Deloitte.

URL: http://mobile.deloitte-tax-news.de/rechnungslegung/bfh-keine-gewinnrealisierung-bei-verguetungsvorschuss-eines-insolvenzverwalters.html

24.01.2019

Rechnungslegung

BFH: Keine Gewinnrealisierung bei Vergütungsvorschuss eines Insolvenzverwalters

Bei dem Vergütungsvorschuss eines Insolvenzverwalters nach § 9 InsVV handelt es sich um einen bloßen Anspruch auf Vorschuss auf die endgültige Vergütung. Dieser führt daher bei einem bilanzierenden Insolvenzverwalter noch nicht zur Gewinnrealisierung (mittlerweile auch Auffassung der Finanzverwaltung).

Sachverhalt
An einer GbR, die auf dem Gebiet der Insolvenzverwaltung tätig war, waren A und B zu je 50 % beteiligt. In 2008 ermittelte die GbR ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich und passivierte als "erhaltene Anzahlungen" einen Vorschuss nach § 9 InsVV auf die Vergütung des B als Insolvenzverwalter. Finanzamt und FG nahmen hingegen an, dass der Gewinn um die erhaltene Anzahlung zu erhöhen sei.

Entscheidung
Dem widerspricht der BFH und kommt zu dem Ergebnis, dass es sich bei dem Vergütungsvorschuss nach § 9 InsVV um einen bloßen Vorschuss auf die (endgültige) Vergütung handelt, der noch nicht zu einer Gewinnrealisierung führt.

Grundsätze der Gewinnrealisierung

Dem Realisationsprinzip in § 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Hs. HGB zufolge, sind Gewinne nur dann zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Gewinnrealisierung ist gegeben, wenn der Leistungsverpflichtete die vom ihm geschuldete Erfüllungshandlung „wirtschaftlich erfüllt“ hat und ihm der Anspruch auf die Gegenleistung (die Zahlung) so gut wie sicher zusteht. Hat der Leistungsverpflichtete nur Teilleistungen erbracht, ist die Gewinnrealisierung zu bejahen, soweit es sich um selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistungen handelt, auf deren Vergütung ein selbständiger Honoraranspruch z.B. nach einer Gebührenordnung besteht (z.B. BFH-Urteil vom 13.12.1979, IV R 69/74). Wenn es sich bei dem für die Teilleistung entstandenen Anspruch lediglich um einen solchen auf Zahlung eines Abschlags oder eines Vorschusses handelt, kann hingegen nicht von einer Gewinnrealisierung ausgegangen werden.

Keine Gewinnrealisierung bei Vergütungsvorschuss eines Insolvenzverwalters

Bei der Vergütung eines Insolvenzverwalters handelt es sich um eine Gesamtvergütung für die einheitliche Tätigkeit während des gesamten Verfahrens (z.B. BFH-Urteil vom 15.04.2015, V R 44/14). Der Insolvenzverwalter hat die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung grundsätzlich erst mit der Beendigung seiner Tätigkeit in dem betreffenden Insolvenzverfahren erbracht, so die Rechtsprechung. Erst zu diesem Zeitpunkt tritt danach Gewinnrealisierung ein.

Abweichendes ergibt sich nach Ansicht des BFH auch nicht aus § 9 InsVV, wonach der Insolvenzverwalter aus der Insolvenzmasse einen Vorschuss auf die Vergütung und die Auslagen entnehmen kann. Die Vorschrift normiert keinen selbständigen Vergütungsanspruch für eine selbständig abrechenbare und vergütungsfähige Teilleistung. Die Norm will lediglich verhindern, dass der Insolvenzverwalter, der mit seiner Tätigkeit zunächst auf eigene Kosten und eigenes Risiko vorleistungspflichtig ist (vgl. BGH-Beschluss vom 01.10.2002, IX ZB 53/02), allzu hohe Vorleistungen erbringt, und will ihn zudem vor einem Ausfall wegen Masseunzulänglichkeit schützen (z.B. BGH-Urteil vom 16.10.2014, IX ZR 190/13). Folglich handelt es sich bei dem in § 9 InsVV vorgesehenen Betrag nicht um die Vergütung des Insolvenzverwalters als solche, sondern nur um einen Vorschuss auf diese, der noch nicht zu einer Gewinnrealisierung führt.

Abweichende Auffassung der Finanzverwaltung (aktuell siehe aber Vfg. OFD NRW vom 16.04.2019 unter Anmerkung)

Darauf, dass der Vergütungsanspruch bereits mit der Tätigkeit des Verwalters entsteht und nicht erst mit der Festsetzung durch das Insolvenzgericht (BGH-Urteil vom 16.10.2014, IX ZR

190/13), kommt es nach Ansicht des BFH für die Frage der Gewinnrealisierung nicht an (anderer Ansicht offenbar OFD Münster, Kurzinformation vom 27.10.2011; OFD NRW, Schreiben vom 15.03.2017). Entscheidend ist vielmehr, so der BFH, dass der Insolvenzverwalter die von ihm geschuldete Erfüllungshandlung erst mit der Beendigung seiner Tätigkeit, d.h. regelmäßig erst mit der Beendigung des Insolvenzverfahrens erbracht hat.

Für unerheblich hält der BFH – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung (OFD Münster, Kurzinformation vom 27.10.2011; OFD NRW, Schreiben vom 15.03.2017) – auch, dass der Vorschuss nicht zurückzuzahlen ist, wenn sich später herausstellt, dass die Masse nicht zur Deckung der Verfahrenskosten ausreicht. Und schließlich befindet der BFH, dass auch der Umstand, dass das Insolvenzgericht regelmäßig verpflichtet ist, nach halbjähriger Verwaltungsdauer einen Vorschuss zu bewilligen, der der Höhe nach etwa dem Anteil entspricht, der von der voraussichtlichen Vergütung auf die bisher geleistete Tätigkeit entfällt (vgl. BGH-Beschluss vom 01.10.2002, IX ZB 53/02), nicht dazu führt, dass es sich bei dem Vorschuss um eine Teilvergütung für eine selbständig abrechenbare Teilleistung handelt. Auch das sieht die Finanzverwaltung anders (OFD Münster, Kurzinformation vom 27.10.2011; OFD NRW, Schreiben vom 15.03.2017; Finanzministerium Schleswig-Holstein, Schreiben vom 23.05.2011).

Abzuwarten bleibt somit, ob die Finanzverwaltung das BFH-Urteil anerkennen und im Bundessteuerblatt veröffentlichen oder vielmehr mit einem Nichtanwendungserlass belegen wird.

Betroffene Norm
§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG, § 252 Abs. 1 Nr. 4 2. Hs. HGB, § 9 InsVV

Streitjahr 2008

Anmerkungen
Änderung der Auffassung der Finanzverwaltung: OFD Nordrhein-Westfalen, Verfügung vom 16.04.2019, S 2133-2016/0008-St 143

Die OFD Nordrhein-Westfalen schließt sich in ihrer Verfügung vom 16.04.2019 nun der Entscheidung des BFH in seinem Urteil vom 07.11.2018 (IV R 20/16) an und bittet die Rechtsauffassung in allen offenen Fällen anzuwenden. Die aktuelle Verfügung ersetzt die Verfügung die gegenteilige Verfügung der OFD Nordrhein-Westfalen vom 15.03.2017.

Keine Übertragung der BFH-Rechtsprechung zu Vergütungen nach § 9 InsVV auf Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 HOAI

Zur Frage der Gewinnrealisierung bei Planungsleistungen eines Ingenieurs hat der BFH mit Urteil vom 14.05.2014, VIII R 25/11 (siehe Deloitte Tax-News) entschieden, dass dem Ingenieur als Leistendem eine Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 der Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI) so gut wie sicher ist, wenn er die Teilleistung abnahmefähig erbracht und eine prüfbare Rechnung wie bei der Schlussrechnung vorgelegt hat. Der BFH sagt jedoch ausdrücklich, dass dieses Urteil keine Relevanz für den im Urteil vom 07.11.2018 zu beurteilenden Vergütungsvorschuss nach § 9 InsVV hat. Denn der Vergütungsvorschuss nach § 9 InsVV sei wegen der Unwägbarkeit der Höhe der endgültig festzusetzenden Vergütung dem leistenden Insolvenzverwalter gerade noch nicht so gut wie sicher.

Umgekehrt ist aus dieser Aussage des BFH auch zu folgern, dass es keine Anzeichen dafür gibt, dass der BFH Abschlagszahlungen nach § 8 Abs. 2 HOAI im Licht der neuen Rechtsprechung zu Vergütungen nach § 9 InsVV abweichend zu seiner bisherigen Rechtsprechung beurteilen könnte. Auch bietet das neue BFH-Urteil vom 07.11.2018 dem BMF keinen neuen Nährboden für seine ursprüngliche Intention (Schreiben vom 29.06.2015, aufgehoben durch BMF-Schreiben vom 15.03.2016) die Anwendung des BFH-Urteils vom 14.05.2014 zu Abschlagszahlung nach § 8 Abs. 2 HOAI auf andere Branchen und alle Abschlagszahlungen für Werkleistungen nach § 632a BGB auszudehnen.

Vorinstanz
Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 28.01.2016, 16 K 647/15 F, EFG 2016, S. 1686

Fundstellen
OFD Nordrhein-Westfalen, Verfügung vom 16.04.2019, S 2133-2016/0008-St 143

BFH, Urteil vom 07.11.2018, IV R 20/16, lt. BMF-Schreiben vom 10.04.2019 zur Veröffentlichung im BStBl. II vorgesehen

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 14.05.2014, VIII R 25/11, BStBl II 2014, S. 968, siehe Deloitte Tax-News

BFH, Urteil vom 15.04.2015, V R 44/14, BStBl II 2015, S. 679

BFH, Urteil vom 13.12.1979, IV R 69/74, BStBl II 1980, S. 239

BGH, Urteil vom 16.10.2014, IX ZR 190/13, Rz 30

BGH, Beschluss vom 01.10.2002, IX ZB 53/02

Oberfinanzdirektion Münster, Kurzinformation vom 27.10.2011, Nr. 32/2011

Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen, Schreiben vom 15.03.2017, S 2133-2016/0008-St 143

Finanzministerium Schleswig-Holstein, Schreiben vom 23.05.2011, VI 304-S 2134-067

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.