma H AG in C, einem mittelständischen Unternehmen, zum mathematisch-technischen Assistenten ausgebildet. Die zweieinhalbjährige Ausbildung begann im September 1983. Sie endete durch eine 6

Abschlussprüfung im Februar 1986 vor der IHK L. Die Ausbildung entfiel etwa jeweils zur Hälfte auf einen praktischen und einen theoretischen Teil. Der praktische Teil der Ausbildung bestand aus einer Tätigkeit des Klägers bei der Firma H AG im Systembereich Datenbanken. Die theoretische Ausbildung erfolgte in einem Blockunterricht. Sie dauerte zweimal ein halbes Jahr und einmal drei Monate. Die Ausbildung erfolgte durch Dozenten von Fachhochschulen. Träger der Ausbildungsmaßnahme war ein Zusammenschluss von mehreren Firmen. Wieviele Stunden pro Woche unterrichtet wurden, hing davon ab, inwieweit die Dozenten durch ihre anderweitige Unterrichtstätigkeit belastet waren. Die reine Unterrichtszeit betrug etwa 30 bis 45 Unterrichtsstunden pro Wochen. Bei dieser Zeit ist die Zeit für Hausarbeiten nicht mitgerechnet. Die theoretische Ausbildung entfiel jeweils zur Hälfte auf Datenverarbeitung und auf Mathematik.

Im Bereich Datenverarbeitung erwarb der Kläger Kenntnisse in den Bereichen 7

- Datenfernverarbeitung 8

- Adressierungsmechanismen der unterschiedlichen Datenbankarchitekturen 9

- Systemprogrammierung mit Assembler-Programmen 10

- Systemorganisation von Großrechnern 11

- Durchsatzermittlung unterschiedlicher Prozessortypen. 12

Der mathematische Anteil der Ausbildung umfasste die Fächer 13

- Numerik 14

- Analysis 15

- Algebra 16

- Statistik 17

- Operations-Research. 18

In den Jahren 1987 und 1988 war der Kläger Angestellter der I GmbH. Er war dort tätig im Bereich Systembetreuung Datenbanken. 19

Ab dem Jahr 1989 war der Kläger selbständig. Er war zunächst als freier Mitarbeiter der Firma I GmbH tätig. Die Firma I GmbH handelte ihrerseits als Subunternehmer der Firma T AG. Die Firma T stellte der J GmbH den Kläger im Rahmen eines Werkvertrages zur Verfügung. 20

Die J GmbH ihrerseits entwickelte im Auftrag der deutschen U AG eine speziell auf die Uabgestimmte Großanwendung zur Auftragsbearbeitung und Bestandsverwaltung mit Namen "... " mit einer Größenordnung von circa ... Millionen Firmen- und Privatanschlüssen. 21

Der Kläger war der Projektgruppe "W " zugeordnet. Deren Aufgabe bestand in Datenbankentwurf und Implementierung, der systemtechnischen Umsetzung der analogen Vermittlungstechnik in digitale Übertragungswege und dem Datenbankmonitoring. 22

Der Kläger selbst beschäftigte sich im Streitjahr 1991 überwiegend mit dem Datenbank-Entwurf (insbesondere mit der Definition von Segmenten, DBDs und PCBs sowie deren 23

Implementierung und Test) und der Performance-Analyse. Weiterhin wurden von ihm Systemprogramme erstellt, die zu besseren Auswertungsmöglichkeiten bei der Fehlereingrenzung und Performance-Analyse führten.

Ab dem Jahr 1990 änderten sich die vertraglichen Verhältnisse dergestalt, dass die Firma I nicht mehr in die Vertragskette zwischen dem Kläger und der Firma T eingeschaltet war. Vielmehr war der Kläger unmittelbar Vertragspartner der Firma T. Die Bezahlung des Klägers erfolgte nach in Rechnung gestellten Arbeitsstunden. 24

Der Kläger vertritt die Ansicht, er habe eine ingenieurähnliche Tätigkeit und damit eine freiberufliche Tätigkeit i.S.d. § 18 EStG ausgeübt. 25

Der Kläger beantragt, 26

dem Gewerbesteuerermessbescheid 1991 vom 19. Mai 1994 und die Einspruchsentscheidung vom 20. Oktober 1994 aufzuheben. 27

Der Beklagte beantragt, 28

die Klage abzuweisen. 29

Der Beklagte vertritt die Ansicht, der Kläger sei nicht freiberuflich i.S.d. § 18 EStG sondern gewerblich tätig gewesen. Er besitze nicht eine dem Ingenieurberuf vergleichbare Ausbildung. Der Erwerb ingenieurähnlicher Kenntnisse sei auch nicht durch die Berufstätigkeit des Klägers nachgewiesen worden. Im Vordergrund seiner Tätigkeit habe die Entwicklung von Anwendersoftware gestanden. Dies sei eine gewerbliche Tätigkeit. 30

Zunächst wurde der Kläger in einem Erörterungstermin gehört. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll vom 17. September 1999 (Blatt 39 bis 44 GA) verwiesen. 31

Es ist sodann Beweis erhoben worden, durch Vernehmung des Diplom-Kaufmanns L als Zeugen. Hierbei wurde die schriftliche Beantwortung der Beweisfrage gemäß § 377 Abs. 3 Satz 1 ZPO angeordnet. Wegen der Einzelheiten wird auf den Beweisbeschluss vom 22. November 1999 (Blatt 64 GA) und das Schreiben des Zeugen L vom 17. Dezember 1999 (Blatt 76 bis 80 GA) Bezug genommen. 32

Schließlich wurde der Sachverständige V mit der Erstellung eines Sachverständigengutachtens beauftragt (Beweisbeschluss vom 7. Juli 2000 Blatt 125 bis 126 GA). Der Sachverständige wurde gebeten, zu den folgenden Fragen gutachterlich Stellung zu nehmen: 33

"1. ob die Arbeiten des Klägers aus dem Streitjahr oder den Jahren davor, den Schluss zulassen, dass seine theoretischen Kenntnisse im Streitjahr ihrer Breite und Tiefe nach denjenigen eines an einer Fachhochschule oder Hochschule ausgebildeten Ingenieurs entsprachen, 34

2. ob die vom Bundesfinanzhof zur Abgrenzung einer freiberuflichen Tätigkeit von einer gewerblichen Tätigkeit als entscheidend herausgestellte Differenzierung der Entwicklung der Systemsoftware einerseits und der Anwendersoftware andererseits (vgl. BFH-Urteile vom 7. Dezember 1989 IV R 115/87, BStBl II 1990, 337 und vom 7. November 1991 IV R 17/90, BStBl II 1993, 324) für das Streitjahr noch als sachgerecht angesehen werden kann und 35

3. für den Fall, dass die Beweisfrage 2 positiv beantwortet wird, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang der Kläger im Streitjahr auf dem Gebiet der Systemsoftwareentwicklung tätig geworden ist und

4. für den Fall, dass die Beweisfrage 2 negativ beantwortet wird, ob die praktische Tätigkeit³⁷ des Klägers im Streitjahr in wesentlichen Elementen der beruflichen Tätigkeit eines Ingenieurs vergleichbar war."

Der Sachverständige erstellte daraufhin das Gutachten vom 6. März 2001 (Blatt 147 bis 188 GA) . 38

Da der Kläger zu diesem Gutachten einen umfangreichen Schriftsatz (vgl. Bl. 210 bis 251 GA) vorlegte, bat der Berichtersteller den Gutachter mit Schreiben vom 27. August 2001 (Bl. 258 bis 259 GA), zu diesem Schriftsatz gutachterlich Stellung zu nehmen. 39

Der Gutachter lud daraufhin den Kläger zu einem Gespräch ein, welches am 24. Oktober 2001 stattfand (vgl. Aktennotiz des Sachverständigen vom 19. November 2001, Blatt 271 bis 280 GA) . Während dieses Gesprächs legte der Kläger einen DIN-A4- Ordner mit folgenden Unterlagen vor: 40

DBS-Produktbeschreibung (Handbuch 110) v. 21.09.1991, 35 Seiten; DBS- 41
Leistungsbeschreibung (Handbuch 120) v. 21.09.1991, 54 Seiten; Dartstellung der
Softwarearchitektur für "...", Version 2.0 vom 25.11.1990, 291 Seiten zuzüglich 12
Einleitungsseiten;

Nach Eingang weiterer Unterlagen (vgl. Schriftsatz des Klägers vom 10. Januar 2002 mit 42
Unterlagen zu Seminaren und Ausbildungsgängen sowie einer CD mit Arbeitsproben)
erstellte der Gutachter dann am 21. Juni 2002 ein weiteres Gutachten. Wegen des Inhalts
des zweiten Gutachtens wird auf Bl. 295 bis 341 GA Bezug genommen.

Zu diesem zweiten Gutachten hat der Beklagte mit Schriftsatz vom 6. August 2002 Stellung 43
genommen. Er macht geltend, im Gutachten vom 6. März 2001 sei der Gutachter zur
Beweisfrage 1 zu dem Ergebnis gekommen, "dass die theoretischen Kenntnisse des Klägers
weder ihrer Breite noch Tiefe nach denjenigen eines an einer Fachhochschule oder
Hochschule ausgebildeten Dipl.-Informatikers entsprächen." Im Gutachten vom 21. Juni 2002
komme der Gutachter zum gegenteiligen Ergebnis. Der Beklagte vermöge nicht
nachzuvollziehen, wie der Gutachter bei zu relativierenden Kenntnissen im Bereich
Mathematik und physikalische Grundlagen (S. 8 oben), bei nur weiterreichenden und
tiefergehenden Kenntnissen im Bereich Datenverarbeitung und Organisation (S. 8 unten) und
der lediglichen Beschäftigung mit wirtschaftlichen Fragen (S. 9 oben) zu der
uneingeschränkten Aussage in Tz. 1.4 des zweiten Gutachtens habe kommen können.

Aber selbst wenn das Gericht zu der Überzeugung gelangen sollte, dass die theoretischen 44
Kenntnisse des Klägers denjenigen eines Dipl.-Informatikers entsprächen, bedeute dies nicht,
dass der Kläger eine freiberufliche Tätigkeit i. S. des § 18 EStG ausgeübt habe. Selbst der
Dipl.-Informatiker mit Hochschulabschluss übe eine dem Ingenieurberuf ähnliche Tätigkeit nur
dann aus, wenn er sich mit der Entwicklung von Systemsoftware befasse (BFH-Urteil vom 7.
Dezember 1989, IV R 115/87, BStBl II 1990, 337). Dazu wäre seitens des Klägers
nachzuweisen, dass er im Streitjahr auf praktischem Gebiet weitaus überwiegend im
Systembereich tätig gewesen sei (vgl. BFH-Beschluss vom 3. November 2000, XI B 1/00
BFH/NV 2001, 593). Dazu sei bisher nichts nachgewiesen.

Die Rechtsprechung habe bis in die neuere Zeit an der Unterscheidung zwischen System- und Anwendersoftware-Entwicklung festgehalten (FG München, Beschluss vom 18. September 2000, 13 V 2812/00). Dies sei schon deshalb erforderlich, weil nur für die Systemsoftwareentwicklung eine Informatikausbildung erforderlich sei. Dem Gutachten vom 6. März 2001 sei deshalb bei der Beweisfrage zu 2 generell nicht zu folgen, weshalb das gutachterliche Ergebnis zu Beweisfrage 4 rechtsunerheblich sei. Nicht geklärt sei deshalb nach wie vor die Beweisfrage zu 3.

Der Rechtsstreit war zunächst vom Senat auf den Einzelrichter übertragen worden (§ 6 Abs. 1 FGO). Er wurde später nach Anhörung der Beteiligten vom Einzelrichter auf den Senat zurückübertragen (§ 6 Abs. 3 FGO). 46

Beide Beteiligte haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet (§ 90 Abs. 2 FGO). Eine Ladung des Sachverständigen zur Erläuterung seines Gutachtens ist nicht beantragt worden. 47

Entscheidungsgründe 48

Die Klage ist begründet. 49

Der Kläger unterhielt im Streitjahr keinen der Gewerbesteuer unterliegenden Gewerbebetrieb, da er freiberuflich tätig war. 50

1. Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). Zu der freiberuflichen Tätigkeit gehören u.a. die selbständige Berufstätigkeit der Ingenieure und ähnlicher Berufe (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). 51

Eine der Berufstätigkeit der Ingenieure ähnliche Tätigkeit i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG liegt vor, wenn sie in ihren wesentlichen Elementen dem Beruf des Ingenieurs in Theorie (Ausbildung, Kenntnisse, Qualifikation) und Praxis (berufliche Tätigkeit) gleichwertig ist. Der Nachweis theoretischer Kenntnisse kann auch anhand eigener praktischer Arbeiten geführt werden, wenn die berufliche Tätigkeit so geartet ist, dass sie ohne theoretische Kenntnisse nicht ausgeübt werden könnte; aus der Art der Arbeiten muss auf ein gründliches und umfassendes theoretisches Wissen geschlossen werden können. Eine solche --besonders anspruchsvolle-- Tätigkeit muss sowohl der Tiefe als auch der Breite nach zumindest das Wissen des Kernbereichs eines Fachstudiums voraussetzen (BFH-Urteil vom 11.08.1999 - XI R 47/98, BFH/NV 2000, 130 m. w. N. zum Beruf des Architekten). Die Tätigkeit muss in einem für den Beruf des Ingenieurs typischen Bereich liegen (BFH-Urteil vom 7. Dezember 1989, IV R 115/87, BStBl II 1990, 337). 52

2. Im Streitfall übte der Kläger einen der selbständigen Berufstätigkeit der Ingenieure ähnlichen Beruf aus. 53

A. Denn er verfügte über die hierfür erforderlichen theoretischen Kenntnisse. 54

a) Zwar bietet sich die Tätigkeit eines Ingenieurs nicht unmittelbar als Vergleichsmaßstab für die Tätigkeit eines EDV-Beraters und damit für die Tätigkeit des Klägers an. Hierauf hat der vom Gericht bestellte Gutachter in seinem Gutachten vom 6. März 2001 zu Recht hingewiesen (vgl. II. 1.1 des Gutachtens vom 6. März 2001). Denn bei der 55

Ingenieurausbildung stehen in der Regel die Informatikanteile an untergeordneter Stelle. Als Vergleichsmaßstab ist hingegen die Tätigkeit eines Diplom-Informatikers geeignet. Dies hat nicht nur der Gutachter in seinem Gutachten ausgeführt (vgl. II. 1.1 des Gutachtens vom 6. März 2001), sondern es entspricht ständiger zutreffender höchstrichterlicher Rechtsprechung, dass der Diplom-Informatiker mit Hochschul- oder Fachhochschulabschluss von seiner Ausbildung und seinem Tätigkeitsbild einem Ingenieur vergleichbar ist, und dass ein EDV-Berater nach diesem Maßstab zu beurteilen ist (BFH-Urteile vom 7. Dezember 1989, IV R 115/87, BStBl II 1990, 337 und vom 7. November 1991, IV R 17/90, BStBl II 1993, 324).

b) Die Kenntnisse des Klägers entsprachen denen eines Diplom-Informatikers. 56

Dies ergibt sich aus dem vom Gericht in Auftrag gegebenen zweiten Sachverständigengutachten (vgl. Tz. III. 1.4 des Gutachtens vom 21. Juni 2002). Durch dieses zweite Gutachten ist das zunächst erstellte Gutachten vom 6. März 2001 entscheidend ergänzt und überarbeitet worden mit dem Ergebnis, dass die Schlussfolgerungen des ersten Gutachtens (vgl. II. 1.5 des Gutachtens vom 6. März 2001) vom Sachverständigen nicht mehr aufrecht erhalten worden sind. 57

In dem Gutachten vom 21. Juni 2002 hat der Gutachter zusammenfassend zu den Kenntnissen des Klägers ausgeführt, der Kläger habe im Nachgang zum Gutachten vom 6. März 2001 eine Reihe verschiedener Unterlagen und Informationen zur Verfügung gestellt. Auf dieser Basis könne nunmehr davon ausgegangen werden, dass die Arbeiten des Klägers aus dem Streitjahr oder den Jahren davor den Schluß zuließen, dass seine theoretischen Kenntnisse im Streitjahr ihrer Breite und Tiefe nach denjenigen eines an einer Fachhochschule oder Hochschule ausgebildeten Ingenieurs entsprächen. 58

Das Gericht hält die Untersuchung des Gutachters für überzeugend. 59

Der Gutachter ist bei seiner Untersuchung so vorgegangen, dass er zunächst herausgearbeitet hat, welche Anforderungen an die Ausbildung eines Informatikers an einer Fachhochschule gestellt werden (Tz. II. 1.2 des Gutachtens vom 6. März 2001). Er hat sodann anhand des Akteninhalts untersucht, über welche Ausbildung der Kläger verfügt und wie sich seine bisherige Tätigkeit gestaltete (Tz. II 1.3 des Gutachtens vom 6. März 2001). Schließlich hat er in einem weiteren Schritt geprüft, ob die theoretischen Kenntnisse des Klägers denjenigen eines Diplom-Informatikers entsprechen (Tz. II. 1.4 des Gutachtens vom 6. März 2001). 60

In dem Gutachten vom 21. Juni 2002 hat der Sachverständige verglichen mit dem zunächst erstellten Gutachten vom 6. März 2001 folgende zusätzliche Informationsquellen verarbeitet: 61

Schriftsatz des Klägers vom 23. August 2001 mit Anlagen (vgl. Blatt 210 bis 251 GA); 62

Gespräch mit dem Kläger am 24. Oktober 2001 (vgl. Aktennotiz des Sachverständigen vom 19. November 2001, Blatt 271 bis 280 GA); 63

vom Kläger während des Gesprächs vom 24. Oktober 2001 vorgelegter DIN-A4- Ordner mit folgenden Unterlagen: 64

DBS-Produktbeschreibung (Handbuch 110) v. 21.09.1991, 35 Seiten; DBS-Leistungsbeschreibung (Handbuch 120) v. 21.09.1991, 54 Seiten; Dartstellung der Softwarearchitektur für KONTES, Version 2.0 vom 25.11.1990, 291 Seiten zuzüglich 12 Einleitungsseiten; 65

Schriftsatz des Klägers vom 10. Januar 2002 mit Unterlagen zu Seminaren und Ausbildungsgängen sowie einer CD mit Arbeitsproben (vgl. Anlagen zum Gutachten vom 21. Juni 2002, Blatt 308 bis 341 GA).	66
Unter Berücksichtigung der genannten Unterlagen hat der Sachverständige in dem Gutachten vom 21. Juni 2002 weitere Ausführungen zu den Kenntnissen des Klägers gemacht. Diese bezogen sich auf die Bereiche Mathematik und physikalische Grundlagen (Tz. III 1.1. des Gutachtens vom 21. Juni 2002), Datenverarbeitung und Organisation (Tz. III 1.2. des Gutachtens vom 21. Juni 2002) und Nebenfach (Tz. III 1.3. des Gutachtens vom 21. Juni 2002).	67
Bei der Untersuchung, welche Anforderungen an die Ausbildung eines Informatikers an einer Fachhochschule gestellt werden, hat der Gutachter insbesondere folgende Unterlagen zur Beurteilung herangezogen:	68
Vorschlag für ein Studienmodell Informatik an Fachhochschulen, vgl. Anlage B des Gutachtens vom 6. März 2001 (Vorschlag)	69
und exemplarischer Auszug aus dem Personal- und Vorlesungsverzeichnis des Wintersemesters 1982/1983 der FachhochschuleE, vgl. Anlage C des Gutachtens vom 6. März 2001.	70
Der Gutachter hat sodann dargelegt, dass sich das Wissen eines Diplom-Informatikers auf drei Hauptbereiche erstrecke. Es seien dies:	71
- Mathematik und physikalische Grundlagen - Informatik	72
- Nebenfach (einschließlich allgemein wissenschaftlicher Fächer).	73
Zu dem ersten Bereich hat der Gutachter ausgeführt, dass im Vorschlag für den Bereich Mathematik und physikalische Grundlagen circa 52 Semester-Wochenstunden angesetzt seien (45 Wochenstunden Mathematik und 7 Wochenstunden physikalische Grundlagen). Wegen der im einzelnen aufgeführten Fächer wird auf Tz. II. 1.2.2 des Gutachtens vom 6. März 2001, wegen des Begriffs der Semester-Wochenstunde wird auf den Vorschlag Bezug genommen.	74
Zu dem Bereich Informatik hat der Gutachter dargelegt, dass zwischen dem Pflichtbereich und den Wahlpflichtfächern zu unterscheiden sei. Gemäß Kapitel 3 des Vorschlags würden für die Datenverarbeitung insgesamt 37 Semester-Wochenstunden angesetzt. Hinzu kämen 8 Stunden für Grundlagenwissen und Computer Science und 30 Stunden für Methoden und Verfahren zur Anwendung der Datenverarbeitung gemäß Ziffer 4 des Vorschlags. Hieraus ergäben sich 75 Semester-Wochenstunden. Hiervon entfielen 56 Wochenstunden auf den Pflichtbereich, welcher unter II 1.2.3 im Sachverständigengutachten vom 6. März 2001 genau aufgeschlüsselt sei. Die übrigen 19 Wochenstunden entfielen auf Wahlpflichtfächer. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf Tz. II. 1.2.3 des Gutachtens vom 6. März 2001 Bezug genommen.	75
Ferner hat der Gutachter dargelegt, dass bei der Fachhochschulausbildung eines Diplom-Informatikers 15 Semester-Wochenstunden auf wirtschaftswissenschaftliche Grundlagen und 8 Semester-Wochenstunden auf allgemein wissenschaftliche Fächer entfielen.	76
Zusammenfassend hat der Gutachter ausgeführt (Tz. II. 1.2.5 des Gutachtens vom 6. März 2001), dass im Vorschlag eine Gesamtstundenzeit für den Studiengang Informatik von 150	77

Semester-Wochenstunden gefordert werde. Diese verteile sich wie folgt:

<u>Fach Zeit in Wochenstunden</u>	78
Mathematik und physikalische Grundlagen 52	79
Datenverarbeitung 75	80
Wirtschaftswissenschaftliche Grundlagen 15	81
Allgemein wissenschaftliche Fächer 8	82
1. 150	83
Dem so untersuchten Inhalt des Ausbildungsgangs eines Diplom-Informatikers hat der Gutachter sodann die Ausbildung des Klägers und seine in der Praxis erworbenen Kenntnisse gegenübergestellt.	84
Im Gutachten vom 6. März 2001 hatte der Gutachter zunächst dargelegt, dass die Ausbildungszeit des Klägers kürzer als diejenige eines Diplom-Informatikers an einer Fachhochschule gewesen sei.	85
Während für die Ausbildung eines Diplom-Informatikers an Fachhochschulen eine Ausbildungszeit von circa 150 Semester-Wochenstunden in verschiedenen Bereichen gefordert werde, habe der Kläger lediglich eine Ausbildungszeit von etwa 88 Semester-Wochenstunden gehabt. Dies folge aus den im Erörterungstermin vor dem Berichterstatter gemachten Angaben des Klägers. Danach habe der Kläger an einer zweieinhalbjährigen Ausbildung zum mathematisch-technischen Assistenten teilgenommen, die in den Jahren 1983 bis 1986 zur Hälfte beim Unternehmen und zur Hälfte als Blockunterricht durchgeführt worden sei. Daraus ergebe sich eine Zeit von 15 Monaten für den Blockunterricht, was ungefähr 2,5 Fachhochschulsemestern entspreche. Bei einer vom Gutachter geschätzten Anzahl von 35 Wochenstunden (dies entspricht der Ausbildungsintensität an einer Fachhochschule) ergäben sich bei 2,5 Semestern circa 88 Wochenstunden.	86
Zwar sei zu den Zeiten der theoretischen Ausbildung noch die praktische Ausbildungszeit hinzuzurechnen. Außerdem sei die bisherige Berufsausübung des Klägers einzubeziehen. Doch aus den vom Kläger im vorliegenden Verfahren gemachten Angaben habe nicht geschlossen werden können, dass der Kläger sich während dieser Zeit Kenntnisse angeeignet habe, welche die gegenüber einem Fachhochschulabsolventen geringere Ausbildungszeit ausglich.	87
Dies gelte einmal für die mathematischen Kenntnisse des Klägers. Angaben hierüber seien vom Kläger ausschließlich während des Erörterungstermins gemacht worden. Danach habe der Kläger sich seine mathematischen Kenntnisse ausschließlich während der Ausbildungszeit angeeignet. Die hierfür aufgewandte Zeit (44 Wochen-Semesterstunden) entspreche nicht derjenigen eines Fachhochschulstudiums (50 Wochen-Semesterstunden). Außerdem fehlten Angaben zu Kenntnissen des Klägers auf folgenden Gebieten:	88
- Grundlagen - Wahrscheinlichkeitsrechnung	89
- Physikalische Grundlagen	90
	91

Aber auch im Bereich Datenverarbeitung und Informatik hatte sich der Gutachter zunächst nicht davon überzeugen können, dass der Kläger Kenntnisse besitzt, welche denen eines Diplom-Informatikers entsprechen. Hierzu hat der Gutachter u.a. ausgeführt, zwar zeigten die beruflichen Tätigkeiten des Klägers, dass bei ihm in jedem Fall ein Grundverständnis für den Bereich der Datenverarbeitung vorliege, wie es in dem Fach Einführung in die Datenverarbeitung vermittelt werde. Ferner sei eine Reihe weiterer Pflichtfächer durch die Ausbildung und die anschließende Tätigkeit abgedeckt worden. Der Kläger habe jedoch nicht dargelegt, dass er über Kenntnisse verfüge, wie sie im Fach Grundlagen der Informatik, Softwaretechnologie und mittlere Datentechnik vermittelt würden.

Desweiteren habe der Kläger nicht nachweisen können, dass er entsprechende Kenntnisse in einem Nebenfach besitze. 92

Auf Grund des mit dem Kläger am 24. Oktober 2001 geführten Gesprächs und weiterer vom Kläger vorgelegter Unterlagen ist der Gutachter dann in seinem Gutachten vom 21. Juni 2002 - wie bereits ausgeführt - zu dem Ergebnis gelangt, dass die Arbeiten des Klägers aus dem Streitjahr oder in den Jahren davor den Schluss zuließen, dass seine theoretischen Kenntnisse im Streitjahr ihrer Breite und Tiefe nach denjenigen eines an einer Fachhochschule oder Hochschule ausgebildeten Ingenieurs entsprächen. 93

Der Gutachter hat in dem Gutachten vom 2. Juni 2002 zunächst die Kenntnisse des Klägers in den Bereichen Mathematik und physikalische Grundlagen untersucht (Tz. III 1.1. des Sachverständigengutachtens vom 21. Juni 2002). Er ist zu dem Ergebnis gelangt, "dass die im Gutachten vom 6. März 2001 genannten Defizite erheblich zu relativieren seien". Hierbei hat er in erster Linie auf vom Kläger vorgelegte Arbeitsproben abgestellt. Er hat u.a. ausgeführt, insbesondere die erstellten Assembler-Programme (Anlage 1 des Schreibens des Klägers vom 10. Januar 2002) erforderten ein hohes Maß an logischem/mathematischen Verständnis zu ihrer Erarbeitung. Die Programme seien logisch aufgebaut, gut strukturiert und allgemein lesbar. Hinsichtlich der Wahl von Variablennamen und der Handhabung von Registern seien eingeführte Konzepte verwendet worden. Die Programmtexte seien umfangreich und sinnvoll kommentiert. Es werde zusammengefasst, dass die Codeinspektion des Sachverständigen keine Defizite erbrachte, sondern im Gegenteil eine logisch strukturierte und fachgerechte Programmierung erkannte. Wegen der weiteren Ausführungen des Gutachters zu den vorgelegten Arbeitsproben des Klägers wird auf S. 7 des Sachverständigengutachtens vom 21. Juni 2002 Bezug genommen. 94

Zu den Bereichen Datenverarbeitung und Organisation ist der Gutachter in dem Sachverständigengutachten vom 21. Juni 2002 zu dem Ergebnis gelangt, dass die vorgelegten Unterlagen weiterreichende Kenntnisse des Klägers in diesen Bereichen belegten, als sie im Gutachten vom 6. März 2001 aufgeführt seien. Insbesondere hinsichtlich der Fächer Grundlagen der Informatik und Softwaretechnologie seien durch die verschiedenen Unterlagen weiterreichende und tiefergehende Kenntnisse des Klägers belegt (Tz. III 1.2. des Sachverständigengutachtens vom 21. Juni 2002). Wegen der vom Kläger vorgelegten und von dem Gutachter überprüften Unterlagen wird auf S. 8 des Sachverständigengutachtens vom 21. Juni 2002 Bezug genommen. 95

Zu dem Bereich Nebenfach hat der Sachverständige in dem Gutachten vom 21. Juni 2002 u. a. ausgeführt, in der Besprechung am 24. Oktober 2001 habe der Kläger bestätigt, dass die vom Sachverständigen vorgenommene Auswahl des fiktiven Nebenfaches Wirtschaftswissenschaften als Grundlage für die Beurteilung herangezogen werden könne. Aus den übermittelten Arbeitsproben und Spezifikationen gehe hervor, dass sich der Kläger auch mit wirtschaftlichen Fragen habe beschäftigen müssen. 96

Die von dem Beklagten im Schriftsatz vom 6. August 2002 vorgetragenen Einwendungen vermögen die Beurteilungen des Sachverständigen nicht zu erschüttern. Denn der Beklagte stört sich lediglich an der Wortwahl, mit der der Gutachter die Kenntnisse des Klägers beurteilt hat. Offensichtlich hat der Gutachter die Ansicht vertreten, dass bei gegenüber den Feststellungen im ersten Gutachten zu relativierenden Defiziten des Klägers im Bereich Mathematik und physikalische Grundlagen und bei gegenüber dem ersten Gutachten dargelegten weiterreichenden und tiefergehenden Kenntnissen im Bereich Datenverarbeitung und Organisation die vorgelegten Arbeitsproben und Unterlagen ausreichen, um dem Kläger zu bescheinigen, dass seine theoretischen Kenntnisse im Streitjahr ihrer Breite und Tiefe nach denjenigen eines an einer Fachhochschule oder Hochschule ausgebildeten Ingenieurs entsprächen.	97
B. Die praktische Tätigkeit des Klägers im Streitjahr war in wesentlichen Elementen und ganz überwiegend der beruflichen Tätigkeit eines Ingenieurs vergleichbar.	98
a) Auch bei der Beurteilung der praktischen Tätigkeit des Klägers ist als Vergleichsmaßstab die Tätigkeit eines Diplom-Informatikers heranzuziehen (vgl. hierzu unter A. a)).	99
b) Die vom BFH auf diesem Gebiet zur Abgrenzung einer freiberuflichen von einer gewerblichen Tätigkeit als entscheidend herausgestellte Differenzierung der Entwicklung der Systemsoftware einerseits und der Anwendersoftware andererseits (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 7. Dezember 1989, IV R 115/87, BStBl II 1990, 337 und vom 7. November 1991, IV R 17/90, BStBl II 1993, 324) kann, wie der Sachverständige überzeugend dargelegt hat, für das Streitjahr nicht mehr als sachgerecht angesehen werden. Das typische Berufsbild eines Dipl.-Informatikers orientierte sich vielmehr nach den Ausführungen des Gutachters eher an der Anwendersoftware-Entwicklung, die bereits im Streitjahr alle Merkmale einer ingenieurmäßigen Tätigkeit aufwies. Der Senat hält diese Ausführungen des Gutachters für zutreffend und schließt sich ihnen an.	100
Eine historische Betrachtung zeigt, dass die Hochschullehrer, die die Studiengänge der Informatik aufbauten, von ihrer ursprünglichen Ausrichtung her zum überwiegenden Teil Mathematiker oder auch Elektrotechniker und Physiker waren. Da es ferner in den 70-iger und 80-iger Jahren noch viele ungelösten Fragen zu grundlegenden Problemen der Informatik gab, war die Ausrichtung der Informatikinstitute und damit auch der Studiengänge stark theoretisch orientiert.	101
Mit dem Fortschreiten der theoretischen Erkenntnisse und der Möglichkeit der praktischen Umsetzung verlagerte sich der Schwerpunkt der Informatik in Richtung der angewandten/praktischen Informatik. Dies wird unter anderem an entsprechenden Studiengängen mit Anwendungsbezug (wie z. B. Wirtschaftsinformatik, Ingenieur-Informatik) und auch an einer Verstärkung des Nebenfachanteils deutlich.	102
In der Anfangszeit war es so, dass ein großer Teil der Anwendersoftware auch von Nicht-Informatikern entworfen wurde. Mit fortschreitender Standardisierung der Systemsoftware und steigenden Ausbildungszahlen war jedoch eine Verlagerung des Arbeitsschwerpunktes von Informatikern in Richtung der Anwendersoftwareentwicklung festzustellen. Die sich durchsetzenden Entwicklungsverfahren wurden auch in der Ausbildung etabliert; zugleich hatten Dissertationen mehr und mehr anwendungssoftware-technische Themen zum Gegenstand.	103
Der genaue Zeitpunkt dieser Verlagerung ist jedoch nur schwer festzustellen. Der Sachverständige hat hierzu ausgeführt, ihm lägen Ergebnisse einer Umfrage der Gesellschaft	104

für Informatik vor, die Ende 91/Anfang 92 durchgeführt worden sei und die er für repräsentativ halte. Da - nach Ansicht des Sachverständigen - bei Anwendern von Informationstechnik überwiegend Anwendersoftware und bei der Informationstechnik-Industrie (einschließlich der Softwarehäuser) etwa zur Hälfte Anwendersoftware und zur Hälfte Systemsoftware erstellt wird, war bereits zu diesem Zeitpunkt der überwiegende Teil der Informatiker mit der Entwicklung von Anwendersoftware befaßt. Dieses Ergebnis deckt sich mit Erfahrungswerten des Sachverständigen, wonach bereits im Jahr 1991 auch der typische Informatiker, der sogenannte Kerninformatiker, überwiegend im Bereich der Anwendersoftware-Entwicklung tätig war.

Auch eine Betrachtung der in Deutschland angesiedelten Unternehmen zu diesem Zeitpunkt zeigt, dass Grundlagenentwicklung an weltweit verbreiteten Betriebssystemen, Datenbanken, Programmiersprachen, Hardwarekonfigurationen nur noch zu einem sehr geringen Teil durchgeführt wurde; der Anteil der Unternehmen, die sich mit anwendungsorientierten Fragestellungen beschäftigen, überwog bei weitem. 105

Auch der im BFH-Urteil vom 7. November 1991, IV R 17/90, BStBl II 1993, 324 getroffenen Aussage, dass nur für die Systemsoftware-Entwicklung eine Informatikausbildung - oder eine hier entsprechende naturwissenschaftliche Ausbildung - grundsätzlich unerlässlich ist, kann für das Streitjahr nicht mehr gefolgt werden. Gegenstand der Forschungs- und Lehrtätigkeiten an den Hochschulen wurde immer mehr die Entwicklung von großen und komplexen Softwaresystemen, was nicht zuletzt auch durch die stark steigende Anfrage nach komplexen Aufgabenlösungen induziert wurde. Mit einer gewissen Verzögerung nahmen sich die Hochschulen dieses Themas an und richteten auch eine Reihe von speziellen Professorenstellen für dieses Thema ein. Diese firmierten unter dem Begriff Softwaretechnologie, Softwareengineering oder Softwaretechnik. Für die Anwendung dieser Methoden - zumindest bei komplexeren Projekten - ist eine entsprechende naturwissenschaftliche Qualifikation notwendig. 106

Charakteristisch für die Tätigkeit eines qualifizierten Softwareentwicklers ist nach den überzeugenden Ausführungen des Sachverständigen nicht der vom BFH im Urteil vom 7. Dezember 1989, IV R 115/87, BStBl II 1990, 337 hervorgehobenen Entwurf von Strukturen zwischen der Hardware und Anwendernahtstelle, sondern vielmehr die klassische ingenieurmäßige Vorgehensweise 107

- Planung, 108
- Konstruktion und
- Überwachung.

Im Normalfall steht der konzeptionelle Anteil mit ca. der Hälfte der notwendigen Aufwendungen im Vordergrund, während der eigentliche Programmierungs (Codierungs-) Anteil nur rund 10 % ausmacht. Die restliche Aufwendungen verteilen sich auf Qualitätssicherung, Dokumentation und Einführung. 109

Die typische Tätigkeit eines Diplom-Informatikers in diesem Bereich erläutert der Gutachter anschaulich anhand der geläufigeren Tätigkeit eines Architekten. Zunächst ist ein Gebäude zu entwerfen und zu planen - der Informatiker führt dies in analoger Weise mit dem Softwaresystem durch, indem er in einem Grobkonzept Anforderungen und Bedingungen festlegt. Anschließend detailliert der Architekt seinen Entwurf so, dass am Ende Pläne entstehen, mit denen die einzelnen Gewerke beauftragt werden können. Diese Schritte stellen die Konstruktion dar, die in analoger Weise auch bei der Softwareentwicklung 110

vorzunehmen ist: Auf dem Grobkonzept wird der fachliche Lösungsweg zu einem Systemkonzept detailliert. Es wird eine datenverarbeitungstechnische Lösung für das zu lösende Verfahren festgelegt, die in die eigentliche Implementierungsphase mündet. Dabei wird eine Verfeinerung der Datenverarbeitungs-Verfahrensstruktur vorgenommen, die als wesentliches Ergebnis das Feinkonzept in Form von Spezifikationen als Arbeitsunterlage für die Programmierung erbringt. Erst hiernach werden die Spezifikationen mit Hilfe von Programmiersprachen und Werkzeugen in Programme umgesetzt, die in ihrem Zusammenwirken das Datenverarbeitungsverfahren darstellen. Nach der Fertigstellung der Pläne überwacht der Architekt die Arbeiten und überprüft die Einhaltung seiner Spezifikationen. Auch diese Tätigkeit wird von Informatikern im Rahmen der Test- und Qualitätssicherung vorgenommen.

c) Die praktische Tätigkeit des Klägers war im Streitjahr in wesentlichen Elementen mit der beruflichen Tätigkeit eines Diplom-Informatikers vergleichbar. 111

Bereits in dem Gutachten vom 6. März 2001 war der Gutachter zu dem Ergebnis gelangt, für alle drei Phasen einer Ingenieur Tätigkeit, Planung, Konstruktion und Überwachung lägen Hinweise vor, dass die praktische Tätigkeit des Klägers im Streitjahr in wesentlichen Elementen der beruflichen Tätigkeit eines Diplom-Informatikers vergleichbar gewesen sei. 112

Allerdings hatte der Gutachter darauf hingewiesen, dass die Angaben in der Gerichtsakte wenig detailliert seien. 113

In dem zweiten Gutachten am 21. Juni 2002 hat der Gutachter dann ohne Einschränkung festgestellt, dass die praktische Tätigkeit des Klägers im Streitjahr in wesentlichen Elementen mit der beruflichen Tätigkeit eines Diplom-Informatikers vergleichbar gewesen sei (III. 2. des Sachverständigengutachtens vom 21. Juni 2002). 114

Zur Begründung hat der Gutachter ausgeführt, nunmehr lägen detaillierte Informationen zur Tätigkeit des Klägers im Streitjahr vor (siehe Schreiben des Klägers vom 10. Januar 2002). Ferner sei auch die Rolle des Klägers im Bereich der Qualitätssicherung deutlicher geworden (Seiten 5 bis 9 der Aktennotiz des Sachverständigen vom 19. November 2001). Hinsichtlich der inhaltlichen Detaillierung hat der Sachverständige ebenfalls auf den Aktenvermerk vom 19. November 2001 verwiesen. 115

Der Senat folgt den auch insoweit überzeugenden Ausführungen des Gutachters. Substantiierte Einwendungen hiergegen sind nicht vorgetragen worden. 116

3. Nebenentscheidungen 117

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus den §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 118

Die Revision war zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). Es ist von grundsätzlicher Bedeutung, ob die von der Rechtsprechung noch für die 80er Jahre getroffene Entscheidung, die Entwicklung von Systemsoftware könne zu freiberuflichen Einkünften, die Entwicklung von Anwendungssoftware dagegen generell nur zu gewerblichen Einkünften führen, heute noch aufrechterhalten werden kann (vgl. hierzu FG Baden-Württemberg, Aussensenate Stuttgart, Urteil vom 19. Mai 1999 - 12 K 410/95, FR 1999, 1373 mit Anmerkung Kempermann und FG Baden-Württemberg, Urteil vom 11. Juli 2001 - 2 K 187/99, EFG 2001, 1449). 119
