

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Michael Sell
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

per E-Mail: VD4@bmf.bund.de

Kürzel
NP/MF - S 07/15

Telefon
+49 30 27876-660

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
fortenbacher@dstv.de

Datum
01.07.2015

Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen

Sehr geehrter Herr Ministerialdirektor Sell,

der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 14.05.2014 (Az.: VIII R 25/11, BStBl 2014 II, S. 968) entschieden, dass die Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen eines Ingenieurs nicht erst mit der Abnahme oder Stellung der Honorarschlussrechnung eintritt, sondern bereits dann, wenn der Anspruch auf Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 der Verordnung über die Honorare für Architekten- und Ingenieurleistungen (HOAI 1996) entstanden ist. In der Folge haben sich mehrere Verbände, bezüglich der möglichen Anwendung des Urteils über die HOAI hinaus, schriftlich an das Bundesministerium der Finanzen (BMF) gewendet. Mit Schreiben vom 13.05.2015 haben Sie der Bundesarchitektenkammer schriftlich geantwortet. Hierin führen Sie aus, dass die Grundsätze aus der BFH-Entscheidung neben den Abschlagszahlungen nach §15 Abs. 2 HOAI n. F. auch für Abschlagszahlungen nach § 632a BGB anzuwenden sind. Eine Veröffentlichung dieses Schreibens im Bundessteuerblatt ist bisher nicht erfolgt. Hierzu nimmt der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) wie folgt Stellung:

Die Sichtweise des BMF, dass zukünftig die Grundsätze des Urteils auch auf alle Abschlagszahlungen nach § 632a BGB anzuwenden sind, wird vom DStV nicht geteilt. Im Urteil des BFH findet sich kein Hinweis, dass das Urteil über die Spezialregelungen der HOAI hinaus gelten soll. Lediglich in einer Urteilscommentierung (vgl. Werth, jM 2014, S. 474-476), die keine rechtlichen Auswirkungen hat, wird diese Sichtweise vertreten. Im Urteil wird ausgeführt, dass die Gewinnermittlung nach den handelsrechtlichen Grundsätzen

ordnungsgemäßer Buchführung zu erfolgen (GoB) zu erfolgen hat. Danach ist der Gewinn realisiert, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung wirtschaftlich erfüllt hat und ihm die Forderung auf Gegenleistung (die Zahlung) so gut wie sicher ist.

Der DStV teilt an dieser Stelle die Auffassung des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW), dass die Gewinnrealisierung aufgrund von Abschlagszahlungen somit erst in Betracht kommt, wenn die Leistung vom Auftraggeber abgenommen wurde oder im Einzelfall eine Teilgewinnrealisierung nach den handelsrechtlichen Kriterien zulässig ist (vgl. die Stellungnahme des IDW an das Referat IV C 6 des BMF vom 08.04.2015). Demnach dürfen Abschlagszahlungen, nur wenn es sich um vertraglich vereinbarte und abnehmbare Teilleistungen handelt, nach der HOAI handelsrechtlich und aufgrund des Maßgeblichkeitsprinzips auch steuerrechtlich bilanziert werden.

Der BFH führt in seinem Urteil aus, dass die Wirkungen der Abnahme nur dann gelten, wenn diese Wirkungen für das Entstehen des Entgeltanspruches des Unternehmers nicht durch Sonderregelungen wie einer Gebührenordnung modifiziert werden. Der Entscheidung lagen jedoch die HOAI in der Fassung vom 21.09.1995 zugrunde. Diese enthielten, entgegen dem allgemeinen Werkvertragsrecht, einen Anspruch des Planers auf Abschlagszahlungen. Diese Regelung ist nach der Modifikation der HOAI entfallen und findet sich so nicht mehr im § 15 HOAI 2013, der den § 8 HOAI 1996 ersetzt hat. Der § 15 HOAI 2013 setzt nunmehr für die Fälligkeit der Vergütung, entgegen der alten Regelung, die Abnahme der vertraglich geschuldeten Leistung vor. Aufgrund der Änderung der HOAI erscheint uns selbst die Anwendung des Urteils auf die heute geltenden HOAI als fraglich. Insbesondere teilen wir auch nicht die Auffassung, dass die Grundsätze des Urteils für alle Abschlagszahlungen i. S. d. § 632a BGB Geltung gelten sollen.

Auf unser Unverständnis trifft die Vorgehensweise des BMF, die von ihm nun vertretene Auffassung bezüglich der Bilanzierung von Abschlagszahlungen nicht allgemein publik zu machen. Anstelle einzelner Schreiben an anfragende Verbände hätte die neue Sichtweise über ein BMF-Schreiben veröffentlicht werden sollen und zu diesem hätten vorher die hiervon betroffenen Verbände und Institutionen Stellung nehmen müssen.

Sollte das BMF seine Sichtweise beibehalten, dass Abschlagszahlungen gemäß § 632a BGB zu bilanzieren sind, ergeben sich weitere Unklarheiten. Insbesondere müssten die unter den § 632a BGB fallenden Abschlagszahlungen, die zu einer Teilgewinnrealisierung führen und

somit auch bilanziert werden sollen, genau definiert werden. Nach unserer Auffassung kann es sich hierbei nur um vertraglich vereinbarte und abgenommene Teilleistungen handeln. Abschlagszahlungen, die nicht auf eine bestimmte vertragsgemäß zu erbringende (Teil-) Leistung gezahlt werden, erfüllen die Voraussetzungen einer Teilgewinnrealisierung nicht.

Für ergänzende Konsultationen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

RA/StB Norman Peters
(Geschäftsführer)

gez.

StB Dipl.-Kfm. Mathias Fortenbacher
(Referent für Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
