

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.  
Mohrenstr. 20/21  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.  
Burgstr. 28  
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND  
DER EINZELHANDEL  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.  
Wilhelmstr. 43/43 G  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

Herrn  
Ministerialdirektor Michael Sell  
Leiter Abteilung IV  
Bundesministerium der Finanzen  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

Nur per E-Mail

31. März 2015

### **Gewinnrealisierung bei Abschlagzahlungen nach HOAI**

Sehr geehrter Herr Sell,

der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 14. Mai 2014 (Az. VIII R 25/11) entschieden, dass eine Gewinnrealisierung für erbrachte und abnahmefähige Leistungsphasen einer Werkleistung eintritt, wenn eine nachprüfbare Abschlagsrechnung vorliegt und der Ingenieur oder Architekt nach HOAI 1995 einen Anspruch auf Abschlagzahlung hat. Hierbei kommt es ausdrücklich nicht darauf an, ob eine Teilabnahme vereinbart worden ist oder stattgefunden hat. Diese Abnahme ist im allgemeinen Werkvertragsrecht jedoch zwingende Voraussetzung für die Gewinnrealisierung.

Laut Urteil soll die Gewinnrealisierung vielmehr auf den Zeitpunkt der Entstehung des Anspruchs auf Abschlagzahlungen vorverlagert werden, wenn

- der Zahlung ein Werkvertrag zugrunde liegt,
- der Anspruch auf Abschlagzahlungen entstanden ist,
- die Werkleistung wirtschaftlich erfüllt ist und

- die Zahlung „so gut wie sicher“ ist, d.h. eine Rückforderung der geleisteten Abschlagszahlungen ausgeschlossen ist, weil der abgerechnete Honoraranspruch durch eine prüfbare Rechnung nachgewiesen wurde.

Das Gericht sieht dabei durch die Sonderregelungen der HOAI als Gebührenordnung aus unserer Sicht eine geringere Unsicherheit in der Gewinnrealisierung gegenüber den allgemeinen Vorschriften des Werkvertragsrechts. Die HOAI regelt das Honorar für Grundleistungen in Bezug auf die anrechenbaren Kosten, nach der Honorarzone, der das Objekt angehört, sowie nach der Honorartafel.

In der dem Urteil zugrunde liegenden HOAI werden die anrechenbaren Kosten für die Leistungsphasen 1 bis 4 gemäß Kostenberechnung, solange diese nicht vorliegt nach Kostenschätzung, angesetzt. Für die Phasen 5 bis 7 erfolgt die Berechnung nach Kostenanschlag, solange dieser nicht vorliegt nach Kostenberechnung, für die Phasen 8 bis 9 nach Kostenfeststellung bzw. vorher nach Kostenanschlag.

Regelmäßig sind damit die Abschlagsrechnungen einer erheblichen Unsicherheit nach oben und nach unten unterworfen, da der Planer erst am Ende der jeweiligen Phase, die einer einheitlichen Berechnung unterliegen, die Berechnungsbasis für die Honorartafel kennt.

Ebenfalls können sich im Laufe der Planungsphasen Änderungen in den Honorarzonen ergeben, die zur Anpassung des Honorars auch für bereits abgeschlossene Leistungsphasen führen.

Eine vom BFH für das Kriterium, dass der anteilige Erlös dem Leistenden auch „so gut wie sicher“ sei, geforderte prüfbare Honorarschlussrechnung ist damit für einige praktische Fallkonstellationen erst nach Abschluss weiterer Leistungsphasen möglich und keinesfalls schon beim Stellung einer Abschlagsrechnung.

Auch in Bezug auf den Werkerfolg ist die Abschlagszahlung trotz abgeschlossener Leistungsphase in bestimmten Konstellationen keineswegs „wirtschaftlich erfüllt“. Bei einem Planungsumfang der Leistungsphasen bis zur Leistungsphase 4 schuldet der Architekt oder Planer zwar keine Baugenehmigung, sondern nur eine genehmigungsfähige Planung. Ohne Genehmigungsfähigkeit (Erfolg) der Planung existiert auch kein Honoraranspruch für vorherige Planungsphasen.

Eine Gewinnrealisierung bei Abschlagszahlungen innerhalb der Leistungsphase 8 (Objektüberwachung) wirft weitere Fragestellungen auf. Eine Grundleistung in dieser Phase ist die Dokumentation des Bauablaufs (zum Beispiel Bautagebuch). Die Grundleistung gilt erst als erfüllt, wenn der Architekt oder Planer ein solches angefertigt hat und die Informationen dem Auftraggeber zu Teil wurden. Da man von einem wertmäßigen Zufluss erst sprechen können wird,

sobald ein Informationsaustausch stattgefunden hat, sind Zahlungen, die vor dem Zeitpunkt der Übermittlung der entsprechenden Informationen geleistet werden, als Anzahlungen im Sinne von Vorauszahlungen einzustufen.

All diese Beispiele zeigen die in der Praxis notwendigen Einzelbetrachtungen und Fallkonstellationen, die zu Problemen in der allgemeinen Anwendung des Urteils führen.

Aufgrund der allgemeinen Anwendung des Urteils durch Veröffentlichung im Bundessteuerblatt (BStBl 2014 II 968) herrscht eine weitere Unsicherheit im Bereich derjenigen, die ihre Leistungen nach HOAI abrechnen. Diese Unsicherheit begründet sich wie folgt: Der Entscheidung des BFH lag die HOAI in der Fassung vom 21.9.1995 zugrunde. Zwischenzeitlich wurde die HOAI sowohl 2009 als auch 2013 modifiziert, insbesondere mit der Absicht die HOAI dem allgemeinen Werkvertragsrecht anzugleichen. So heißt es in der amtlichen Begründung zu der Novellierung des § 15 HOAI:

„§ 15 entspricht weitgehend § 15 der HOAI 2009. Der Wortlaut von Absatz 1 wird lediglich an die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches zum Werkvertragsrecht, insbesondere zur Abnahme und Fälligkeit (§§ 640 f. BGB) angepasst.“

Nunmehr sieht auch die HOAI die Endabnahme als Fälligkeitsvoraussetzung vor. Die betroffenen Unternehmen haben erhebliche Zweifel, ob das Urteil auf die novellierte Fassung der HOAI übertragen werden muss. Diese Zweifel ergeben sich unter anderem aus dem Kriterium, dass die Abschlagszahlung „so gut wie sicher“ sein muss. Der BFH führt in seinem Urteil hierzu aus, wie folgt (Hervorhebung durch den Verfasser):

„[Die Abschlagszahlung] ist dem Leistenden „so gut wie sicher“, da eine Rückforderung geleisteter Abschlagszahlungen ausgeschlossen ist, wenn der Auftragnehmer durch Überreichung einer prüfbaren **Honorarschlussrechnung** nachweist, dass der Honoraranspruch in der bereits abgerechneten Höhe entstanden ist [...] Der Auftragnehmer hat es danach – **unabhängig von der Abnahme des Werkes** – selbst in der Hand, ob er das bereits verdiente Entgelt behalten kann.“

Neben der im Urteil erwähnten prüfbaren Honorarschlussrechnung im Sinne von § 15 Abs. 1 HOAI 2013 verlangt diese Vorschrift für die Honorarfälligkeit nunmehr zusätzlich die Abnahme des Werkes. Diese setzt aber eine Mitwirkung des Auftraggebers voraus. Die zitierten Kriterien der BFH-Rechtsprechung zugrunde gelegt, hat es der Auftragnehmer aufgrund der noch erforderlichen Abnahme damit nach unserer Rechtsauffassung gerade nicht mehr „selbst in der Hand“, ob er das bereits verdiente Entgelt behalten kann. Daher ist unseres Erachtens eine Übertragbarkeit der Urteilsbegründung auf die novellierte Fassung der HOAI nicht möglich.

Sollten Sie – entgegen der hier vertretenen Auffassung – die Grundsätze des Urteils auch auf nachfolgende Fassungen der HOAI anwenden wollen, bitten wir Folgendes zu bedenken: Aus der sofortigen Umsetzung des Urteils würden erhebliche negative wirtschaftliche Folgen für die Betroffenen resultieren. Die langfristige Auftrags- und Liquiditätsplanung der Unternehmen sieht regelmäßig keine Gewinnrealisierung von Abschlagszahlungsansprüchen vor Abnahme und der entsprechenden Steuerbelastung vor. Die sich aus dem Urteil ergebende Belastung würde die Unternehmen ohne entsprechende Vorbereitungszeit treffen, sodass vor allem mittelständische Betriebe in ernsthafte Liquiditätsschwierigkeiten geraten und ggf. einem Zinsrisiko gemäß § 233a AO ausgesetzt würden. Aus diesem Grund regen wir, insbesondere da es sich hier nur um eine Frage der zeitlichen Verschiebung der Versteuerung handelt und nicht um eine generelle Fragestellung der Steuerbarkeit, eine Übergangsfrist von 4 Jahren ab Veröffentlichung des Urteils an, um unverhältnismäßige wirtschaftliche Schäden von den Unternehmen in Folge der plötzlichen Änderung abzuwenden.

Abschließend bitten wir daher um eine Bestätigung, dass das Urteil nur auf Abschlagszahlungen nach der HOAI 1995 anzuwenden ist und insbesondere eine Übertragung auf Abschlagszahlungen nach § 632a BGB für Werkverträge nach allgemeinem Recht ausgeschlossen ist.

Wir würden die dargestellten Gesichtspunkte gern mit Ihnen erörtern und stehen für Rückfragen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
HANDWERKS E. V.

Carsten Rothbart

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.

Heinz-Udo Schaap

Heiko Schreiber

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND  
(HDE) E.V.

Jochen Bohne

BUNDESVERBAND  
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Berthold Welling

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Dr. Oliver Perschau

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Jürgen Wagner

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber