Downloaded from Blogs on 15.09.2026 13:44h

By PwC Deutschland | 28. September 2023

Passive Rechnungsabgrenzung für erhaltene Zahlungen bei zeitraumbezogenen Leistungen

Eine Passivierung erhaltener Zahlungen für eine noch ausstehende zeitraumbezogene Leistung ist nicht als erhaltene Anzahlung, sondern nur unter den Voraussetzungen der passiven Rechnungsabgrenzung möglich. Der Bundesfinanzhof weist darauf hin, dass eine Schätzung der "bestimmten Zeit" als Tatbestandsvoraussetzung für eine passive Rechnungsabgrenzung erhaltener Einnahmen zulässig ist, wenn sie auf "allgemeingültigen Maßstäben" beruht, nicht jedoch, wenn diese auf einer Gestaltungsentscheidung des Steuerpflichtigen beruhen, die geändert werden könnte.

Downloaded from Blogs on 15.09.2026 13:44h

Hintergrund

Die Klägerin schloss mit Projektgesellschaften mehrere Projektentwicklungs- und durchführungsverträge für größere Bauvorhaben. Zum vereinbarten Leistungsumfang gehörten u.a. die Vermarktung der Projekte durch Vermietung und/oder Verkauf sowie die Beseitigung von Mängeln, die bis zum Ablauf der Gewährleistungszeit festgestellt wurden. Die Verträge sollten nach vollständiger Erledigung der geschuldeten Leistungen enden.

Die Klägerin erhielt als Gegenleistung Honorare, die verteilt über die voraussichtlichen Projektlaufzeiten in regelmäßigen Raten gezahlt wurden. Für einen Teil der vereinnahmten Honorare bildete sie passive Rechnungsabgrenzungsposten. (RAP). Das Finanzamt beanstandete den gebildeten passiven RAP. Es fehle der erforderliche zeitliche und sachliche Zusammenhang zwischen den in den Projektverträgen zugrunde gelegten Zahlungsplänen und den durch die Klägerin zu erbringenden Leistungen. Die Leistungsermittlungen beruhten nur auf Schätzungen der Klägerin, deren Grundlagen nicht bekannt seien. Das Finanzgericht wies die Klage als unbegründet ab (siehe hierzu: **Blogbeitrag vom 14. Juli 2021**).

Entscheidung des BFH

Der BFH wies Revision der Klägerin als unbegründet zurück. Das Finanzgericht hat zu Recht entschieden, dass die Voraussetzungen für die Bildung eines passiven RAP **auf Grundlage der zugrunde liegenden Vertragsverhältnisse** nicht vorliegen und die begehrte Gewinnminderung auch nicht durch **Passivierung** der Honorarzahlungen **als erhaltene Anzahlungen** erreicht werden kann.

Die zeitliche Zuordnung der erhaltenen Zahlungen durch die Klägerin genügt nicht den Anforderungen an die Bildung eines passiven RAP, da es sich um nicht hinreichend kontrollierbare Schätzungen der Klägerin handelt. **Die Verträge** für die Projekte sehen zwar einen zeitlich genau bestimmten Vertragsbeginn vor, nicht aber ein zeitlich genau bestimmtes Ende. Ferner enthalten die Verträge keine Festlegung zu Phasen und Prozentsätze des Wertes der zu erbringenden Leistungen. Auch ergibt sich aus den Verträgen nicht, in welchen Zeitabschnitten die von der Klägerin übernommenen Leistungen zu erbringen sind, noch, welche Vergütungsanteile darauf entfallen.

Eine Passivierung der erhaltenen Zahlungen kommt ferner nicht **als Anzahlung**, sondern nur als passiver RAP in Betracht. Ohne konkrete Daten zu dem gesamten Erfüllungsaufwand der betroffenen Objekte und dem davon am Bilanzstichtag noch ausstehenden Anteil kann die Höhe des Erfüllungsrückstands und damit die Höhe der Rückstellung nicht bestimmt werden.

Der Einwand der Klägerin, die Begrenzung der Rückstellung verstoße gegen allgemeine Denkgesetze und Erfahrungssätze, da sie eine Gewinnmarge des Betriebs der Klägerin von rund 50 % unterstelle, ist für den BFH nicht zielführend. Gegenstand der Rückstellung für eine Sachleistungsverpflichtung ist nicht der (gesamte) unternehmerische Aufwand für die Erzielung seines Ertrags, sodass der entstehende Saldo im Wesentlichen in dem Gewinn bestehen müsste. Die Rückstellung gibt vielmehr lediglich zum Bilanzstichtag den Stand der noch ausstehenden Realisierung von Eigenleistungen des Steuerpflichtigen zur Erfüllung seiner bereits entgoltenen vertraglichen Verpflichtungen wieder.

Downloaded from Blogs on 15.09.2026 13:44h

Fundstelle

BFH, Urteil vom 26. Juli 2023 (**IV R 22/20**) – veröffentlicht am 28. September 2023.

Schlagwörter

Einkommensteuerrecht, Passiver Rechnungsabgrenzungsposten