



16.07.2015

Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkleistungen - BMF-Schreiben veröffentlicht

Das Bundesfinanzministerium hat die Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkleistungen im Zeitpunkt der Anspruchsentstehung in einem offiziellen BMF-Schreiben als allgemeine Verwaltungsmeinung bekannt gegeben. Für die Umsetzung dieser Rechtsauffassung wurde eine dreijährige Übergangsfrist eingeräumt.

Bereits mit Info-Brief vom 19.06.2015 hatten wir darüber berichtet, dass das Bundesfinanzministerium (BMF) die Ansicht vertritt, dass bei Abschlagszahlungen aus Werkverträgen (§ 632a BGB) die Gewinnrealisierung bereits mit Entstehung des Anspruchs auf Abschlagszahlung eingetreten ist.

Hintergrund

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte mit Urteil vom 14. Mai 2014 (VIII R 25/11) entschieden, dass die Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen eines Ingenieurs nicht erst mit der Abnahme oder Stellung der Honorarschlussrechnung, sondern bereits dann eintritt, wenn der Anspruch auf Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 HOAI entstanden ist. Dies folge aus dem Realisationsprinzip, demzufolge Gewinne nur dann zu berücksichtigen sind, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind.

Die Entscheidung wurde im Bundessteuerblatt veröffentlicht, die Grundsätze der Entscheidung sind damit über den entschiedenen Einzelfall hinaus allgemein anzuwenden. Das BMF hatte in einem Brief an die Spitzenverbände mitgeteilt, dass die Grundsätze der oben genannten BFH-Entscheidung auch auf Abschlagszahlungen nach § 632a BGB anzuwenden sind.

Nach Auffassung des BMF handele es sich bei diesen Abschlagszahlungen um die Abrechnung von bereits verdienten Ansprüchen, denn der Schuldner des Werkvertrags habe seine Leistung bereits erbracht; andernfalls bestünde nach Meinung des BMF auch keine Berechtigung zur Forderung dieser Abschlagszahlung. Die Abschlagszahlungen seien von Forderungen auf einen Vorschuss abzugrenzen, bei denen auch weiterhin keine Gewinnrealisierung eintritt.

Nunmehr hat das BMF diese Auffassung mit offiziellem BMF-Schreiben vom 29. Juni 2015 als allgemeine Verwaltungsmeinung bekannt gegeben (Anlage). Alle Unternehmen, die Werkleistungen nach § 632a BGB erbringen, müssten demnach die daraus resultierenden Ansprüche auf Abschlagszahlungen in ihrer Handels- und ihrer Steuerbilanz gewinnerhöhend erfassen.

Anwendungszeitpunkt

Diese Grundsätze sind erstmalig für Wirtschaftsjahre, die nach dem 23. Dezember 2014 beginnen, anzuwenden. Sofern das Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, ist die Gewinnrealisierung von Abschlagszahlungsansprüchen demnach erstmalig in dem für das Jahr 2015 zu erstellenden Jahresabschluss zu berücksichtigen. Dabei darf, um unbillige Härten zu vermeiden, der hieraus vorzeitig entstehende Gewinn gleichmäßig auf die Jahre 2015 und 2016 oder auf die Jahre 2015, 2016 und 2017 verteilt werden.

Bewertung

Die handelsrechtliche Bilanzierung richtet sich nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) als übergeordnete, maßgebliche Bezugsgröße. Und das in den GoB verankerte Imparitätsprinzip sieht aus Vorsichts- und Gläubigerschutzgründen eine Berücksichtigung von Wertsteigerungen erst zum Zeitpunkt der Realisation von Gewinnen und Verlusten vor. Realisationszeitpunkt ist der Zeitpunkt des Gefahrübergangs, also die Abnahme des Werks. Mithin sprengt das BMF mit dieser neuen Verwaltungsauffassung alle handelsrechtlichen Grundsätze der Bilanzierung von Werkverträgen bzw. langfristigen Fertigungsaufträgen.

Wir lehnen gemeinsam mit ZDB und ZDH diese Abkehr von den handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätzen insbesondere aus folgenden Gründen strikt ab:

- **Keine Teilleistungen**

Bei der Durchführung von Werkverträgen nach § 632a BGB liegen in der Regel gerade keine abgrenzbaren, selbständig bewertbaren Teilleistungen vor, die automatisch einen entsprechenden Anspruch auf Abschlagszahlungen begründen. Üblicherweise erfolgt fortwährend ein entsprechender Leistungs- bzw.- Wertzuwachs. Im Regelfall – sofern keine Individualvereinbarungen vorliegen – wächst daher auch der Anspruch auf Abschlagszahlung permanent an. Ein Anknüpfen der Gewinnrealisierung an die Entstehung des Anspruchs auf Abschlagszahlung ist mithin schlichtweg nicht möglich.

- **Kein entsprechender Zahlungseingang**

Abschlagsrechnungen führen in der Regel nicht zu einem Zahlungseingang in voller Höhe. In der Praxis werden üblicherweise vom Bauherrn (berechtigte und unberechtigte) Abzüge vorgenommen, die auch schon mal 20% der Abschlagsrechnungssumme betragen können. Das liegt zum einen an der aufwändigen Rechnungsprüfung; der Mühe, die Rechnung genau zu prüfen, unterzieht sich der Bauherr oder sein Erfüllungsgehilfe gerne erst mit der Schlussrechnung. Da er aber dementsprechend während der Bauphase Schwierigkeiten hat, das unfertige Werk (z.B. Gebäude) vollständig zu überblicken und zu bewerten (etwaige Mängel zu erkennen), wird "vorsichtshalber" weniger ausgezahlt, als der Auftragnehmer bei sorgfältiger Prüfung an Anspruch hätte.

- **Gefahrenübergang erst mit Abnahme**

Im BFH-Urteil wurde ausgeführt, dass die Gewinnrealisierung nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) zu erfolgen habe. Danach ist der Gewinn realisiert, wenn die Leistung wirtschaftlich erfüllt und dem Auftragnehmer die Zahlung "so gut wie sicher" ist. Abschlagszahlungen auf unfertige Bauleistungen sind dem Unternehmer aber nicht „so gut wie sicher“, die "Rückforderung ist nicht so gut wie ausgeschlossen." Der Gefahrenübergang findet erst mit Abnahme statt - geht das Werk vor der Abnahme zufällig unter (Sturm, Hochwasser, Brand oder dgl.), so muss es der Bauunternehmer auf eigene Kosten noch einmal erstellen oder die Abschlagszahlungen an den Bauherrn zurückzahlen.

- **Dauerhafter Liquiditätsverlust**

Im Gegensatz zum BFH und dem BMF, die davon ausgehen, dass die frühzeitige Gewinnrealisierung dem Unternehmen sogar Vorteile bringe, kann davon nicht die Rede sein: Die vorgezogene Gewinnrealisierung führt zu einem dauerhaften Liquiditätsverlust im Unternehmen, ebenso wie schon bei der Umstellung auf die vorgezogene Fälligkeit der Sozialversicherungsbeiträge vor 10 Jahren (ein Ausgleich dieser Liquiditätslücke durch geringere Zahlungen zu einem späteren Zeitpunkt wäre nur unter der theoretischen Annahme einer Betriebsaufgabe gegeben). Betriebe mit geringer Liquidität sind also ggf. gezwungen, die Liquiditätseinbuße durch eine Erhöhung der Kontokorrentlinie bei der Hausbank auszugleichen.

- **Finanzierungsschwierigkeiten**

Es ist zu befürchten, dass die Hausbanken als wichtigste Gläubiger der Bauunternehmen höhere Zinsen oder mehr Sicherheiten verlangen könnten, wenn die für Banken wichtige Unterscheidung zwischen "sicheren Umsatzerlösen aus Schlussrechnungen" und "unscharf bewerteten angefangenen Arbeiten" aufgegeben wird. Denn für die Bank als Gläubiger ist es entscheidend, ob der bilanzierte Anspruch aus einem abgenommenen Werk oder einem im Bau befindlichen herrührt.

Gemeinsam mit ZDB und ZDH sprechen wir uns daher ausdrücklich gegen die derzeitige Verwaltungsauffassung des BMF aus und setzen uns aktiv für die Beibehaltung der handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsätze ein. Zwischenzeitlich haben wir in dieser Sache sowohl den Bundesfinanzminister als auch den Finanzminister des Landes NRW angeschrieben. Über die weiteren Entwicklungen werden wir Sie zeitnah informieren.