



**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Fi/Gr  
Tel.: +49 30 240087-43  
Fax: +49 30 240087-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

18. Dezember 2015

## **Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen – Praxisfragen und -probleme**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wie am 4. November 2015 in dem gemeinsamen Termin mit Ihnen und dem Zentralverband des Deutschen Handwerks (ZDH) besprochen, nehmen wir gern die Gelegenheit wahr, Ihnen die gravierendsten Praxisprobleme vorzutragen, die sich aus der Auslegung des BFH-Urteils vom 14. Mai 2014 (Az. VIII R 25/11, BStBl. II 2014, S. 968) durch das BMF-Schreiben zur Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen vom 29. Juni 2015 (BStBl. I 2015, S. 542) ergeben, und dazu Lösungen vorzuschlagen.

Wir möchten einleitend noch einmal darauf hinweisen, dass die Auffassung der Finanzverwaltung, soweit sie die Urteilsgrundsätze auch auf nicht der HOAI unterliegende Werkverträge überträgt, sich u. E. nicht aus dem genannten BFH-Urteil ergibt.

### **1. Abgrenzung zwischen Abschlagszahlung und Vorschuss**

Im BMF-Schreiben vom 29. Juni 2015 wird wie folgt unterschieden: Bei Abschlagszahlungen handele es sich um eine Abrechnung von bereits erdienten Ansprüchen. Diese seien von Forderungen auf einen Vorschuss abzugrenzen, bei denen auch weiterhin keine Gewinnrealisierung eintrete. Für die Praxis besteht damit die Notwendigkeit, genauer als bisher zwischen Abschlagszahlungen und Vorschüssen zu unterscheiden.

Vorschüsse dienen der Finanzierung des Herstellungsprozesses. Häufig werden bereits bei Vertragsabschluss Anzahlungen fällig, ohne dass schon Leistungen erbracht worden sind oder werden.

Wenn Zahlungen zu vorab festgeschriebenen Zeitpunkten vereinbart und geleistet werden, ist nicht immer sichergestellt und nachprüfbar, ob bzw. inwieweit diese Zahlungen mit dem Leistungsfortschritt in Einklang stehen. Im Rahmen der Buchhaltung ist schon die zutreffende rechtliche Einordnung einer vereinbarten Zahlung gerade bei kleinen Unternehmen nicht leicht und zweifelsfrei möglich.

Für kleinere Bauhandwerker (Tischler, Dachdecker), die selber buchen oder die ihre Buchführung einem Steuerberater übertragen haben, und bei denen kein projektbezogenes, zeitnahes Controlling existiert, ist es darüber hinaus rein faktisch unmöglich

- eine Abschlagsrechnung anhand des genauen Leistungsstandes zu stellen sowie
- den jeweils angefallenen Aufwand (Material, Personal etc.) projekt- und zeitpunktbezogen exakt zu beziffern und der Abschlagszahlung gegenüberzustellen, um den anteiligen Gewinn zu ermitteln.

#### **Petitum:**

Bei von vornherein zeitlich fixierten Zahlungszeitpunkten und in anderen Fällen, in denen klar ersichtlich ist, dass die Zahlungen Finanzierungscharakter haben und der Sicherstellung der Liquidität während des Leistungsprozesses dienen, sollte stets davon ausgegangen werden, dass es sich bei den erfolgten Zahlungen um Vorschüsse handelt.

Es bedarf hierzu einer Klarstellung für die Praxis. Dies gilt insbesondere deshalb, weil in § 15 Abs. 2 HOAI in der geltenden Fassung unterschieden wird zwischen Abschlagszahlungen für nachgewiesene Leistungen bzw. Grundleistungen einerseits und Abschlagszahlungen zu schriftlich vereinbarten Zeitpunkten andererseits. Bei der zweiten Alternative würde es sich nach der von uns vertretenen Auffassung dagegen nicht um Abschlagszahlungen, sondern um Vorschüsse handeln. Der BFH hat sich mit dieser in der geltenden HOAI angelegten Abgrenzung in seinem Urteil nicht befasst.

## **2. Voraussetzung für eine Gewinnrealisierung**

### a) „Sicherheit“ des Zahlungsanspruchs

In der BFH-Entscheidung wird darauf abgestellt, dass dem Leistenden der Anspruch „so gut wie sicher“ sei, da er es letztlich allein beeinflussen könne, ob er das bereits verdiente Entgelt behalten könne.

Diese Sichtweise lässt sich ggf. bei Planungsleistungen, wie im Fall des BFH-Urteils, nachvollziehen. In den Fällen anderer Werkverträge steht aber häufig erst nach Abschluss des gesamten Projekts fest, inwieweit bereits vereinnahmte Abschlagszahlungen oder Vorschüsse letztlich beim leistenden Unternehmer verbleiben.

#### Beispiel:

Ein Anlagenbauer erstellt eine neue Fertigungsstraße für ein Produktionsunternehmen. Ob die Anlage die vereinbarten Leistungsmerkmale erbringt (Ausbringungsmenge, Ausstoßgeschwindigkeit, Produktqualität etc.) lässt sich erst im Probetrieb feststellen. Erst dann steht fest, ob das leistende Unternehmen die erhaltenen Zahlungen vollständig behalten kann.

Es kann hier auch nicht argumentiert werden, dass ein Anspruch auf Abschlagszahlungen bei mangelhafter Leistungserbringung nicht besteht. Die Mangelfreiheit der Gesamtleistung lässt sich gerade erst nach Abschluss aller Arbeiten erkennen.

Allein aus der Tatsache, dass eine Abschlagsrechnung gestellt und eine Abschlagszahlung geleistet wird, kann nicht darauf geschlossen werden, dass dem Leistenden das erhaltene Entgelt sicher erhalten bleibt. Bei zwischenzeitlichen Abschlagszahlungen wird in der Regel nicht genau der auf den konkreten Leistungsstand am Stichtag entfallende Betrag geleistet. Es werden vielmehr oft, wenn nicht immer, auch Teilbeträge enthalten sein, die auf erst noch zu erstellende Leistungen entfallen. Zumindest diese Teilbeträge stünden den Unternehmen aber noch nicht „sicher“ zu.

**Petitum:**

In keinem Fall darf aus dem oben dargestellten Sachverhalt gefolgert werden, dass ein geleisteter Betrag in „Abschlagszahlung“ und „Vorauszahlung“ aufgeteilt werden müsste. Dies wäre rein praktisch nicht zu leisten; die erforderliche Abgrenzung könnten gerade kleinere Unternehmen ohne große Controlling-Abteilung nicht vornehmen.

Wir regen vielmehr an, dass Zahlungen, die einen Vorauszahlungscharakter enthalten, stets als solche qualifiziert und behandelt werden. Indiz dafür könnte sein, dass der gezahlte Betrag die aktivierten Herstellungskosten übersteigt.

**b) Vorliegen lang laufender Werkverträge**

Die Problematik von Abschlagszahlungen stellt sich bei lang laufenden Werkverträgen, aber ggf. auch bereits dann, wenn die Laufzeit eines Werkvertrags sich über einen Bilanzstichtag hinaus erstreckt, selbst wenn der Auftrag weniger als 12 Kalendermonate umfasst.

Gerade bei kleineren Bauhandwerkern wird es mehr kurz laufende Werkverträge geben als bei großen Bauunternehmen. Wird ein solcher Auftrag innerhalb eines Wirtschaftsjahres abgeschlossen, ergeben sich insgesamt für den Besteuerungszeitraum keine Unterschiede in der Gewinnauswirkung.

Insbesondere bei diesen kleinen Unternehmen führt die Abgrenzung von Abschlagszahlungen und Vorschüssen aber, wie oben bereits ausgeführt, zu besonderen Praxisproblemen. Abhilfe könnte hier dadurch geschaffen werden, dass eine Mindestlaufzeit für das Vorliegen von lang laufenden Werkverträgen definiert wird und bei kürzeren Vertragslaufzeiten pauschal auf den Ausweis von Gewinnrealisierungen verzichtet werden kann.

**Petitur:**

Für die Praxis wird zur Abwendung unbilliger Härten klargestellt, dass lang laufende Werkverträge, bei denen eine Gewinnrealisierung aus Abschlagszahlungen erforderlich wird, erst bei einer Laufzeit von mehr als 18 Kalendermonaten vorliegen.

**3. Korrekturmöglichkeiten bei Versteuerung von Scheingewinnen**

Selbst wenn am Leistungsfortschritt orientierte Abschlagszahlungen und ein verlässliches Projektcontrolling vorliegen, ist nicht sichergestellt, dass der kalkulierte Gewinn am Ende eines Projektes auch tatsächlich verwirklicht werden kann. Denkbar sind z. B. folgende Probleme:

- Im Zeitablauf ändert sich die Höhe des Projektumsatzes, da zwischenzeitlich Änderungswünsche oder Ergänzungen vom Auftraggeber eingebracht werden. Die notwendige Kalkulation müsste dann vollkommen neu durchgeführt werden.
- Ergibt sich aufgrund von im Planungsstadium unvorhersehbaren Problemen, z. B. erhöhte Kosten aufgrund eines insolvenzbedingten Ausfalls eines Subunternehmers, die nicht an den Auftraggeber nachberechenbar sind, dass der kalkulierte Gewinn verfehlt wird, oder schließt das Projekt sogar mit einem Verlust ab, so sind zwischenzeitlich Steuern auf Scheingewinne entrichtet worden.

Selbst wenn die Verluste steuerlich zum Projektende in Abzug gebracht werden können, musste das Unternehmen zwischenzeitliche ungerechtfertigte Liquiditätsnachteile hinnehmen. Liegt ein Fall der Mindestbesteuerung nach § 10d EStG vor, sind ggf. noch nicht einmal die Verluste voll absetzbar.

Um solche Fälle zu vermeiden, müssten Steuerbescheide immer offen gehalten werden, um nach Ende eines Projektes und der abschließenden Nachkalkulation auch eine Korrektur um die auf Scheingewinne abgeführten Steuern zu ermöglichen.

**Petitur:**

Es muss eine Möglichkeit vorgesehen werden, wie Unternehmen zwischenzeitlich abgeführte Steuern auf Scheingewinne wieder erstattet bekommen bzw. mit anderen Steueransprüchen verrechnen können. Dies gilt nicht nur, aber insbesondere dann, wenn ein Projekt tatsächlich mit Verlust abgeschlossen wurde.

#### **4. Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz**

Das Institut der Wirtschaftsprüfer geht in zwei Stellungnahmen davon aus, dass es handelsrechtlich bei Werkverträgen weiterhin erst bei Abnahme des Werkes zu einer Gewinnrealisierung kommt. Damit kommt es zwangsläufig zu neuen Abweichungen zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz. In der Praxis ist noch nicht geklärt, wie dabei konkret verfahren werden sollte.

Haben die Unternehmen bisher eine Einheitsbilanz erstellt, so wird zukünftig ggf. eine eigene Steuerbilanz zu erstellen sein, was den bürokratischen Aufwand für die betroffenen Unternehmen weiter erhöht. Da Gewinne steuerlich früher erfasst werden als in der Handelsbilanz, stellt sich ggf. die Frage einer Steuerabgrenzung in der Handelsbilanz.

##### **Petition:**

Aufgrund der Abkehr von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und der Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes benötigt die Praxis dringend Vorgaben, wie der Gewinn für steuerliche Zwecke zu ermitteln ist und wie insbesondere unfertige Leistungen bilanziell abzubilden sind.

#### **5. Vorgehen bei Geltung spezieller Vertragsbedingungen**

Der BFH hat in seinem Urteil vom 14. Mai 2014 explizit nur zum Vorgehen unter der HOAI entschieden. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind die Urteilsgrundsätze auch für Werkverträge nach § 632a BGB anzuwenden.

Gerade im Baubereich werden oftmals die VOB/B zur Grundlage der Verträge gemacht. Sie enthalten u. a. Aussagen zur Verteilung der Gefahr zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer, zur Abnahme und zur Abrechnung und Zahlung. Nach dem Grundsatz des Vorrangs speziellen Rechts sind diese Vertragsbedingungen u. E. nicht von der Auslegung zur Reichweite von § 632a BGB berührt.

##### **Petition:**

Es sollte klargestellt werden, dass sich bei Geltung der VOB/B nichts an den bisher herrschenden Grundsätzen zur Gewinnrealisierung ändert.

#### **6. Übergangsregelungen**

Wir würden es sehr begrüßen, wenn ein ergänzendes BMF-Schreiben zur Konkretisierung des Schreibens vom 29. Juni 2015 möglichst frühzeitig im Jahr 2016 veröffentlicht würde, damit die betroffenen Unternehmen es ggf. noch bei der Erstellung ihrer Abschlüsse für 2015 berücksichtigen könnten.

Besonders schwierig ist es in der Praxis, wenn für länger laufende Verträge nachträglich eine Neubewertung von Vorgängen aus der Vergangenheit vorzunehmen ist. Zweifelsfrei werden die erforderlichen Abgrenzungen kaum vorgenommen werden können. Letztlich ergibt sich ein zusätzliches Streitpotential, das in der überwiegenden Zahl der Fälle wohl nur im „Verhandlungsweg“ aufzulösen wäre.

**Petition:**

Um diesem unbefriedigenden Zustand vorzubeugen, regen wir eine Prüfung an, ob die Anwendung der neuen Grundsätze nicht frühestens auf nach dem 29. Juni 2015 abgeschlossene Verträge begrenzt werden könnte.

Mit freundlichen Grüßen  
i. A.

Claudia Kalina-Kerschbaum  
Leiterin Steuerrecht und Rechnungslegung