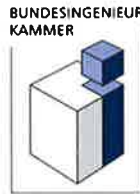
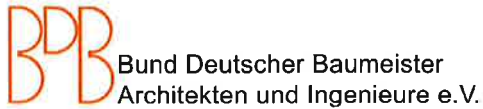




Bund Deutscher Architekten



Bundesministerium der Finanzen  
Herrn Ministerialdirektor Michael Sell  
Abteilungsleiter IV  
Mauerstr. 75  
10117 Berlin

18. März 2015  
Vb

## **Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen nach HOAI**

Sehr geehrter Herr Ministerialdirektor Sell,

der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit seinem Urteil vom 14. Mai 2014 – VIII R 25/11 in Abweichung zu seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass nach HOAI 1995 erhaltene Anzahlungen für einzelne Leistungsphasen der HOAI, für die eine nachprüfbare Rechnung vorliegt, nach steuerlichen Grundsätzen „endgültig verdient“ sind. Es komme nicht darauf an, ob der erteilte Auftrag noch weitere, noch nicht abgeschlossene Leistungsphasen umfasse, denn jede einzelne Leistungsphase der HOAI sei eine für sich selbständige Leistung. Die Bilanzierung einer teilsfertigen Arbeit für einzelne abgeschlossene Leistungsphasen nach HOAI komme demnach nicht in Betracht.

Das Urteil des BFH ist im Bundessteuerblatt veröffentlicht worden (BStBl 2014 II 968) und deshalb ab sofort ohne jegliche Einschränkungen auf alle noch offenen Steuerfälle anzuwenden. Dies führt wegen der drastischen Abkehr von den bisher anerkannten Grundsätzen zur steuerlichen Beurteilung von Leistungen nach der HOAI bei unseren Mitgliedern kurzfristig und ohne Vorbereitungsmöglichkeiten zu erheblichen Erhöhungen der Bilanzgewinne und massiven, nicht zu bewältigenden Steuerzahlungen.

Darüber hinaus weisen wir auf wesentliche gesetzliche Änderungen hin, die gegenüber dem Sachverhalt der BFH-Entscheidung bestehen und möchten Ihnen diese Änderungen und die daraus nach unserer Auffassung zu ziehenden Auswirkungen auf die Bilanzierungsgrundsätze wie folgt darstellen:

Der Entscheidung des BFH lag die HOAI in der Fassung vom 21.09.1995 zugrunde. Im Gegensatz zum allgemeinen Werkvertragsrecht enthielt die HOAI einen Anspruch des Planers auf Abschlagszahlungen. Mit dieser Sonderregelung, die das Werkvertragsrecht des BGB (§ 631) modifiziert und begründet, der BFH die abweichende steuerliche Beurteilung von Abschlagszahlungen auf Planungsleistungen gegenüber dem Werkvertragsrecht.

Werkvertragsrecht und HOAI sind seitdem modifiziert worden. Im Werkvertragsrecht (§ 632 a BGB) wird dem Werkunternehmer seit 2000 ein gesetzlicher Anspruch auf Abschlagszahlungen eingeräumt. Die HOAI wurde in 2009 und 2013 modifiziert. Ausweislich der Beratungsprotokolle war es dem Gesetzgeber angelegen, das Werkvertragsrecht und die HOAI einander anzunähern. Aus diesem Grund sieht er die Leistungsphasen der HOAI als unselbständige Teile einer Gesamtleistung an. Die HOAI sieht zudem die Abnahme durch den Auftraggeber als Fälligkeitsvoraussetzung vor. Die Abnahme ist nun – übereinstimmend mit dem Werkvertragsrecht – eine der Voraussetzungen für die Fälligkeit der Schlussrechnung und sie legt den Zeitpunkt des Gefahrenübergangs fest. Bis zum Gefahrenübergang – also bis zur Schlussabnahme – sind nunmehr auch Leistungen nach der HOAI nicht erbracht im Sinne des Steuerrechts. Daraus folgt zivilrechtlich, dass alle vor der Abnahme geleisteten Zahlungen des Auftraggebers unter dem Vorbehalt der Rückforderung stehen und steuerlich bis dahin weder selbständige Teilleistungen, noch eine fertige Leistung vorliegt.

Ab dem Inkrafttreten der vorgenannten Gesetzesänderungen ist der eingangs genannten Entscheidung des BFH die rechtliche Grundlage entzogen. Es fehlt die Rechtsgrundlage für die unterschiedliche steuerliche Beurteilung von Planungsleistungen nach der HOAI und dem Werkvertragsrecht.

Vor dem Hintergrund dieser Argumente möchten wir Sie bitten, von der Anwendung des eingangs genannten BFH-Urteils auf die aktuelle Rechtslage abzusehen. Wir würden die dargelegten Gesichtspunkte gerne mit Ihnen erörtern und bitten, zunächst die Anwendung des genannten Urteils bis auf Weiteres zu suspendieren.

Mit freundlichen Grüßen



Dr.-Ing. Erich Rippert  
Vorstandsvorsitzender des AHO



Heiner Farwick  
Präsident des BDA



Barbara Ettinger-Brinckmann  
Präsidentin der BAK



Hans Georg Wagner  
Präsident des BDB



Hans-Ullrich Kammeyer  
Präsident der BInGK



Dr.-Ing. Volker Cornelius  
Präsident des VBI



Ausschuss der Verbände und Kammern  
der Ingenieure und Architekten  
für die Honorarordnung e.V.

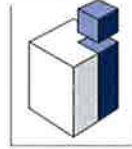


BUNDES  
ARCHITEKTEN  
KAMMER

Bund Deutscher Architekten

BDA

BUNDESINGENIEUR  
KAMMER



VERBAND BERATENDER  
INGENIEURE



Bund Deutscher Baumeister  
Architekten und Ingenieure e.V.

## **Anlage zum Schreiben vom 18. März 2015 an Herrn Ministerialdirektor Michael Sell**

### **I. Vorbemerkung**

Das Urteil des BFH betrifft den Veranlagungszeitraum 2000. Zu dem Zeitpunkt galten die Regelungen der Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI) die zum 1. Januar 1996 in Kraft getreten ist.

Nach 2000 sind wesentliche Änderungen der gesetzlichen Grundlagen beschlossen worden, die wir – soweit für die Entscheidung des BFH relevant – darstellen möchten.

### **II. Änderungen des Werkvertragsrechts und der HOAI nach 1996**

Mit Wirkung zum 1. Mai 2000 ist die Vorschrift des § 632a BGB durch das Gesetz zur Beschleunigung fälliger Zahlungen in das BGB aufgenommen worden. Damit hat der Werkunternehmer gegen den Besteller einen Anspruch auf Zahlung von Abschlagszahlungen. Abschlagszahlungen sind anteilige Zahlungen auf bereits erbrachte Gegenleistungen. Diese bemessen sich üblicherweise am Umfang der anteilig ausgeführten Leistungen. Abschlagszahlungen haben nach ständiger Rechtsprechung des BGH nur vorläufigen Charakter. Auftraggeber und Auftragnehmer haben daher die Möglichkeit im Rahmen der Schlussrechnung Abschlagszahlungen in Frage zu stellen. Abschlagszahlungen im Sinne von § 632a BGB sind damit nicht endgültig verdient, sondern eher als eine Art Anzahlung zu verstehen.

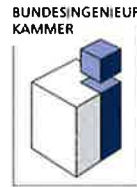
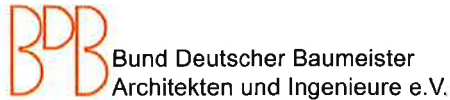
In den Vorschriften der HOAI gab es von Anbeginn den Anspruch des Planers auf Abschlagszahlungen für nachgewiesene Leistungen. In der Fassung der HOAI 1996 wie 2002 handelte es sich hierbei um den § 8 Abs. 2, in den Fassungen der HOAI 2009 und 2013 wurde diese Regelung in § 15 Abs. 2 übernommen. Zum Inhalt dieser Regelung verweisen wir auf Palandt/Sprau, § 631 BGB, Rz 19: „Aus dem Vertrag, nicht aus der HOAI ergibt sich, was der Architekt im Sinn von § 631 Abs. 1 schuldet, ggf. durch Auslegung (Rechtsprechungshinweis...“ Die Parteien können sie (Anm. HOAI) durch Bezugnahme zum Gegenstand der vertraglichen Leistungspflicht machen. Nach gegenwärtig herrschender Meinung dient der Bezug auf die HOAI der Leistungsbeschreibung und der Charakter des Vertrags als Werkvertrag bleibt unberührt. Die HOAI beschränkt sich also auf die präzise Leistungsbeschreibung und die konkrete Regelung der Fälligkeitsvoraussetzungen für Abschlagszahlungen.

Der Anspruch auf Abschlagszahlungen ist wie in § 632 a Abs. 1 BGB als rechtlich verselbstständiger Anspruch ausgestaltet. Der Anspruch ist auflösend bedingt durch die Erstellung der Gesamtschlussrechnung und steht bis dahin unter dem Vorbehalt von Rückforderungen jeglicher Art. Dies zeigt indes auf, dass der Anspruch des Berufsträgers auf Abschlagszahlungen lediglich vorläufigen Charakter hat, die erhaltene Zahlung nicht endgültig verdient ist.

Die jüngste relevante Novellierung ist die des § 15 Abs. 1 HOAI 2013. Nunmehr ist nämlich – wie im Werkvertragsrechts des BGB – für die Fälligkeit der Vergütung die Abnahme der vertraglich geschuldeten Leistung durch den Besteller erforderlich. In den vorher geltenden Fassungen der HOAI war für die endgültige Fälligkeit des Gesamthonorars die Abnahme durch den Besteller nicht Voraussetzung.



Bund Deutscher Architekten



Wie bei den Regelungen der §§ 631 ff. BGB, hat der Architekt/Ingenieur einen Anspruch auf Abschlagszahlungen, hat die endgültige Vergütung jedoch erst nach Abnahme durch den Besteller verdient. Nach der für die Entscheidung des BFH relevanten HOAI 1996, war die Abnahme keine Fälligkeitsvoraussetzung für das Gesamthonorar. So konnte der BFH argumentieren, dass nach § 8 Abs. 2 HOAI 1996 die Zahlung bereits endgültig verdient war, da am Ende keine Abnahme mehr erforderlich war.

Die Aufgliederung der Leistungsbilder der HOAI in einzelne Leistungsphasen vermag den Eindruck zu vermitteln, die Leistungsphasen seien völlig unabhängig voneinander und ohne innere Verknüpfung. Dies entspricht nicht den wirklichen Gegebenheiten; nachfolgend zwei praktische Beispiele:

- Die Leistungsphase 6 beinhaltet die Vorbereitung der Vergabe, Leistungsphase 7 die Mitwirkung bei der Vergabe. Bereits aus dem Text erschließt sich, dass die Mitwirkung bei der Vergabe für den Auftraggeber nur dann sinnvoll ist, wenn der Auftragnehmer die Vergabe auch vorbereitet hat.
- Die Ausführungsplanung (Leistungsphase 5) ist zwingend verknüpft mit dem Prüfen und Werten der Angebote, der Mitwirkung bei der Verhandlung mit den Bietern und der Mitwirkung bei der Auftragserteilung (jeweils Leistungsphase 7), denn die Ausführungsplanung ist auf den Stand der Ausschreibungsergebnisse fortzuschreiben. Die für die Ausschreibung verwendeten Leistungsverzeichnisse enthalten Alternativen, die von den Bietern ausgeschöpft werden. Daraus folgt, dass die Ausführungsplanung erst nach Auftragserteilung an den ausführenden Handwerker von einem grundlegenden Vorschlag zu einer in der Praxis verwendbaren Ausführungsgrundlage vervollständigt werden kann.

### III. Zeitpunkt der Gewinnrealisierung nach Steuerrecht

Die BFH-Rechtsprechung stellt idR. darauf ab, wann der Vertrag wirtschaftlich erfüllt ist. Die herrschende Lehre nimmt an, dass der Gewinn idR. mit dem Übergang der Preisgefahr realisiert ist (Schmidt/Weber-Grellet, § 5 EStG, Rz 607 u. 609). Nach Blümich/Krumm (§ 5 EStG, Rz 939) ist der Gewinn bei gegenseitigen Verträgen realisiert, wenn der Leistungsverpflichtete seine Verpflichtungen wirtschaftlich erfüllt hat und ihm die Gegenleistung mindestens so gut wie sicher ist. Entscheidend ist, dass der Kaufmann die Gegenleistung erhalten hat oder fest mit ihr rechnen kann, ohne mit einer Rückforderung durch den Vertragspartner rechnen zu müssen. Ein solches Risiko besteht u.a., wenn dem Vertragspartner die Einrede des nicht erfüllten Vertrags zusteht. Die Schlechterfüllung ist lediglich ein Unterfall der Nichterfüllung.

Nach den Ausführungen unter Abschn. II entsteht der Anspruch des Berufsträgers auf die Gegenleistung als solche nach der HOAI erst mit Fertigstellung des Gesamtauftrags. Bis zu diesem Zeitpunkt erhält er Abschlagszahlungen, die unter Vorbehalt stehen und zu keinem endgültigen Rechtsanspruch führen. Demgemäß wird der Gewinn nicht durch die (vorläufigen) Abschlagszahlungen, sondern erst durch die Fertigstellung des Werkauftrags, die Abnahme und Stellung der Honorarschlussrechnung realisiert.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise führt zu keinem anderen Ergebnis, denn auch nach dieser ist nach dem maßgeblichen Zivilrecht zu prüfen, ob ein Anspruch besteht (Blümich/Krumm, § 5 EStG, Rz 940 b u. 940 d). Der wirtschaftlichen Betrachtungsweise kann indes Bedeutung zu der Frage zukommen, ob die Leistungsphasen nach HOAI als selbständige Teilleistungen zu beurteilen sind.

Die ertragsteuerliche Definition von gewinnrealisierenden Teilleistungen lehnt sich eng an die umsatzsteuerlichen Kriterien an (Schick/Franz in Herrmann/Heuer/Raupach, § 5 EStG, Rz 971) und stellt darauf ab, ob die Leistung wirtschaftlich teilbar ist, bestimmte Teile gesondert abgenommen/vollendet werden, Teilleistungen gesondert vereinbart sind und eine gesonderte Abrechnung erfolgt.

Eine Gesamtleistung ist nur dann wirtschaftlich teilbar, wenn die Erbringung einzelner Teilleistungen auch herausgelöst aus dem Gesamtzusammenhang für den Auftraggeber zu einem wirtschaftlich sinnvollen Ergebnis führt. Sind die "Teilergebnisse" als Einzelleistungen für den Auftraggeber ohne messbaren Wert, werden solche Einzelleistungen nicht beauftragt, sind nicht marktfähig und haben deshalb nicht die Höhe eines selbständigen Wirtschaftsguts. Sie bleiben integrierter Teil eines umfassenderen Ganzen. So verhält es sich mit den Leistungsphasen der HOAI, die in einem Auftrag zusammengefasst werden. Hinsichtlich der Leistungsphasen eins bis drei erschließt sich dies bereits aus den Bezeichnungen Grundlagenermittlung, Vorplanung und Entwurfsplanung. Eine gesonderte Grundlagenermittlung ist ohne Wert, wenn die darin enthaltenen Erkenntnisse nicht in die Vor- und Entwurfsplanung eingehen. Andererseits beruhen Vor- und Entwurfsplanung auf der Grundlagenermittlung, können ohne diese gar nicht erarbeitet werden.

Der BFH hat die HOAI als Sonderregelung neben dem Werkvertragsrecht gesehen. Mit der Änderung des BGB in 2000 und den Novellierungen der HOAI hat der Gesetzgeber beide Regelungen einander angeglichen (vgl. DRS 334/13, S. 145). Seither erschöpft sich die HOAI insoweit in der Vorgabe konkreter Rahmen für die Höhe der Vorauszahlungen. Die Herausgehobenheit einer Sonderregelung, die steuerlich zu vom Werkvertragsrecht abweichender Annahme von selbständigen Teilleistungen führen könnte, kommt ihr nicht mehr zu.

Zusammenfassend kommen wir zu dem Ergebnis, dass angesichts der eingetretenen wesentlichen Änderungen der einschlägigen gesetzlichen Grundlagen das Realisationsprinzip der Anwendung des bezeichneten BFH-Urteils auf Vorgänge ab 2000 entgegensteht.

Berlin, den 18. März 2015