

241. Sitzung des HFA

Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen nach HOAI a.F. und HOAI n.F. bzw. Abschlagszahlungen nach § 632a BGB

Der 8. Senat des BFH hat mit Urteil vom 14.05.2014 (Az. VIII R 25/11) über die Gewinnrealisierung bei Werkleistungen von Architekten und Ingenieuren entschieden. Danach sind Gewinne bei Planungsleistungen eines Architekten oder Ingenieurs bereits dann realisiert, wenn durch auftragsgemäße Erbringung der Planungsleistungen der Anspruch auf eine Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 der Verordnung über die Honorare für Architekten- und Ingenieurleistungen (HOAI) i.d.F. vom 21.09.1995 entstanden ist. In diesen Fällen sei dem Leistenden der Anspruch „so gut wie sicher“, weil er es „selbst in der Hand“ habe, ob er das bereits verdiente Entgelt behalten könne. Erforderlich sei lediglich, dass der Auftragnehmer die (Teil-)Leistung abnahmefähig erbracht und eine prüfbare Rechnung wie bei der Schlussrechnung vorgelegt habe. Auf eine (Teil-)Abnahme der Planungsleistungen durch den Auftraggeber komme es dabei nicht an.

Der HFA hatte sich bereits in seiner 239. Sitzung mit dem o.g. Urteil sowie nochmals eingehend mit den handelsrechtlichen Grundsätzen der Gewinnrealisation bei Werkverträgen befasst und sich gegen die Auffassung des BFH ausgesprochen. Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) tritt eine Gewinnrealisierung bei Werkverträgen erst im Zeitpunkt des Gefahrenübergangs, also regelmäßig im Zeitpunkt der Abnahme des Werks, ein (vgl. bereits die Berichterstattung über die 239. Sitzung des HFA, TOP 3.). Diese Auffassung wurde auch in einer Eingabe des IDW an das Bundesministerium der Finanzen (BMF) vom 08.04.2015 wiedergegeben. Ungeachtet dessen hat das BMF ein Schreiben mit Datum vom 29.06.2015 veröffentlicht, wonach das BFH-Urteil vom 14.05.2014 über die Gewinnrealisierung bei Werkleistungen von Architekten und Ingenieuren bei Abschlagszahlungen nach § 632a BGB und § 15 Abs. 2 HOAI n.F. analog angewandt werden soll. Vor diesem Hintergrund hat sich der HFA in seiner 241. Sitzung ergänzend mit der Frage nach der Übertragbarkeit des BFH-Urteils vom 14.05.2014 auf Abschlagszahlungen gemäß § 15 Abs. 2 HOAI n.F. und § 632a BGB allgemein befasst.

Nach den GoB (hier: **Realisationsprinzip** nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB) tritt eine Gewinnrealisierung bei Werkverträgen erst ein, wenn der Gefahrenübergang erfolgt, d.h. die Abnahme der (Teil-)Leistung erfolgt ist (vgl. u.a. Adler/Düring/Schmaltz (ADS), Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., § 252 HGB, Tz. 82; Winkeljohann/Büssow, in: Förtschle et al. (Hrsg.), Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., § 252 HGB, Anm. 42) oder im Einzelfall eine Teilgewinnrealisierung nach den handelsrechtlichen Kriterien zulässig ist (vgl. ADS, a.a.O., § 252 HGB, Tz. 86 ff.). Dieser Auffassung schloss sich zuletzt auch die

Bundesregierung in der Begründung zum Regierungsentwurf des BilMoG an. Sie stellte dabei klar, dass sich „kein Raum für eine Änderung der handelsrechtlichen Abbildung von langfristigen Fertigungsaufträgen“ ergebe (BT-Drucks. 16/10067, S. 38). Entgegen seiner früheren Rechtsprechung (vgl. bspw. BFH-Urteil vom 28.01.1960, Az. IV 226/58 S, BStBl. III 1960, S. 291; BFH-Urteil vom 13.12.1979, Az. IV R 69/74, BStBl. II 1980, S. 239) hat sich der 4. Senat des BFH mittlerweile der heute herrschenden Auffassung in Rechtsprechung und handelsrechtlicher Literatur angeschlossen (vgl. bspw. BFH-Urteil vom 24.01.2008, Az. IV R 87/06, BStBl. II 2008, S. 428; BFH-Urteil vom 29.11.2007, Az. IV R 62/05, BStBl. II 2008, S. 557; BFH-Urteil vom 08.09.2005, Az. IV R 40/04, BStBl. II 2006, S. 26). Er sieht daher die Abnahme des Werks bzw. der Werkleistung und damit den Übergang der Preisgefahr auf den Abnehmer als Voraussetzung für die Gewinnrealisierung an. Nach Meinung des 8. Senats im umstrittenen BFH-Urteil vom 14.05.2014 hingegen soll dieser Grundsatz einzuschränken sein, „wenn die Wirkungen der Abnahme für das Entstehen des Entgeltanspruchs des Unternehmens [...] durch Sonderregelungen, wie etwa eine Gebührenordnung, modifiziert werden.“ Allerdings basiert die Argumentation des 8. Senats mit Verweis auf das BFH-Urteil vom 13.12.1979, welches wiederum auf das BFH-Urteil vom 28.01.1960 verweist, auf der überholten früheren Rechtsprechung des 4. Senats. Es darf daher bezweifelt werden, ob der 4. Senat den Fall analog entschieden hätte.

Sofern vom Auftraggeber **Abschlagszahlungen** an den Auftragnehmer geleistet werden und es sich hierbei lediglich um eine vorläufige Zahlung handelt, die ggf. ganz oder teilweise zurückgefordert werden kann, kommt nach Auffassung des HFA eine Gewinnrealisierung nicht in Betracht. Eine Abschlagszahlung i.S.d. § 632a BGB wirkt nicht wie eine Teilabnahme. Vielmehr ist die Abschlagszahlung lediglich eine Anzahlung auf die Hauptforderung für das Gesamtwerk (vgl. Sprau, in: Palandt – BGB, 74. Aufl., § 632a BGB, Tz. 4 ff.). Vom Auftraggeber an den Auftragnehmer getätigte Abschlagszahlungen ändern auch nichts an der Tatsache, dass der Gefahrenübergang auf den Auftraggeber erst mit (Teil-)Abnahme des Werks durch diesen erfolgt. Damit wird nicht zuletzt dem Zweck der Kapitalerhaltung bzw. dem Gläubigerschutz Rechnung getragen. Eine Abschlagszahlung hat insoweit lediglich vorläufigen Charakter. Bleibt der endgültig verdiente Vergütungsanspruch hinter den erhaltenen Abschlagszahlungen zurück, sind diese in Höhe der Differenz (Überzahlungen) an den Auftraggeber zurück zu gewähren (vgl. BGH vom 11.02.1999, Az. VII ZR 399/97, NJW 1999, S. 1869; BGH vom 15.04.2004, Az. VII ZR 471/01, BeckRS 2004, 5110; BGH vom 20.08.2009, Az. VII ZR 205/07, NJW 2010, S. 227). Erst wenn der Auftragnehmer das Werk mangelfrei erbringt, kann er die erhaltenen Abschlagszahlungen unter Anrechnung auf den Vergütungsanspruch gemäß § 631 Abs. 1 BGB endgültig behalten. Geht das Werk noch vor Gefahrenübergang (§ 644 Abs. 1 Satz 1 BGB) unter, ist der Auftragnehmer zur Wiederher-

stellung des Werks auf eigene Kosten oder ggf. zur Rückzahlung der Abschläge verpflichtet. In diesem Sinne hat auch der 4. Senat des BFH in der Begründung seines Urteils vom 29.11.2007 klarstellend abgegrenzt, dass eine Gewinnrealisierung möglich ist, sofern der Leistungsverpflichtete die für die erbrachte Teilleistung verdiente Vergütung ohne Verlust des bisher verdienten Honorars behalten kann, wenn es nicht mehr zur Erbringung der restlichen Teilleistungen kommt (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2007, Az. IV R 62/05, BStBl. II 2008, S. 557). Vorstehendes gilt nach Auffassung des HFA auch für solche Abschlagszahlungen, die aufgrund besonderer Honorarordnungen (z.B. § 8 Abs. 2 HOAI a.F. bzw. § 15 Abs. 2 HOAI n.F.) vom Auftraggeber geleistet werden. Auch in diesen Fällen hat der Auftraggeber einen Anspruch auf Rückzahlung zu viel geleisteter Abschlagszahlungen (so auch Schwenker/Wessel, in: Messerschmidt/Voit (Hrsg.), Privates Baurecht, 2. Aufl., § 15 HOAI, Tz. 15; Wirth, in: Korbion/Mantscheff/Vygen, Honorarordnung für Architekten und Ingenieure, 8. Aufl., § 15 HOAI, Tz. 56; Motzke/Wolff, Praxis der HOAI, 3. Aufl., § 8 HOAI). Nach Auffassung des HFA kommt eine Gewinnrealisierung aufgrund von Abschlagszahlungen somit erst in Betracht, wenn die (Teil-)Leistung – vorbehaltlich abweichender vertraglicher Vereinbarungen – vom Auftraggeber abgenommen wurde oder im Einzelfall eine Teilgewinnrealisierung nach den handelsrechtlichen Kriterien zulässig ist (vgl. Ergebnisbericht-Online über die 217. Sitzung des HFA, TOP 10., sowie ADS, a.a.O., § 252 HGB, Tz. 86 ff.).

Zu beachten ist zudem, dass die **HOAI öffentliches Preisrecht** enthält. Nach dem Gesetz zur Regelung von Ingenieur- und Architektenleistungen (ArchLG), welches die Ermächtigungsgrundlage der HOAI bildet, sind in der Honorarordnung Honorare für bestimmte Leistungen bei der Beratung, Planung und Ausführung von Bauwerken u.Ä. zu regeln. Wie bereits der BGH grundlegend festgestellt hat, hat der Ordnungsgeber für andere Regelungen keine Ermächtigung (vgl. BGH-Urteil vom 24.10.1996, Az. VII ZR 283/95, NJW 1997, S. 586). Für die Frage, was der Architekt oder der Ingenieur zu leisten hat, ist daher – so der BGH – folgerichtig allein der geschlossene Werkvertrag nach Maßgabe der Regelungen des BGB relevant. Die Leistungsdefinitionen der HOAI dienen ausschließlich der Abrechnung bzw. Honorarermittlung. Entsprechend wird auch in der Begründung des Bundesrats zur überarbeiteten HOAI 2009 festgestellt, dass die Leistungsphasen der HOAI im Regelfall kaum als in sich abgeschlossene Teile eines Werks anzusehen sind (vgl. BR-Drucks. 395/09, S. 173). Bei den Leistungsphasen der HOAI handelt es sich damit im Regelfall nicht um abnahmefähige Teilleistungen (vgl. BR-Drucks. 395/09, S. 161, wonach eine Abstimmung der Ergebnisse einer Leistungsphase mit dem Auftraggeber keine Teilabnahme darstellt; siehe auch Schwenker/Wessel, in: Messerschmidt/Voit (Hrsg.), Privates Baurecht, 2. Aufl., § 15 HOAI, Tz. 16).

Alleiniger Zweck der Regelung des § 15 Abs. 2 HOAI n.F. bzw. § 8 Abs. 2 HOAI a.F., welche die Möglichkeit von Abschlagszahlungen regelt, ist es, vor dem Hintergrund einer mangelnden Möglichkeit der Teilleistungsabnahme, „dem Auftragnehmer die Nachteile der bestehenden Vorleistungspflicht zu nehmen, da es sachlich nicht gerechtfertigt ist, dem Auftragnehmer einen beträchtlichen Teil des Honorars für eine längere Zeit vorzuenthalten, wenn die vergütete Leistung bereits erbracht worden ist“ (BGH-Urteil vom 22.12.2005, Az. VII ZB 84/05, BGHZ 165, S. 332). Die Regelungen verhindern somit, dass „Planer und Planerinnen erst nach vollständigem Abschluss und Abnahme ihrer Leistung Honorar verlangen können“ (BR-Drucks. 395/09, S. 173). Enthält eine Honorarordnung also entsprechend ihrer Ermächtigungsgrundlage Bestimmungen hinsichtlich der Höhe des Vergütungsanspruchs für einzelne Aufgaben einer Gesamtleistung, fehlen aber Hinweise darauf, dass der Auftragnehmer Anspruch auf Teilabnahmen hat, sind die Voraussetzungen für die Realisierung eines Teilbetrags nicht erfüllt, wenn vertraglich nichts anderes geregelt worden ist (vgl. Kriebel, in: FS Brönner, 2000, S. 215 ff.). Die Abschlagszahlungen sind daher als Verbindlichkeiten („erhaltene Anzahlungen“) zu erfassen, bereits erbrachte, aber nicht abgenommene Leistungen als unfertige Leistungen zu aktivieren.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass auch nach Auffassung des BMF für umsatzsteuerliche Zwecke eine in Leistungsphasen nach der HOAI zerfallende Leistung grundsätzlich als einheitliche Leistung zu sehen ist. Allein die Aufgliederung der Leistungsbilder zur Ermittlung des (Teil-)Honorars führt nicht zur Annahme von Teilleistungen i.S.d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG. Nur wenn zwischen den Vertragspartnern im Rahmen des Gesamtauftrags über ein Leistungsbild zusätzliche Vereinbarungen über die gesonderte Ausführung und Honorierung einzelner Leistungsphasen getroffen werden, sind insoweit Teilleistungen anzunehmen (vgl. Abschn. 13.3 Abs. 1 **Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE)**). Es ist fraglich, wann in praxi im Zusammenhang mit solchen Leistungen eine „Abnahmefähigkeit“ i.S. des BFH-Urteils vom 14.05.2014 gegeben sein soll.

Die im BMF-Schreiben vom 29.06.2015 vorgesehene Übertragung der Grundsätze des BFH-Urteils vom 14.05.2014 auf Abschlagszahlungen i.S.d. § 15 Abs. 2 HOAI n.F. (2013) lässt zudem die im Vergleich zum entschiedenen Fall erfolgten **Rechtsentwicklungen** außer Betracht:

- So hat der Gesetzgeber bereits im Jahr 2009 eine Bereinigung der HOAI von vertraglichen Regelungen (vgl. BR-Drucks. 395/09, S. 152) durchgeführt und damit den Abrechnungscharakter der HOAI hervorgehoben.
- Zudem wurde der bisherige § 8 Abs. 2 HOAI a.F., welcher dem BFH-Urteil vom 14.05.2014 zugrunde lag, in den § 15 Abs. 2 HOAI n.F. überführt und dabei ergänzt,

dass Abschlagszahlungen auch zu schriftlich vereinbarten Zeitpunkten für nachgewiesene Leistungen gefordert werden können. In der Begründung des Bundesrats zu dieser Änderung wird wie bereits oben erläutert darauf hingewiesen, dass die Kriterien für die Honorarvereinnahmung nicht dem vollständigen Abschluss und der Abnahme ihrer Leistung gleichstehen (vgl. BR-Drucks. 395/09, S. 173).

- Des Weiteren wurde der Anwendungsbereich des § 8 Abs. 2 HOAI a.F. sowie des § 15 Abs. 2 HOAI (2009), die noch Abschlagszahlungen in Bezug auf „nachgewiesene Leistungen“ regelten, in § 15 Abs. 2 HOAI n.F. (2013) auf „nachgewiesene Grundleistungen“ reduziert (vgl. dazu auch Marx/Juds, DStR 2015, S. 1462, 1464). Insoweit würde die strikte Anwendung des BMF-Schreibens vom 29.06.2015 nur zu einer teilweisen Realisierung von Gewinnen im Zusammenhang mit Planungsleistungen führen, wenngleich sowohl Grundleistungen als auch sonstige in der HOAI geregelte Leistungen ähnlich schwierig abgrenzbar sein dürften. Eine Kopplung der Gewinnrealisation an die Honorar(ver)ordnung dürfte daher auch vor diesem Hintergrund nicht zweckgerecht sein.
- Schließlich erfolgte im Jahr 2013 eine Anpassung des Wortlauts von § 15 Abs. 1 HOAI i.d.F. 2009 an die Vorschriften des BGB zum Werkvertragsrecht, indem die Fälligkeit des Honorars nunmehr grundsätzlich an die Voraussetzung geknüpft wird, dass die Leistung abgenommen wurde (vgl. BR-Drucks. 334/13, S. 145). Damit wird die Notwendigkeit einer Abnahme von (Teil-)Leistungen nunmehr explizit in der HOAI berücksichtigt (vgl. hierzu auch Marx/Juds, DStR 2015, S. 1462, 1464).

Diese Rechtsentwicklungen sprechen somit nach Auffassung der HFA ebenfalls gegen eine allgemeine Übertragung des BFH-Urteils vom 14.05.2014 auf Abschlagszahlungen i.S.v. § 15 Abs. 2 HOAI n.F.

Zusammenfassend ist festzuhalten:

- Die handelsrechtlichen Grundsätze sowie die Betrachtung der Rechtsentwicklungen zur HOAI führen unter Würdigung der höchstrichterlichen Rechtsprechung des BGH und des 4. Senats des BFH zu dem Ergebnis, dass eine Gewinnrealisierung aufgrund von Abschlagszahlungen weiterhin erst in Betracht kommt, wenn die (Teil-)Leistung vom Auftraggeber abgenommen wurde oder im Einzelfall eine Teilgewinnrealisierung nach den handelsrechtlichen Kriterien zulässig ist.
- Bei der Prüfung der Anwendung bzw. Übertragung des BFH-Urteils vom 14.05.2014 auf Abschlagszahlungen im Allgemeinen ist zu beachten, dass dem Urteil des 8. Senats des BFH mehrere höchstrichterliche Entscheidungen gegenüberstehen, die gemäß dem *IDW Prüfungsstandard: Rechnungslegungs- und Prüfungsgrundsätze für*

die Abschlussprüfung (IDW PS 201), Tz. 8, bei der Interpretation der Rechnungslegungsnormen (ebenso) zu berücksichtigen sind.

- Nach Auffassung des HFA ist eine Übertragung des BFH-Urteils vom 14.05.2014 auf Abschlagszahlungen nach § 632a BGB bzw. nach § 15 Abs. 2 HOAI n.F. nicht zulässig. Sollte vom Bilanzierenden hiervon abweichend das Urteil dennoch auf andere Abschlagszahlungen als solche nach HOAI a.F. übertragen werden, hat der Abschlussprüfer unter Berücksichtigung des *IDW Prüfungsstandards: Grundsätze für die ordnungsgemäße Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen (IDW PS 400)* zu würdigen, ob es sich um eine wesentliche Beanstandung handelt, sodass **Konsequenzen für den Bestätigungsvermerk** zu ziehen sind.
- Der Zeitpunkt der Aktivierung von Forderungen bestimmt sich sowohl bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 Abs. 1 EStG unter Anwendung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes als auch bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG nach den handelsrechtlichen GoB, zu denen auch das Realisationsprinzip gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB gehört. Die vorstehenden Grundsätze gelten nach Auffassung des HFA somit unverändert auch für die steuerliche Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, weshalb die Anwendung der Regelungen des BMF-Schreibens vom 29.06.2015 zu einer verwaltungstechnischen Durchbrechung der Maßgeblichkeit führen würde.