

## Merkblatt zur Bilanzierung

# Gewinnrealisierung bei Architekten und Ingenieuren

## BFH-Urteil zu HOAI-Abschlägen: Relevanz und Praxistipps

### Fragestellung

In einem Verfahren vor dem höchsten deutschen Finanzgericht, dem Bundesfinanzhof (BFH) in München, ging es um die Frage, wann Abschlagszahlungen zu einer Gewinnrealisierung führen.

### Relevanz nur bei Bilanzierung

Die Ausführungen gelten nicht, sofern Sie Ihren Gewinn als Einnahmenüberschussrechnung ermitteln. Denn in diesem Fall werden alle Einzahlungen (und somit auch Abschlagszahlungen) bereits bei Zahlungseingang als Betriebseinnahme erfasst.

### Bisher geltende Grundsätze

Architekten- und Ingenieurverträge sind grundsätzlich Werkverträge. Nach den **allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen** kann eine Gewinnrealisierung (Erfassung des Honoraranspruchs in voller Höhe als Forderung) damit erst bei abgeschlossener Leistungserbringung und Abnahme durch den Auftraggeber erfolgen. Dies gilt auch bei langfristiger Auftragsbearbeitung – von seltenen Ausnahmefällen wie Teilabnahmen mit Teilschlussrechnungen abgesehen.

### BFH-Urteil vom 14.05.2014

Dem Urteil lag folgender **Sachverhalt** zugrunde: Das betreffende Gebäude wurden in den Jahren 1999 bis 2001 bezogen. Die Leistungen der Ingenieurgesellschaft waren bereits im Jahre 1999 zu 98% erbracht. Die Abnahme der Generalplanerleistung erfolgte aber erst im Jahre 2008. Strittig war nun der Zeitpunkt zu welchem die Gewinnrealisierung anzunehmen war. Denn bis zur Gewinnrealisierung werden durch eine Aktivierung als „unfertige Leistung“ allen-

falls Kosten neutralisiert. Erst mit der Erfassung der Anzahlungen als Umsatzerlöse („Realisierung“) kann es zu einem Gewinn kommen.

Der BFH kam nun zu einem von den bisher geltenden Grundsätzen abweichenden **Ergebnis**, indem er die Regelungen der HOAI als eine die Abnahme ersetzende Sonderregelung interpretierte.

### Verordnung über die Honorare für Architekten- und Ingenieurleistungen (Honorarordnung für Architekten und Ingenieure - HOAI) § 15 Zahlungen

- (1) Das Honorar wird fällig, wenn die Leistung abgenommen und eine prüffähige Honorarschlussrechnung überreicht worden ist, es sei denn, es wurde etwas anderes schriftlich vereinbart.
- (2) Abschlagszahlungen können zu den schriftlich vereinbarten Zeitpunkten oder in angemessenen zeitlichen Abständen für nachgewiesene Grundleistungen gefordert werden.
- (3) Die Nebenkosten sind auf Einzelnachweis oder bei pauschaler Abrechnung mit der Honorarrechnung fällig.
- (4) Andere Zahlungsweisen können schriftlich vereinbart werden.

Doch diese Argumentation überzeugt nicht, denn jeder Werkunternehmer kann auf Basis des § 632a BGB Abschlagszahlungen verlangen. Angesichts des zu beurteilenden Sachverhalts, der aufgrund der langen Zeitspanne zwischen Leistungserbringung und Abnahme extrem ungewöhnlich ist und evtl. vom Steuerpflichtigen bewusst so gestaltet wurde, kann man die Entscheidung jedoch dem Grunde nach verstehen.

### Standpunkt der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat das Urteil des BFH vom 14.05.2014 im Bundesteuerblatt veröffentlicht. Damit sind alle Finanzämter angewiesen das Urteil **anzuwenden**.

Mit Schreiben vom 29.06.2015 hat das Bundesministerium für Finanzen mitgeteilt, dass die die Finanzverwaltung die Entscheidung ab dem **Wirtschaftsjahr 2015** anwenden wird. Daraus im Jahr 2015 entstandener Gewinn kann gleichmäßig auf bis zu drei Jahre verteilt werden.

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die Urteilsgrundsätze auch auf **Ab- schlagszahlungen nach § 632a BGB** anzuwenden sind. Danach sind auch Anzahlungen, die nicht für Grundleistungen im Sinne der HOAI geleistet werden, einzubeziehen. Handwerker sollen alle erhaltene Anzahlungen zukünftig ebenfalls sofort realisieren. Diese Sichtweise ist insoweit konsequent, als sie den künstlich erscheinenden Bezug des BFHs auf die Sonderregelungen der HOAI beseitigt. Vollkommen unbeachtet bleibt dabei aber, dass der Urteils-sachverhalt äußerst ungewöhnlich ist und die Annahme einer steuerlich motivierten Gestaltung naheliegt.

### Auswirkungen auf die Praxis

Die enge Auslegung des Urteils durch die Finanzverwaltung in Form einer Realisierung von Abschlagszahlungen auch in „normalen“ Konstellationen, bei denen keine extremen zeitlichen Verzögerungen vorliegen, kann eine erhebliche steuerliche Liquiditätsbelastung bedeuten.

### Beispiel:

Ein Büro (GmbH) bearbeitet zwei Projekte:

in T€	P1	P2
Gesamthonorar	600	1.200
erhaltene Anzahlungen	450	400
bisherige Kosten *	300	150
erwartete Gesamtkosten	900	1.000

\* Kosten = extern und intern; entspricht Bilanzansatz unfertige Leistungen

Nach den **bisherigen** Bilanzierungsgrundsätzen ergab sich folgendes Bild:

AKTIVA		PASSIVA	
EDV, Büro	250	bspw. EK	0
unfertige Leistungen		Ergebnis	-300
P1	300	erhaltene AZ	850
P2	150	Rückstellung für	
abzgl. verlust-		drohende Verluste	
freie Bewertung		P1	0
P1	-300	P2	0
P2	0		
Bank	150		
	<u>550</u>		<u>550</u>

Die Verluste aus den späteren Leistungsphasen können steuerwirksam durch eine Abwer-

tung der Vorräte berücksichtigt werden. Die erhaltenen Anzahlungen werden erfolgsneutral als Verbindlichkeit eingebucht.

Nach den **geänderten** Bilanzierungsgrundsätzen ergibt sich folgendes Bild:

AKTIVA		PASSIVA	
EDV, Büro	250	bspw. EK	0
Bank	150	Ergebnis	100
		Rückstellung für	
		drohende Verluste	
		P1	300
		P2	0
	<u>400</u>		<u>400</u>

Steuerlich sind Rückstellungen für drohende Verluste nicht zu berücksichtigen, sodass das Ergebnis laut Steuerbilanz 400 T€ beträgt. Daraus resultiert eine Steuerzahlung in Höhe von 120 T€. Hinweis: es wird auch die Meinung vertreten, dass es sich nach der neuen Sichtweise nicht mehr um schwebende Geschäfte handelt, sodass die Rückstellung zumindest teilweise auch steuerlich zu berücksichtigen wäre.

### Praxistipps

Ich empfehle Ihnen, die Auswirkungen einer geänderten Abbildung von Abschlagszahlungen in Ihrem Fall zu prüfen. Vergessen Sie dabei nicht zu berücksichtigen, dass die verlustfreie Bewertung zukünftig evtl. nur noch sehr eingeschränkt möglich sein wird.

Die Finanzverwaltung hat mit ihrem Schreiben vom 29.06.2015 die Anwendungsgrundsätze zum Urteil des BFH vom 14.05.2014 für alle Finanzämter verbindlich vorgeben. In Fällen mit wesentlichen Auswirkungen wird zu prüfen sein, ob der Klageweg beschritten wird. Bis zur erwarteten neuerlichen Entscheidung des BFHs werden allerdings viele Jahre vergehen.

### Stand: Juni 2015

ALEXANDER SCHMID

Wirtschaftsprüfer / Steuerberater / Mensch

Schockenriedstraße 8 c

70565 Stuttgart

Tel. +49 711 78890-78

Fax +49 711 78890-678

E-Mail alexander.schmid@steuerschmid.de

Web www.steuerschmid.de