

## Steuerrecht

# Gewinnrealisierung bei Ingenieuren

VON MICHAEL MARX UND THOMAS JUDS

Ein Urteil des obersten deutschen Steuergerichts (Bundesfinanzhof – kurz BFH) aus dem Jahr 2014 und ein dieses Urteil auslegendes Schreiben der Finanzverwaltung (Bundesministerium der Finanzen – BMF) sorgen seit Anfang 2015 für Aufruhr in der (Bilanzierungs-)Fachwelt und Verunsicherung bei den betroffenen Unternehmen. Viel Lärm um Nichts? Wir meinen nein! Worum geht es?

**Das BFH-Urteil**

Ingenieure erbringen ihre Leistungen in der Regel im Rahmen längerfristiger Werkverträge. Werkverträge sind dadurch gekennzeichnet, dass die Vergütung erst mit der Abnahme des Werkes durch den Auftraggeber fällig wird. Während der Leistungserstellung werden Abschlagsrechnungen gestellt, nach Ablieferung des Werkes und der Abnahme erfolgt die Schlussrechnung des Projektes. In der Bilanz führt nach jahrzehntelanger gefestigter Rechtsprechung erst die Schlussrechnung zu einer Gewinnerfassung – die Abschlagsrechnungen waren bis dahin erfolgsneutral zu verbuchen. Erfolgswirksam wirkten sich lediglich die unfertigen Leistungen aus, d. h. bis zur Abnahme des Werkes waren die erbrachten Leistungen mit den durch das Werk verursachten Kosten (also ohne Gewinnanteil) zu bewerten und kostenneutralisierend als Ertrag zu verbuchen. Hier setzt das BFH-Urteil an, nach dem – entgegen den dargestellten Grundsätzen – Abschlagsrechnungen gewinnerhöhend zu erfassen seien. Allerdings betraf das Urteil ausschließlich Architekten und Ingenieure, zudem nur Abschlagsrechnungen nach der HOAI 1996, und einen speziell gelagerten Sachverhalt (die Leistung war zu über 98 % erbracht worden und das Gebäude seit 10 Jahren bezogen, ohne dass eine Schlussrechnung gestellt wurde).

Obwohl das Urteil in Fachkreisen und Verbänden nahezu einhellig auf Ablehnung stieß, legte das BMF dieses auf seine eigene Art profiskalisch aus, indem es die Urteilsgrundsätze nicht nur auf ähnlich gelagerte Sachverhalte bei verzögerten Schlussrechnungen ausdehnte, sondern auf Abschlagsrechnungen aller Werkunternehmer, sofern diese auf Grundlage des § 632a BGB (reguläre Werkverträge) oder der HOAI gestellt wurden. Nach der Auffassung des BMF erfolgt nun eine vorgezogene Versteuerung von Abschlagsrechnungen, wenn die zugrunde liegende Leistung erbracht und mit einer Abschlagsrechnung darüber abgerechnet wurde. Der Zahlungseingang ist unerheblich.

**Ein Beispiel**

Eine Ingenieurbüro GmbH hat für Planungsleistungen Abschlagsrechnungen in Höhe von 11,5 Mio.€ gestellt, von denen bislang 10,5 Mio.€ bezahlt wurden. Die unfertigen Leistun-

gen werden mit 10 Mio.€ bewertet.

Nach bisheriger Rechtslage wären in der Bilanz zum 31.12.2015 unfertige Leistungen in Höhe 10 Mio. € zu aktivieren und erhaltene Anzahlungen in Höhe von 10,5 Mio. € zu passivieren. Die gestellten, aber noch offenen Abschlagsrechnungen in Höhe von 1 Mio. € wirken sich bilanziell nicht aus. Gewinnerhöhend (bzw. -mindernd) wirkt sich lediglich die bilanzielle Veränderung der unfertigen Leistungen im Vergleich zum Vorjahr aus.

Nach neuer Auffassung der Finanzverwaltung wären nunmehr zum 31.12.2015 sämtliche Abschlagsrechnungen gewinnerhöhend als Forderungen zu erfassen, gleich ob diese offen oder bezahlt sind. Im Gegenzug wären die entsprechenden unfertigen Leistungen gewinnmindernd aufzulösen. Insgesamt ergäbe sich ein Übergangsgewinn in Höhe von (+ 11,5 Mio. € – 10 Mio. €) = 1,5 Mio. €. Auf diesen wären Körperschaft- und Gewerbesteuer in Höhe von rund 450.000 € zu zahlen.

**Wen betrifft die neue Rechtslage?**

Sie sind von den Änderungen im Grundsatz betroffen, wenn Sie

- Ihren Gewinn durch Bilanzierung ermitteln – beispielsweise sind Architekten oder Ingenieure, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, nicht betroffen,
- Werkleistungen erbringen – bei reinen Dienstleistungen wie der Honorarberatung stellt sich die Problematik nicht,
- gegenüber Ihren Kunden echte Abschlagsrechnungen stellen.

**Welche Abschlagsrechnungen sind betroffen?**

Umgangssprachlich werden häufig die Begriffe Anzahlung, Vorauszahlung, Abschlag und Abschlagszahlung mehr oder weniger synonym verwendet. Von der Rechtsprechungsänderung betroffen sind allerdings nur Abschlagsrechnungen im Sinne von § 632a BGB, § 8 Abs. 2 HOAI 1996 und § 15 Abs. 2 HOAI, das heißt also Abschlagsrechnungen, mit denen für bereits erbrachte Leistungen Abschlagszahlungen gefordert werden. Nicht betroffen ist die bloße Anforderung von Vorauszahlungen, denen keine Leistung gegenübersteht.

**Ab wann wären die Neuregelungen zu beachten?**

Die Neuregelungen sind erstmals für alle nach dem 23.12.2014 beginnenden Wirtschaftsjahre anzuwenden. Stellen Sie Ihre Bilanz wie viele Unternehmen jeweils zum 31. Dezember eines Jahres auf, müssten Sie die Neuregelungen also erstmals zum 31.12.2015 beachten.

**Gibt es Übergangsregelungen?**

Ja. Ein aus der Umstellung resultierender Gewinn kann nach den Vorstellungen der Finanzverwaltung

- entweder im Jahr der Umstellung, oder
- zu gleichen Teilen im Jahr der Umstellung und im folgenden Jahr, oder
- zu gleichen Teilen im Jahr der Umstellung und den folgenden zwei Jahren versteuert werden.

Nach Ermittlung des Übergangsgewinns muss also je nach Situation im Unternehmen entschieden werden, wie der Übergangsgewinn optimal zu verteilen ist. In der Regel dürfte das die Verteilung auf drei Jahre sein, allerdings sind auch andere Situationen denkbar, z.B. wenn der anzuwendende Steuersatz in den einzelnen Jahren variiert. Nach unserem Beispiel könnte demnach der Übergangsgewinn von 1,5 Mio. € auf jeweils 500.000 € in drei Jahren verteilt werden.

#### **Müssen die neuen Grundsätze angewendet werden?**

Nein. Weder das BFH-Urteil noch das BMF-Schreiben entfaltet Bindungswirkung für Sie als Steuerpflichtigen. Wenden Sie die Grundsätze nicht an, müssen Sie allerdings damit rechnen, dass das Finanzamt Ihrem Ansatz nicht folgt und demzufolge eine Korrektur der eingereichten Steuererklärung vornehmen wird. In diesem Fall bliebe Ihnen nur der Klageweg. Ob und in welchen Fällen diese Klage Aussicht auf Erfolg hat, ist derzeit ungewiss, obwohl es sehr viele sachliche Argumente gegen die Auffassung der Finanzverwaltung gibt.

#### **Gibt es vertragliche Gegenmaßnahmen?**

Die Rechtslage ist zur Zeit derart ungewiss, dass sämtliche Vertragsgestaltungen mit einem Risiko behaftet sind. Vereinzelt wird z. B. die Ansicht vertreten, dass Abschlagszahlungen, die nicht unter § 632a BGB oder § 15 Abs. 2 HOAI fallen, nicht von der Neuregelung betroffen sind. Das mag vor dem Wortlaut des BMF-Schreibens vertretbar erscheinen, nicht allerdings vor dem (neuen) prinzipiellen Ansatz der Finanzverwaltung, dass Abschlagszahlungen für bereits erbrachte Teile einer Werkleistung schon vor deren Abnahme zu einer Gewinnrealisation führen. Oder anders ausgedrückt: wenn das Finanzamt nicht vor einer generalisierenden Ausdehnung des doch recht speziellen Urteils auf alle Werkverträge zurückschreit, wieso sollte dann keine Übertragung auf vertragliche Vereinbarungen erfolgen?

#### **Welche Vorgehensweise ist zu empfehlen?**

Zunächst sollten Sie prüfen, ob Sie von der Neuregelung grundsätzlich betroffen sind (Bilanzierung, erbrachte Werkleistungen, gestellte Abschlagsrechnungen). Dann sollten die möglichen Auswirkungen berechnet werden, also der aus der Umstellung resultierende Übergangsgewinn. Haben Sie zum Bilanzstichtag nur in geringem Umfang Abschlagsrechnungen gestellt, sind auch die konkreten Auswirkungen zum Umstellungszeitpunkt nur gering. Beispielsweise ist ein Ingenieur, der grundsätzlich seine Werke zum 31. Dezember schlussrechnet, nicht betroffen.

Steht der Übergangsgewinn fest, müssen die steuerlichen Auswirkungen der drei möglichen Verteilungen berechnet werden. Auf dieser Grundlage muss dann abgewogen werden, ob der Auffassung der Finanzverwaltung gefolgt wird oder nicht. In diese Abwägung sollten zudem noch weitere Gesichtspunkte einfließen, wie z. B. Kosten und Chancen eines sich anschließenden Finanzgerichtsprozesses, aber auch grundsätzliche Erwägungen wie die Vorfinanzierung künftiger Steuerzahlungen auf gestellte, aber noch nicht vereinnahmte Abschlagsrechnungen, Auswirkungen auf das Projektcontrolling sowie erhöhte administrative Kosten durch die unterschiedliche Bewertung in Handels- und Steuerbilanz.

#### **Autoren:**

**StB Dipl.-Kfm. Michael Marx,**

**StB Dipl.-Kfm. Thomas Juds**

Juds, Marx und Partner,

Unternehmensberatungs-/Steuerungsberatungsgesellschaft, Düsseldorf

# Wir wollen Ihren Erfolg.

Profitieren Sie von  
einem starken Verband!



[www.vbi.de](http://www.vbi.de)

Der VBI vereint die besten Planer und Berater Deutschlands. Er ist die führende Berufsorganisation unabhängig planender und beratender Ingenieure in Deutschland.

#### **Sie wollen dazu gehören?**

**Sprechen Sie mit uns,  
wir informieren Sie gern!**

Verband Beratender Ingenieure VBI  
Budapester Straße 31  
10787 Berlin  
Tel.: 030/26062-0  
Fax: 030/26062-100  
vbi@vbi.de, www.vbi.de