

Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen für Werkleistungen

Neue BFH-Rechtsprechung zieht zukünftig die Ertragsbesteuerung vor

Insbesondere im Bauhaupt- und Baunebengewerbe ist es allgemein üblich, die Liquidität mit Abschlagsrechnungen auf bereits geleistete Arbeiten sicher zu stellen. Der Gewinn einer Baumaßnahme wird bei bilanzierenden Unternehmen aber erst dann realisiert und versteuert, wenn die Baumaßnahme abgeschlossen ist. Man spricht hier vom Realisationsprinzip, welches für die Handels- und für die Steuerbilanz gleichermaßen gilt. Der Gewinn ist hiernach erst zu berücksichtigen, wenn er am Abschlussstichtag realisiert wurde. Der Gewinn ist regelmäßig erst dann realisiert, wenn der Auftragnehmer die vereinbarten Leistungen „wirtschaftlich erfüllt“ hat und ihm die Zahlung „so gut wie sicher“ ist.

Ein neueres Urteil des Bundesfinanzhofes vom 14.04.2014 (Az. VIII R 25/11) sowie die hierzu kürzlich ergangene Verwaltungsanweisung vom 29.06.2015 (IV C 6 – S2130/15/10001) hat Auswirkungen auf die Bilanzierung von teilerfüllten Leistungen und Abschlagszahlungen. Zukünftig soll es durch die neue BFH-Rechtsprechung zu einer früheren steuerlichen Gewinnrealisierung – und damit zu einer früheren Steuerfestsetzung – kommen.

Urteil des BFH vom 14.04.2014

Der BFH hat mit dem oben genannten Urteil, welches zu einem bilanzierenden Planungsingenieurbüro ergangen ist, entschieden, dass die Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen eines Ingenieurs nicht erst mit der Abnahme des Werkes oder der Stellung der Honorarschlussrechnung eintritt, sondern bereits dann, wenn der Anspruch auf die Abschlagszahlung nach der HOAI 1995 (Honorarordnung für Architekten und Ingenieure) entstanden ist. Entsprechende Abschlagszahlungen sind nicht wie Anzahlungen auf schwebende Geschäfte zu bilanzieren. Der BFH geht somit davon aus, dass die Gewinnrealisierung vorher eintritt, nämlich bereits dann, wenn der Anspruch auf die Zahlung bereits gesetzlich –nach HOAI– entstanden ist.

Anwendung durch die Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 29.06.2015)

Die Finanzverwaltung hat das Urteil im Bundessteuerblatt veröffentlicht und wendet die Grundsätze des BFH-Urteils auch auf Abschlagszahlungen nach der neuen HOAI und **für alle Werkverträge nach § 632a BGB** an. Gem. § 632a Abs. 1 BGB können Unternehmer von dem Besteller (Auftraggeber) für eine vertragsgemäß erbrachte Leistung eine Abschlagszahlung in der Höhe verlangen, in der der Auftraggeber durch die Leistung einen Wertzuwachs erlangt hat.

Demnach sind nach Auffassung der Finanzverwaltung **alle bilanzierenden Unternehmen**, die im Rahmen von Werkverträgen Leistungsabschlüsse in Rechnungen stellen, von der geänderten Rechtsauffassung betroffen!

Die Finanzverwaltung wendet die neuen Regeln für die nach dem 23.12.2014 (Datum der Veröffentlichung des Urteils im Bundessteuerblatt) beginnenden Wirtschaftsjahre an, so dass die neuen Grundsätze bei der Erstellung des Jahresabschlusses 2015 erstmals zu berücksichtigen sind.

Voraussetzung der früheren Gewinnrealisierung ist, dass es sich bei den Abschlagszahlungen um die **Abrechnung von bereits verdienten Ansprüchen** handelt, weil die Leistung bereits



Sascha Hartmann

erbracht wurde. Die Abschlagszahlungen sind daher von Forderungen auf einen reinen Vorschuss abzugrenzen. Bei reinen Vorschüssen, ohne dass bereits eine Leistung erbracht wurde, tritt auch weiterhin keine Gewinnrealisierung ein.

Übergangsregelung

Die erstmalige Anwendung des BFH-Urteils kann zu hohen Gewinnrealisierungen führen. Zur Vermeidung von Härten darf daher der aus der erstmaligen Anwendung des BFH-Urteils resultierenden Gewinn gleichmäßig auf die Wirtschaftsjahre 2015 und 2016 oder auf die Wirtschaftsjahre 2015 – 2017 verteilt werden.

Übertragung der Rechtsprechung auf Handwerksunternehmen

Die neuen Grundsätze haben voraussichtlich auch Auswirkungen auf die Bilanzierungspraxis vieler Handwerksunternehmen, insbesondere des Bauhaupt- und Baunebengewerbes. Entgegen der heutigen Praxis ist der Gewinn zu realisieren, sobald der Anspruch auf eine Abschlagszahlung entstanden ist. Dieser Anspruch entsteht in der Regel dann, wenn eine (prüfbare) Abschlagsrechnung gestellt wird. Eine im Rahmen einer Abschlagsrechnung abgerechnete Teil-Baumaßnahme ist dann wie eine abgeschlossene Baumaßnahme zu behandeln. Eine Abnahme durch den Auftragnehmer und die Abrechnung als (Teil-) Schlussrechnung ist dabei nicht erforderlich.

Im Jahresabschluss 2015 ist somit bei allen am 31.12.2015 nicht abgeschlossenen Baumaßnahmen, für die ein Anspruch auf Abschlagszahlung entstanden ist, der Gewinn zu realisieren. Allerdings sind diese Maßnahmen dann nicht als schwebende Geschäfte zu klassifizieren, so dass für diese Maßnahmen geprüft werden muss, ob im Gegenzug Rückstellungen für Gewährleistungen oder für noch auszuführende Arbeiten gebildet werden müssen. Auch auf die Jahresabschlüsse von bilanzierenden Arbeitsgemeinschaften wirken sich die neuen Rechtsgrundsätze aus. Auch hier müssen für die Maßnahmen, für die bis zum 31.12.2015 prüfbare Abschlagsrechnungen gestellt wurden, die Gewinne realisiert werden.

Beispiel zur Gewinnrealisierung nach alter / neuer Rechtslage

Gewinnrealisierung alte Rechtslage:

Baustelle XYZ	Datum	Kosten	Abschlagsrechnung
AR 1	14.08.2015	50.000,00	60.000,00
AR 2	14.11.2015	50.000,00	60.000,00
AR 3	14.02.2016	50.000,00	60.000,00
AR 4	14.04.2016	50.000,00	60.000,00
Σ		200.000,00	240.000,00
SR ges.	14.06.2016	220.000,00	270.000,00
Gewinnrealisierung 2016: 50.000,00			

Gewinnrealisierung neue Rechtslage:

Baustelle XYZ

	Datum	Kosten	Abschlagsrechnung
AR 1	14.08.2015	50.000,00	60.000,00
AR 1	14.11.2015	50.000,00	60.000,00
Σ 2015		100.000,00	120.000,00

Gewinnrealisierung 2015: 20.000,00

AR 3	14.02.2016	50.000,00	60.000,00
AR 4	14.04.2016	50.000,00	60.000,00
Σ 2016		100.000,00	120.000,00
SR ges.	14.06.2016	220.000,00	270.000,00
abzgl. Σ 2015		100.000,00	120.000,00
		120.000,00	150.000,00

Gewinnrealisierung 2016: 30.000,00

Das Beispiel zeigt, dass die neue Rechtslage zu einer früheren Gewinnrealisierung und somit zu einer früheren Steuerfestsetzung führt. Während nach alter Rechtslage der Gewinn für die Baumaßnahme voll im Jahr 2016 mit Abnahme der Baumaßnahme versteuert werden muss, ist nach der neuen Rechtslage ein Teil des Gewinns (im Beispiel 20.000,00 Euro) bereits in 2015 entstanden und –ggf. unter Beachtung der Übergangsregelung– in 2015 zu versteuern.

Fazit / Kritik

Die neue Rechtsprechung und deren Anwendung durch die Finanzverwaltung können zu einer zeitweise höheren Liquiditätsbelastung in Ihrem Unternehmen führen. Um nicht bei zukünftigen Betriebsprüfungen mit hohen Steuernachzahlungen und zusätzlichen Zinszahlungen belastet zu werden, sollten Sie die neuen Rechtsgrundsätze beachten. Im Rahmen der Jahresabschlussstellung und der Erstellung der Steuererklärungen 2015 sollten Sie prüfen, inwieweit Sie von der Übergangsregelung Gebrauch machen sollten, wonach Sie den Gewinn aufgrund der Neubewertung auf bis zu drei Jahre gleichmäßig verteilen können.

Darüber hinaus ist die Anwendungsregelung der Finanzverwaltung nicht kritiklos hinzunehmen, da die Finanzverwaltung im vorgenannten BMF-Schreiben die Regelung viel weiter fasst als es das BFH-Urteil, welches allein zur HOAI 1995 ergangen ist, erlaubt. Es darf daher die Meinung vertreten werden, dass die Finanzverwaltung hier weit über das Ziel hinaus geschossen ist und eine unzutreffende Rechtsauffassung vertritt. Inwieweit die Steuererklärung 2015 nötigenfalls abweichend von der Verwaltungsmeinung erstellt werden sollte, um Ihre Rechtsansprüche zu wahren oder ob der Auffassung der Finanzverwaltung im Rahmen eines Einspruchsverfahrens gegen die Steuerbescheide 2015 begegnet werden muss, sollten Sie zusammen mit Ihrem steuerlichen Berater erörtern.

Sascha Hartmann,
Diplom-Betriebswirt, Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, Geschäftsführer der G+M Belegdepot Steuerberatungsgesellschaft mbH, Heinrichstraße 79, 36037 Fulda

www.gm-belegdepot.de

hartmann@gebhardt-moritz.de

www.gm-belegdepot.de

hartmann@gebhardt-moritz.de



DIGITALE BUCHHALTUNG

 <p>DR. GEBHARDT + MORITZ</p> <p>STEUERBERATUNG WIRTSCHAFTSPRÜFUNG RECHTSBERATUNG WIRTSCHAFTSBERATUNG BELEGDEPOT</p> <p>G+M RECHTSBERATUNG</p> <p>DR. GEBHARDT + MORITZ, WEIL + COLLEGEN RECHTSANWALTSGESELLSCHAFT MBH</p> <p>WIESENMÜHLENSTRASSE 1 36037 FULDA TELEFON +49 661 9779-700 TELEFAX +49 661 9779-722 RA@GEBHARDT-MORITZ.DE WWW.GEBHARDT-MORITZ.DE</p>	<p>IHR PARTNER FÜR STEUER – WIRTSCHAFT – RECHT</p> <p>ALS RECHTSANWÄLTE SIND FÜR SIE DA:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ MICHAEL WEIL (FACHANWALT FÜR STEUERRECHT) ■ HANJO HOORMANN (FACHANWALT FÜR ARBEITSRECHT) ■ NADINE FENGLER ■ MADLEEN VOIGT ■ JULIA GRAUEL (FACHANWÄLTIN FÜR VERWALTUNGSRECHT) <p>TÄTIGKEITSBEREICHE:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ ARBEITSRECHT ■ FAMILIENRECHT ■ HANDELS-/ GESELLSCHAFTSRECHT ■ INSOLVENZRECHT ■ MEDIZINRECHT ■ MIETRECHT ■ STEUER-/ STEUERPROZESSRECHT ■ SOZIALRECHT ■ STRAFRECHT ■ SCHADENSRECHT/IT-RECHT ■ VERKEHRSRECHT ■ VERWALTUNGSRECHT <p>MITGLIED DER DIRO – EINE EUROPÄISCHE RECHTSANWALTSORGANISATION, EWIV</p>	
---	--	---