

B & K Special

Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkleistungen

11/2015

I. Einleitung

Der Bundesfinanzhof hat mit seinem Urteil vom 14.05.2014 (VII R 25/11, BStBl. II 2014, S. 968) entschieden, dass Gewinne bei Planungsleistungen eines Ingenieurs nicht erst mit der Abnahme oder Stellung der Honorarschlussrechnung, sondern bereits bei Entstehung des Anspruchs auf eine Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 HOAI a.F. (Honorarverordnung für Architekten und Ingenieure) realisiert werden. Mit der Veröffentlichung dieses Urteils (BStBl. II 2014, S. 968) hat die Finanzverwaltung die Entscheidung des Bundesfinanzhofs über den Einzelfall hinaus für allgemein anwendbar erklärt. Auf die im Anschluss daran geäußerte Kritik hat die Finanzverwaltung nunmehr mit BMF-Schreiben vom 29.06.2015 reagiert. Mit diesem Schreiben wurde die allgemeine Anwendbarkeit des BFH-Urteils nochmals bestätigt. Darüber hinaus wurde der Kreis der von den Neuregelungen betroffenen Unternehmer deutlich erweitert.

Nachfolgend möchten wir Ihnen einen Überblick über die neuen Grundsätze zur Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlun-

gen sowie deren Auswirkungen verschaffen.

II. Überblick

1. Bisherige Rechtslage

Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB dürfen Gewinne aus Umsatzgeschäften erst dann in der Handelsbilanz ausgewiesen werden, wenn sie bis zum Bilanzstichtag realisiert wurden. Die bilanzielle Erfassung von Gewinnen nach dem sog. Realisationsprinzip ist ein wesentlicher Bestandteil der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Es resultiert aus dem Bilanzierungsgrundsatz der vorsichtigen Bewertung und dient insbesondere dem Gläubigerschutz. Die Bestimmung des Zeitpunktes, zu dem ein Gewinn realisiert wird, ist somit von maßgeblicher Bedeutung. So werden Gewinne z.B. aus der Veräußerung von Waren zum Zeitpunkt des Gefahrenübergangs auf den Käufer und mit Anspruch auf Kaufpreiszahlung realisiert. Bei Werkverträgen i.S. des § 631 BGB, die sich in der Regel über einen längeren Zeitraum erstrecken, ist neben dem Gefahrenübergang auch die

Abnahme durch den Auftraggeber zwingend für die Annahme eines realisierten Gewinns erforderlich.

Bis zum Zeitpunkt der Abnahme handelt es sich um ein schwebendes Geschäft, das wie folgt in der Handelsbilanz abzubilden ist: Zum Bilanzstichtag geleistete Abschlagszahlungen sind erfolgsneutral als „Erhaltene Anzahlungen“ zu passivieren. Die mit den noch nicht beendeten Aufträgen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen werden als „Unfertige Leistungen“ aktiviert und insoweit neutralisiert. Nach erfolgter Abnahme werden die vorgenannten Bilanzpositionen ergebniswirksam in die Gewinn- und Verlustrechnung gebucht und der daraus resultierende Gewinn realisiert. Diese Vorgehensweise entspricht den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, die aufgrund der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz grundsätzlich auch für die Steuerbilanz gelten.

2. Aktuelle Rechtsprechung

2.1 BFH-Urteil vom 14.05.2014

Lt. dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14.05.2014 tritt die Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen eines Ingenieurs bereits zu dem Zeitpunkt ein, zu dem der Anspruch auf eine Abschlagszahlung entstanden ist.

Die bislang auch für Planungsleistungen von Ingenieuren und Architekten geltenden handels- und steuerrechtlichen Grundsätze zur Gewinnrealisierung, für

die die Übergabe und die Abnahme des Werks unerlässlich sind, können nach Auffassung des BFH „nur dann uneingeschränkt gelten, wenn die Wirkungen der Abnahme für das Entstehen des Entgeltanspruchs des Unternehmers nicht durch Sonderregelungen, wie etwa einer Gebührenordnung, modifiziert werden.“ Vereinfacht ausgedrückt vertritt der BFH die Auffassung, dass eine Gebührenordnung wie die HOAI die Abnahme als Voraussetzung für die Realisierung eines Gewinns ersetzen kann.

Die HOAI definiert bei einem Bauvorhaben Teilleistungen, die den Anspruch auf ein Teilhonorar begründen, sobald der entsprechende Baufortschritt erreicht ist.

In seiner Begründung führt der BFH u.a. aus, dass weder die Abnahme der Planungsleistung noch die Stellung einer Honorarschlussrechnung für die Entstehung des Honoraranspruchs nach § 8 Abs. 2 HOAI a.F. von Bedeutung seien. Die Abschlagszahlung sei daher mit der auftragsgemäßen Erbringung der Planungsleistung bereits verdient. Es läge somit kein Grund vor, Abschlagszahlungen für Planungsleistungen eines Ingenieurs wie Anzahlungen auf schwebende Geschäfte zu bilanzieren. Im Umkehrschluss hätte dies die ertragswirksame Erfassung von Abschlagsforderungen zur Folge.

2.2 BMF-Schreiben vom 29.06.2015

Die Finanzverwaltung hat in ihrem Schreiben vom 29.06.2015 ihre Auffassung bestätigt, dass die Grundsätze der Entscheidung des BFH vom 14.05.2014 über den entschiedenen Einzelfall hinaus allgemein anzuwenden sind. Darüber hinaus sei die vom BFH vorgenommene Beurteilung auch bei Abschlagszahlungen nach § 15 Abs. 2 HOAI n.F. und bei Abschlagszahlungen für Werkverträge nach § 632a BGB vorzunehmen. Somit gelten diese Grundsätze nicht nur für Architekten und Ingenieure sondern z.B. auch für Bauunternehmer und Anlagenbauer. Es handele sich bei Abschlagszahlungen um die Abrechnung von bereits verdienten Ansprüchen, denn der Schuldner des Werkvertrags habe seine Leistung bereits erbracht. Von den Abschlagszahlungen abzugrenzen seien die Forderungen auf Vorschüsse, bei denen – wie bisher – keine Gewinnrealisierung eintritt.

Nach Maßgabe des BMF wird es nicht beanstandet, wenn die Grundsätze der BFH-Entscheidung erstmalig für Wirtschaftsjahre, die nach dem 23.12.2014 beginnen, angewendet werden. Zur Vermeidung von Härten kann der aus der erstmaligen Anwendung resultierende Gewinn gleichmäßig entweder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und das folgende Wirtschaftsjahr oder auf das Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung und die beiden darauf folgenden Wirtschaftsjahre verteilt werden.

III. Würdigung

Der BFH hatte seinerzeit ausschließlich über die Frage zur Gewinnrealisierung von Abschlagszahlungen für Planungsleistungen eines Ingenieurs auf Basis der damals gültigen Fassung der HOAI zu entscheiden. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass dem Sachverhalt, über den der BFH zu entscheiden hatte, eine ältere Fassung der HOAI zugrunde lag, die sich von der aktuell gültigen Fassung erheblich unterscheidet. Die mit dem BMF-Schreiben herbeigeführte Ausweitung der BFH-Grundsätze auf Abschlagszahlungen nach § 15 Abs. 2 HOAI n.F. ist daher kritisch zu hinterfragen. So umfasst § 15 Abs. 2 HOAI n.F. nur noch nachgewiesene Grundleistungen, während § 8 Abs. 2 HOAI a.F. neben den Grundleistungen auch besondere Leistungen zum Gegenstand hatte. Darüber hinaus ist für die Fälligkeit des Honorars gem. § 15 Abs. 1 HOAI n.F. nunmehr neben einer prüffähigen Honorarschlussrechnung auch die Abnahme der Leistung erforderlich, soweit nichts anderes schriftlich vereinbart wurde. Die Urteilsbegründung des BFH läuft somit im Hinblick auf die aktuell gültige Version der HOAI ins Leere.

Ähnlich fragwürdig ist die Ausweitung der Urteilsgrundsätze auf Abschlagszahlungen gem. § 632a BGB und damit auf alle bilanzierenden Werkunternehmer. Zunächst muss konstatiert werden, dass der BFH hierüber nicht zu entscheiden hatte. Für vertragsgemäß erbrachte Leistungen kön-

nen gem. § 632a BGB Abschlagszahlungen in der Höhe des Wertzuwachses beim Besteller verlangt werden. Jedoch ist nach § 641 Abs. 1 BGB für eine Vergütung auch hier die Abnahme des Werkes erforderlich. Die Übertragung der Grundsätze des BFH-Urteils auf Abschlagszahlungen gem. § 632a BGB ist daher mehr als zweifelhaft.

Prinzipiell ist der bilanzielle Ausweis von nach zivilrechtlichen Maßstäben noch nicht realisierten Gewinnen abzulehnen, da er nicht im Einklang mit dem deutschen Handelsrecht steht. Insbesondere der Gläubigerschutz würde durch den Ausweis nicht realisierter Gewinne unterlaufen.

Der HFA (Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer) vertritt die Auffassung, dass eine Übertragung des BFH-Urteils vom 14.05.2014 auf Abschlagszahlungen nach § 632a BGB bzw. § 15 Abs. 2 HOAI n.F. im Sinne des BMF-Schreibens unzulässig ist. In dem Protokoll über die 241. Sitzung des HFA im Zusammenhang mit der Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen werden sogar gegebenenfalls zu ziehende Konsequenzen für den Bestätigungsvermerk von zu prüfenden Handelsbilanzen angekündigt, sollte das BFH-Urteil auf andere Abschlagszahlungen als solche nach HOAI a.F. übertragen werden.

Folgt man der Ansicht des HFA und erfasst Abschlagsforderungen wie bisher erfolgsneutral als schwebendes Geschäft in der Handelsbilanz, so ist eine von der Handelsbilanz abweichende Steuerbilanz

mit all ihren Konsequenzen - wie z.B. dem Erfordernis des Ausweises latenter Steuern in der Handelsbilanz - die Folge.

An die Rechtsanwendung des BMF-Schreibens gebunden ist lediglich die Finanzverwaltung. Für den Steuerpflichtigen besteht somit keine generelle Verpflichtung zur Berücksichtigung der neuen Grundsätze. Soweit Abschlagszahlungen jedoch entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung nicht gewinnerhöhend in der Steuerbilanz erfasst werden, ist spätestens zum Zeitpunkt einer steuerlichen Außenprüfung mit erhöhtem Diskussionsbedarf mit dem Betriebsprüfer zu rechnen.

IV. Fazit

Die Finanzverwaltung hat mit ihrem Schreiben vom 29.06.2015 verdeutlicht, dass es die Auffassung des BFH, dass der Anspruch auf Abschlagszahlungen von Architekten und Ingenieuren gemäß § 8 Abs. 2 HOAI a.F. aufgrund einer damit einhergehenden Gewinnrealisierung ertragswirksam zu erfassen sei, teilt. Darüber hinaus sollen diese Grundsätze auch auf Abschlagszahlungen nach § 632a BGB und nach § 15 Abs. 2 HOAI n.F. anzuwenden sein. Damit sind nicht nur Architekten und Ingenieure, sondern alle bilanzierenden Werkunternehmer betroffen. Aufgrund des Übergangs zu den erstmals auf die nach dem 23.12.2014 beginnenden Wirtschaftsjahre anzuwendenden Regelungen entstandene Gewinne sollen auf maximal 3 Jahre verteilt werden können.

Das BMF-Schreiben wirft letztendlich mehr Fragen auf als dass es Klarheit hinsichtlich der Anwendung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 14.05.2014 bringt. Das Ziel hingegen, das die Finanzverwaltung verfolgt, ist klar und eindeutig: Die Besteuerung von Gewinnen soll vorgezogen werden und das – im wahrsten Sinne – ohne Rücksicht auf Verluste.

Aufgrund der fehlenden Rechtssicherheit ist davon auszugehen, dass sich der BFH

im Hinblick auf zu erwartende Klagen nochmals mit der Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkleistungen wird beschäftigen müssen. Kurzfristig ist mit dem Vorliegen einer höchstrichterlichen Entscheidung nicht zu rechnen, da finanzgerichtliche Mühlen bekanntlich langsam mahlen. Zwischenzeitlich bleibt bei Werkverträgen zu prüfen, ob durch besondere vertragliche Gestaltungen die Abschlagszahlung in eine Vorschusszahlung umqualifiziert werden kann. Für Fragen zum Umgang mit den umstrittenen Neuregelungen steht Ihnen Ihr PNHR-Berater daher gerne zur Verfügung.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen.